



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

2. februar 2023\*

»Appel – statsstøtte – artikel 107, stk. 1, TEUF – skatteordning for finansielle leasingaftaler vedrørende erhvervelse af skibe (den spanske leasingbeskatningsordning) – betingelsen om selektivitet – begrundelsespligt – princippet om beskyttelse af den berettigede forventning – retssikkerhedsprincippet – tilbagesøgning af støtte«

I de forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P,

angående tre appeller i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 1. og den 3. december 2020,

**Kongeriget Spanien** ved S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde og S. Jiménez García, som befuldmægtigede,

appellant i sag C-649/20 P,

**Lico Leasing SA**, Madrid (Spanien),

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

ved advokater J.M. Rodríguez Cárcamo og M.A. Sánchez,

appellanter i sag C-658/20 P,

**Caixabank SA**, Barcelona (Spanien),

**Asociación Española de Banca**, Madrid,

**Unicaja Banco SA**, Malaga (Spanien),

**Liberbank SA**, Madrid,

**Banco de Sabadell SA**, Sabadell (Spanien),

**Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA**, Bilbao (Spanien),

**Banco Santander SA**, Santander (Spanien),

**Santander Investment SA**, Boadilla del Monte (Spanien),

\* Processprog: spansk.

**Naviera Séneca AIE**, Las Palmas de Gran Canaria (Spanien),  
**Industria de Diseño Textil SA (Inditex)**, Arteixo (Spanien),  
**Naviera Nebulosa de Omega AIE**, Las Palmas de Gran Canaria,  
**Abanca Corporación Bancaria SA**, Betanzos (Spanien),  
**Ibercaja Banco SA**, Zaragoza (Spanien),  
**Naviera Bósforo AIE**, Las Palmas de Gran Canaria,  
**Joyería Tous SA**, Lleida (Spanien),  
**Corporación Alimentaria Guissona SA**, Guissona (Spanien),  
**Naviera Muriola AIE**, Madrid,  
**Poal Investments XXI SL**, San Sebastián de los Reyes (Spanien),  
**Poal Investments XXII SL**, San Sebastián de los Reyes,  
**Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE**, Madrid,  
**Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE**, Madrid,  
**Caamaño Sistemas Metálicos SL**, Culleredo (Spanien),  
**Blumaq SA**, établie à Vall de Uxó (Spanien),  
**Grupo Ibérica de Congelados SA**, Vigo (Spanien),  
**RNB SL**, La Pobla de Vallbona (Spanien),  
**Inversiones Antaviana SL**, Paterna (Spanien),  
**Banco de Albacete SA**, Boadilla del Monte (Spanien),  
**Bodegas Muga SL**, Haro (Spanien), og  
**Aluminios Cortizo SAU**, Padrón (Spanien),  
ved advokater E. Abad Valdenebro, J.L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero og A. Lamadrid de Pablo,  
appellanter i sag C-662/20 P,  
støttet af:  
**Decal España SA**, Barcelona, ved advokat M.-J. Silva Sánchez,

intervenient i sag C-662/20 P,

den anden part i appelsagen:

**Europa-Kommissionen** ved J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier og P. Němečková,  
som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis  
(refererende dommer) og Z. Csehi,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. juni 2022,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. september 2022,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Med appellerne har Kongeriget Spanien, Lico Leasing SA og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión (herefter »PYMAR«) SA samt Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL og Aluminios Cortizo SAU (herefter samlet »Caixabank m.fl.«) nedlagt påstand om ophævelse af dom af 23. september 2020, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 RENV og T-719/13 RENV, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2020:434), hvorved Retten frifandt Kommissionen i søgsmålene anlagt af Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR til prøvelse af Kommissionens afgørelse 2014/200/EU af 17. juli 2013 om Spaniens støtteordning SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning (EUT 2014, L 114, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

## I. Sagens baggrund

- 2 På grundlag af flere klager over, at den spanske leasingbeskatningsordning, som den blev anvendt på visse finansielle leasingaftaler med henblik på erhvervelse af skibe (herefter »SLB-ordningen«), gav rederier mulighed for at købe skibe bygget af spanske skibsværfter med en rabat på 20-30%, indledte Europa-Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF ved afgørelse K(2011) 4494 endelig af 29. juni 2011 (EUT 2011, C 276, s. 5).
- 3 Under denne procedure fastslog Kommissionen, at SLB-ordningen indtil vedtagelsen af denne afgørelse var blevet benyttet ved transaktioner, som indebar, at skibsværfter byggede, og rederier købte skibe, og at disse transaktioner blev finansieret ved hjælp af en retlig og finansiell ad hoc-struktur, som var oprettet af en bank. SLB-ordningen indebar for hver skibsordre et rederi, et værft, en bank, et leasingselskab og en økonomisk interessegruppe (herefter »ØIG«) oprettet af banken og investorer, som købte kapitalandele i denne ØIG. Sidstnævnte leasede skibet af et leasingselskab fra den dato, hvor bygningen af skibet begyndte, og chartrede det herefter til skibsværftet ved en bareboatcharter-kontrakt. ØIG'en påtog sig at købe skibet ved udløbet af leasingkontrakten, og rederiet påtog sig at købe skibet ved udløbet af bareboatcharter-kontrakten. Ifølge den omtvistede afgørelse var der tale om en skatteplanlægningsordning med henblik på at skabe skattefordele for investorer i en »skattemæssigt transparent« ØIG og overføre en del af disse skattefordele til skibsværftet i form af en rabat på skibets pris.
- 4 Kommissionen fastslog, at SLB-transaktionerne kombinerede fem foranstaltninger, der var fastsat i flere bestemmelser i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt dekret nr. 4/2004 af 5.3.2004 om godkendelse af den konsoliderede udgave af selskabsskatteloven), af 5. marts 2004 (BOE nr. 61, af 11.3.2004, s. 10951, herefter »TRLIS«) og Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt dekret nr. 1777/2004 om godkendelse af forordningen om selskabsskat) af 30. juli 2004 (BOE nr. 189, af 6.8.2004, s. 37072, herefter »RIS«). Disse foranstaltninger var den fremskyndede afskrivning af de leasede aktiver i henhold til artikel 115, stk. 6, i TRLIS (herefter »indledende afskrivning«), den skønsmæssige anvendelse af indledende afskrivning af leasede aktiver, der følger af artikel 48, stk. 4, og artikel 115, stk. 11, i TRLIS og artikel 49 i RIS, bestemmelserne om ØIG'er, tonnageskatteordningen fastsat i artikel 124-128 i TRLIS og artikel 50, stk. 3, i RIS.
- 5 I henhold til artikel 115, stk. 6, i TRLIS begyndte den indledende afskrivning på den dato, hvor det leasede aktiv blev operationelt, dvs. ikke før aktivet blev leveret til lejeren, og vedkommende begyndte at anvende det. I medfør af artikel 115, stk. 11, i TRLIS kunne økonomi- og finansministeriet dog efter formel anmodning fra lejeren fastsætte en tidligere startdato for den pågældende afskrivning. Artikel 115, stk. 11, i TRLIS opstillede to generelle betingelser for denne indledende afskrivning. De særlige betingelser for ØIG'erne fremgik af artikel 48, stk. 4, i TRLIS. Godkendelsesproceduren i henhold til artikel 115, stk. 11, i TRLIS var præciseret i artikel 49 i RIS.
- 6 Tonnageskatteordningen blev i 2002 godkendt som statsstøtte, der var forenelig med det indre marked, i medfør af EF-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren af 5. juli 1997 (EFT 1997, C 205, s. 5), som ændret ved Kommissionens meddelelse C(2004) 43 (EUT 2004, C 13, s. 3) (herefter »retningslinjerne for søtransport«) og ved Kommissionens beslutning K(2002) 582 endelig af 27. februar 2002 vedrørende statsstøtte N 736/2001 iværksat af Spanien – Tonnagebaseret afgiftsordning for rederier (EUT 2004, C 38, s. 4, herefter »Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning«). I denne ordning beskattedes de

virksomheder, der var indskrevet i et af rederiregistrene, og som havde fået en godkendelse fra skatteforvaltningen med henblik herpå, ikke på grundlag af deres indtjening og deres tab, men på grundlag af deres tonnage. I henhold til spansk lovgivning kunne ØIG'erne indskrive sig i disse registre uden at være rederier.

- 7 Artikel 125, stk. 2, i TRLIS fastsatte en særlig procedure for skibe, der allerede var købt på tidspunktet for overgangen til tonnageskatteordningen, og for brugte skibe, der blev købt, da virksomheden allerede var omfattet af denne ordning. Ved normal anvendelse af denne ordning blev potentielle kapitalgevinster beskattet, når skibet kom med i nævnte ordning, og det blev antaget, at beskatningen af kapitalgevinster, selv om den blev forsinket, fandt sted senere ved salg eller ophugning af skibet. Som undtagelse til denne bestemmelse fastsatte artikel 50, stk. 3, i RIS imidlertid, at når skibe blev købt gennem en call-option som led i en leasingkontrakt, der tidligere var godkendt af skatteforvaltningen, blev de pågældende skibe anset for at være nye, ikke brugte, som omhandlet i artikel 125, stk. 2, i TRLIS uden hensyntagen til, om de allerede var blevet afskrevet, hvorfor de potentielle kapitalgevinster ikke blev beskattet. Denne undtagelse, som ikke blev anmeldt til Kommissionen, blev kun anvendt på specifikke leasingkontrakter, som skatteforvaltningen havde godkendt i forbindelse med ansøgninger om indledende afskrivning i henhold til artikel 115, stk. 11, i TRLIS, dvs. i forhold til leasede nybyggede skibe købt gennem transaktioner som led i SLB-ordningen og – med én undtagelse – fra spanske skibsværfter.
- 8 Ved anvendelsen af alle disse foranstaltninger opnåede ØIG'erne skattemæssige fordele i to omgange. I første fase anvendtes indledende og fremskyndet afskrivning af omkostningerne til det leasede skib inden for det normale selskabsskattesystem, hvilket medførte betydelige tab for ØIG'erne, der som følge af ØIG'ernes skattemæssige transparens kunne trækkes fra investorernes egne indkomster i forhold til deres andele i ØIG'en. Mens denne indledende eller fremskyndede afskrivning normalt senere blev opvejet af øgede skattebetalinger, enten når skibet var helt afskrevet, eller når skibet var solgt med gevinst, blev skattebesparelserne som følge af de indledende tab, der overførtes til investorerne, derimod bevaret i den anden fase, fordi denne ØIG skiftede over til tonnageskatteordningen, så rederiet fik den fulde fritagelse af de kapitalgevinster, der fulgte af salget af skibet.
- 9 Henset til, at SLB-ordningen måtte beskrives som et »system«, undersøgte Kommissionen ligeledes hver af de omhandlede foranstaltninger individuelt. Ved den omtvistede afgørelse fastslog Kommissionen, at blandt disse foranstaltninger udgjorde de foranstaltninger, der følger af artikel 115, stk. 11, i TRLIS om indledende afskrivning, af anvendelsen af tonnageskatteordningen på ikke-støtteberettigede virksomheder, skibe eller aktiviteter og af artikel 50, stk. 3, i RIS (herefter »de pågældende skatteforanstaltninger«), statsstøtte til ØIG'er og deres investorer, som Kongeriget Spanien ulovligt havde tildelt siden den 1. januar 2002 i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF. Kommissionen fastslog, at de pågældende skatteforanstaltninger var uforenelige med det indre marked, medmindre den pågældende støtte svarede til et vederlag i overensstemmelse med markedet for formidling af finansielle investorer og kanaliseredes til rederier, som var støtteberettigede i henhold til retningslinjerne for søtransport. Kommissionen fastslog, at Kongeriget Spanien skulle bringe anvendelsen af denne støtteordning til ophør, for så vidt som den var uforenelig med det indre marked, og skulle tilbagesøge den med det indre marked uforenelige støtte fra de ØIG-investorer, der havde draget fordel af den, uden at disse modtagere kunne vælte byrden for inddrivelse af denne støtte over på andre personer.
- 10 Kommissionen besluttede dog, at der ikke skulle finde tilbagesøgning sted for støtte, der var tildelt som led i finansieringstransaktioner, som de kompetente nationale myndigheder havde tildelt til foranstaltninger ved en juridisk bindende retsakt vedtaget før den 30. april 2007 – datoen for

offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Kommissionens beslutning 2007/256/EF af 20. december 2006 om Frankrigs støtteordning i medfør af artikel 39 CA i den franske skattelov – Statsstøtte C 46/04 (ex NN 65/04) (EUT 2007, L 112, s. 41, herefter »beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er«).

## II. Sagsbehandlingen for Retten og den appellerede dom

- 11 Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 25. september og den 30. december 2013 anlagde dels Kongeriget Spanien, dels Lico Leasing og PYMAR sager med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse. De to sager blev forenet med henblik på dommen.
- 12 Ved dom af 17. december 2015, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 og T-719/13, EU:T:2015:1004), annullerede Retten den omtvistede afgørelse.
- 13 Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor den 29. februar 2016 iværksatte Kommissionen appel til prøvelse af Rettens dom. Inden for rammerne af denne appelsag fik Bankia SA, der senere er blevet en del af Caixabank, og 33 andre enheder ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 21. december 2016, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:1007), tilladelse til at intervenere til støtte for Lico Leasing og PYMAR's påstande.
- 14 Ved dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), ophævede Domstolen Rettens dom og hjemviste sagerne til denne, udsatte afgørelsen om sagsomkostningerne og fastslog, at intervenienterne i appelsagen skulle bære deres egne omkostninger.
- 15 Efter hjemvisningen frifandt Retten ved den appellerede dom Kommissionen i søgsmålene. I denne dom forkastede Retten appellanternes anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og om SLB-ordningens selektivitet, idet den i det væsentlige fastslog, at eksistensen af skatteforvaltningens vide skønsbeføjelse til at godkende indledende afskrivning var tilstrækkelig til at fastslå, at SLB-ordningen som helhed var selektiv. Retten forkastede ligeledes anbringerne en manglende begrundelse af den omtvistede afgørelse, tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet samt de gældende principper for tilbagesøgning af støtte. Med hensyn til sidstnævnte fastslog Retten, at Kommissionen ikke havde begået nogen retlig fejl, da den pålagde tilbagesøgning af hele den pågældende støtte fra investorerne, selv om en del af den omhandlede fordel var blevet overført til tredjeparter.

## III. Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

- 16 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 2. august 2021 har Decal España SA fået tilladelse til at intervenere til støtte for de påstande, som Caixabank m.fl. har nedlagt i sag C-662/20 P.
- 17 Efter at have hørt parterne og generaladvokaten har Domstolen i henhold til artikel 54 i Domstolens procesreglement besluttet at forene sagerne C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

- 18 Med deres appeller har Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR samt Caixabank m.fl., støttet af Decal España, nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelse annulleres, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 19 Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellen i sag C-662/20 P afvises, subsidiært forkastes, og at appellerne i sagerne C-649/20 P og C-658/20 P forkastes. Den har desuden nedlagt påstand om, at Kongeriget Spanien, Lico Leasing, PYMAR, Caixabank m.fl. samt Decal España tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

#### IV. Om appellerne

##### A. Formaliteten med hensyn til sag C-662/20 P

- 20 Mens Caixabank m.fl. har gjort gældende, at Retten med føje gav dem tilladelse til at intervenere i den hjemviste sag, og at deres appel følgelig kan antages til realitetsbehandling, har Kommissionen gjort gældende, at disse parter – ud over at de ikke har godtgjort, hvorledes de er umiddelbart berørt af den appellerede dom – ikke er »intervenienter« som omhandlet i artikel 56, stk. 2, andet punktum, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol og ikke kan iværksætte en appel, da de ikke kunne kvalificeres som intervenienter i sag T-719/13 RENV.
- 21 I den appellerede doms præmis 65 begik Retten således en retlig fejl og tilsidesatte artikel 217 i Rettens procesreglement, idet den indrømmede dem kvalitet af intervenienter, selv om de aldrig havde anmodet om tilladelse til at intervenere for denne retsinstans, og denne artikel utvetydigt afgrænser de parter, der har ret til at afgive indlæg inden for rammerne af en sag efter Domstolens henvisning af en sag, til »parterne i sagen for Retten«.
- 22 I denne henseende fastslog Retten i den appellerede doms præmis 65, at eftersom Domstolen havde hjemvist sagerne til Retten med henblik på, at denne traf afgørelse om visse anbringender, som rejste juridiske spørgsmål, der havde interesse for Bankia og 32 andre enheder samt Aluminios Cortizo, var det i retsplejens interesse at give intervenienterne for Domstolen tilladelse til at intervenere i behandlingen af den hjemviste sag for at sikre en omhyggelig behandling af den tvist, der verserede for Retten, og for at fremme kontinuiteten i den verserende tvist. Retten forkastede Kommissionens argument om en tilsidesættelse af artikel 217, stk. 1, i Rettens procesreglement, idet den fastslog, at denne bestemmelses ordlyd ikke nødvendigvis var til hinder herfor, eftersom bestemmelsen ikke definerer »parterne i sagen for Retten« og ikke udelukker, at intervenienter for Domstolen af denne grund kan opnå sådan kvalitet som led i en hjemvist sag.
- 23 Retten begik ikke en retlig fejl ved at fastslå dette. Som Domstolen konstaterede i præmis 124 i kendelse af 1. august 2022, Soudal og Esko-Graphics mod Magnetrol og Kommissionen (C-74/22 P(I) EU:C:2022:632), skal det nemlig fastslås, at artikel 40 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, overholdelsen af de processuelle rettigheder, der er sikret intervenienterne ved Rettens procesreglement, og princippet om god retspleje som led i et sammenhængende samspil mellem retsforhandlingerne ved Domstolen og Retten kræver, at en intervenient i en appelsag automatisk skal kunne nyde godt af en status som intervenient ved Retten, når en sag hjemvises til denne retsinstans, efter at Domstolen har ophævet en afgørelse fra Retten.

- 24 Det følger heraf, at Caixabank m.fl. i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, havde kvalitet af intervenienter for Retten, og at de i henhold til artikel 56, stk. 2, andet punktum, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol kan iværksætte en appel til prøvelse af den appellerede dom, hvis de er umiddelbart berørt af denne.
- 25 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at en sagsøger, som kan være forpligtet til at tilbagebetale et beløb til opfyldelse af en dom afsagt af Retten, skal anses for at være umiddelbart berørt af denne dom (dom af 26.10.2016, DEI og Kommissionen mod Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Det står fast, at Caixabank m.fl. til opfyldelse af den appellerede dom, hvorved Kommissionen blev frifundet i appellanternes søgsmål for Retten med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse, kan skulle tilbagebetale den støtte, som de har modtaget, og som er omhandlet af denne afgørelse. Caixabank m.fl. må derfor anses for at være umiddelbart berørt af denne dom. Appellen kan dermed antages til realitetsbehandling.

## **B. Anbringenderne om SLB-ordningens selektivitet**

- 27 Med det andet appelanbringende i sag C-649/20 P og det første appelanbringende i sagerne C-658/20 P og C 662/20 P har Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR samt Caixabank m.fl., støttet af Decal España, foreholdt Retten en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF for så vidt angår SLB-ordningens selektivitet.

### **1. Formaliteten**

- 28 Kommissionen har gjort gældende, at disse anbringender skal afvises fra realitetsbehandling, eftersom de udvider rammerne af tvisten. Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR fremsatte nemlig ikke noget anbringende om SLB-ordningens selektive karakter i stævningerne og gjorde navnlig ikke for Retten gældende, at den omtvistede afgørelse var behæftet med en retlig fejl, fordi Kommissionen havde undladt at undersøge selektiviteten heraf med den analysemetode i tre trin, som beskrives i den appellerede doms præmis 83 og 97, og som med henblik på at vurdere, om en national skatteforanstaltning har selektiv karakter, består i at identificere den almindelige skatteordning, at vurdere, om den omhandlede skatteforanstaltning har selektiv karakter, idet det vurderes, om den udgør en afvigelse fra denne almindelige skatteordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og at undersøge, om medlemsstaten har godtgjort, at denne foranstaltning var begrundet på grundlag af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den var en del af (herefter »tretrinsanalysen af støttens selektivitet«).
- 29 Det følger af fast retspraksis, at Domstolens kompetence under en appelsag er begrænset til en retlig bedømmelse af den afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender og argumenter, som er blevet behandlet i første instans. En part kan følgelig ikke for første gang for Domstolen fremsætte et anbringende, som vedkommende ikke har fremsat for Retten, idet dette ville være ensbetydende med at give parten adgang til at forelægge Domstolen – der har en begrænset kompetence i appelsager – en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten (dom af 6.10.2021, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, C-50/19 P, EU:C:2021:792, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).



- 30 Når dette er sagt, er en appellant imidlertid berettiget til at iværksætte en appel ved for Domstolen at fremsætte anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed (dom af 6.10.2021, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, C-50/19 P, EU:C:2021:792, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 I den foreliggende sag har appellanterne gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved at forkaste anbringendet om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og om SLB-ordningens selektivitet, idet den afviste at anvende tretrinsanalysen af støttens selektivitet. For så vidt som der med det andet appelanbringende i sag C-649/20 P og det første appelanbringende i sagerne C-658/20 P og C-662/20 P rejses tvivl om de retlige konsekvenser, som Retten udledte af den afgørelse, som den selv har truffet vedrørende et anbringende, der er blevet behandlet for den, kan dette andet og første anbringende således ikke anses for at ændre sagens genstand, som den forelå for Retten.
- 32 Nævnte andet og første appelanbringende kan dermed antages til realitetsbehandling.

## **2. Realiteten**

- 33 Med anbringenderne har appellanterne foreholdt Retten, at den undlod at anvende tretrinsanalysen af støttens selektivitet, at den, idet den begik en retlig fejl, fastslog, at SLB-ordningen var selektiv, eftersom skatteforvaltningen havde skønsbeføjelser med henblik på at tillade indledende afskrivning, at Retten begik en retlig fejl ved ikke at sammenligne de situationer, som de virksomheder, der var begunstiget af SLB-ordningen, befandt sig i, med situationen for de virksomheder, der ikke var omfattet heraf, og at den alene undersøgte, om SLB-ordningen var selektiv, henset til de foranstaltninger, ordningen bestod af, og ikke ordningen som helhed.

### ***a) Klagepunktet om den manglende anvendelse af tretrinsanalysen af støttens selektivitet***

#### ***1) Parternes argumentation***

- 34 Appellanterne har foreholdt Retten, at den ikke anvendte tretrinsanalysen af støttens selektivitet, hvilket kræves af Domstolen for at vurdere, om støtten er selektiv, idet den ikke identificerede den almindelige skatteordning, ikke vurderede, om den omhandlede SLB-ordningen havde selektiv karakter ved at vurdere, om den udgjorde en afvigelse fra denne almindelige skatteordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og ikke undersøgte, om medlemsstaten havde godtgjort, at foranstaltningen var begrundet på grundlag af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den var en del af.
- 35 I denne henseende har Kongeriget Spanien inden for rammerne af det første appelanbringende anført, at Retten tilsidesatte det, Domstolen fastslog i præmis 71 i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 36 Caixabank m.fl. har gjort gældende, at Retten efter at have fastslået, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke havde anvendt tretrinsanalysen af støttens selektivitet, undlod at drage de retlige konsekvenser heraf, hvorved 156. betragtning til denne afgørelse blev gengivet urigtigt. Det fremgår nemlig af den appellerede doms præmis 87, at Kommissionen havde støttet

SLB-ordningens selektivitet på to alternative ræsonnementer, nemlig skatteforvaltningens skønsbeføjelse og SLB-ordningens sektormæssige karakter, selv om Kommissionen i virkeligheden ikke havde fremlagt disse to elementer som to alternative ræsonnementer, men som uadskilleligt forbundne dele af et og samme ræsonnement. Retten begik dermed en retlig fejl ved at erstatte begrundelsen i nævnte afgørelse med sin egen.

37 Kommissionen har gjort gældende, at dette klagepunkt er ugrundet.

## 2) Domstolens bemærkninger

38 I første række skal det bemærkes, at Domstolen i præmis 46 i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), fastslog, at Retten havde begået en retlig fejl, eftersom den ikke anerkendte ØIG'erne som begunstigede af de pågældende skatteforanstaltninger, fordi disse enheder var »skattemæssigt transparente«.

39 I denne doms præmis 58 fastslog Domstolen, at de betragtninger, der havde foranlediget Retten til fastslå, at Kommissionens bedømmelse var urigtig, var støttet på den urigtige forudsætning om, at alene investorerne og ikke ØIG'erne kunne anses for begunstigede af de fordele, der fulgte af de pågældende skatteforanstaltninger. Domstolen fastslog, at Retten havde begået en retlig fejl ved ikke at undersøge, om godkendelsesordningen for indledende afskrivning gav skatteforvaltningen en skønsbeføjelse, som kunne begunstige aktiviteter udøvet af ØIG'er, der deltog i SLB-ordningen, eller som begunstigede sådanne aktiviteter.

40 I præmis 67 i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), anførte Domstolen i øvrigt som svar på Kommissionens anbringende om, at Rettens vurdering var støttet på en urigtig forudsætning om, at de fordele, som de investorer, der var involveret i SLB-transaktioner, fik, ikke kunne anses for at være selektive, eftersom disse transaktioner på de samme betingelser og uden forskel var åbne for enhver virksomhed. I dommens præmis 68-71 tilføjede Domstolen, at denne vurdering, henset til dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), umiddelbart udgjorde en retlig fejl, eftersom Retten ikke havde undersøgt, om Kommissionen havde godtgjort, at de pågældende skatteforanstaltninger ved deres konkrete virkninger indførte en differentieret behandling mellem erhvervsdrivende, selv om de erhvervsdrivende, der var omfattet af den skattemæssige fordel, og dem, der var udelukket herfra, befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfulgtes med skatteordningen.

41 Det fremgår af disse præmisser i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), at Domstolen i modsætning til, hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, ikke fastslog, at der i det foreliggende tilfælde skulle foretages en tretrinsanalyse af SLB-ordningens selektivitet, og at den derimod opfordrede Retten til at undersøge, om godkendelsesordningen for indledende afskrivning gav skatteforvaltningen en skønsbeføjelse, som kunne begunstige aktiviteter udøvet af ØIG'er, der deltog i SLB-ordningen, eller som begunstigede sådanne aktiviteter.

42 Kongeriget Spaniens argument om, at Retten tilsidesatte det, Domstolen havde fastslået i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), er følgelig ugrundet.

- 43 Det skal i anden række bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 87 fastslog, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse i hvert fald ikke udtrykkeligt havde foretaget tretrinsanalysen af SLB-ordningens selektivitet, men at denne i 156. betragtning til denne afgørelse havde anført, at SLB-ordningen samlet set var selektiv, dels som følge af skatteforvaltningens skønsbeføjelse til at godkende indledende afskrivning på grundlag af upræcise betingelser, dels fordi skatteforvaltningen kun tillod transaktioner under SLB-ordningen, der tilsigtede at finansiere søgående skibe. I samme præmis i denne dom anførte Retten ligeledes, at Kommissionen i retsmødet havde gjort gældende, at en sådan skønsbeføjelse for skatteforvaltningen til at indrømme en godkendelse i sig selv var tilstrækkelig til at gøre SLB-ordningen selektiv som helhed.
- 44 Selv om Retten i den appellerede dom ikke ordret gengav ordlyden af 156. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvoraf ordene »dels« ikke fremgår, hvilket kan antyde, at Kommissionens vurdering af SLB-ordningens selektivitet var støttet på et andet ræsonnement, fremgår det dog af denne betragtning, at Kommissionen anførte, at »fordelen [var] selektiv, fordi den var underlagt de skønsmæssige beføjelser, som skatteforvaltningen havde fået tillagt ved den obligatoriske forudgående godkendelsesprocedure og gennem den upræcise ordlyd af betingelserne for indledende afskrivning«, og at »[e]ftersom andre foranstaltninger, der kun [gjaldt] for søtransportvirksomhed under retningslinjerne for [søtransport] [...], [var] afhængige af den forudgående godkendelse, [var] hele SLB-ordningen selektiv«. Kommissionen tilføjede, at »[s]om følge heraf [ville] skatteforvaltningen kun godkende SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe (sektormæssig selektivitet)«.
- 45 Det følger heraf, at selv om Kommissionen ganske vist anførte den sektormæssige selektivitet, støttede den sig i den omtvistede afgørelse faktisk på skatteforvaltningens skønsbeføjelser med henblik på at finde, at SLB-ordningen var selektiv som helhed. Dermed foretog Retten i modsætning til, hvad Caixabank m.fl. har gjort gældende, ikke en urigtig gengivelse af denne afgørelse eller erstattede begrundelsen heri med sin egen begrundelse.
- 46 I tredje række skal det med hensyn til betingelsen om fordelens selektivitet, der er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet denne bestemmelse forbyder støtte, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at bedømmelsen af denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 55).
- 48 Den tretrinsanalyse af støttens selektivitet, som appellanterne har påberåbt sig, blev, således som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, udformet med henblik på at afsløre selektivitet, der er maskeret som fordelagtige skatteforanstaltninger, som alle virksomheder tilsyneladende kan drage fordel af. Denne analyse er derimod ikke relevant med henblik på at

undersøge selektiviteten af en skatteforanstaltning, hvis tildeling afhænger af skatteforanstaltningens skønsbeføjelser, og som dermed ikke kan anses for at være generel (jf. i denne retning dom af 29.6.1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, præmis 27).

- 49 Det følger heraf, at det argument, som CaixaBank m.fl. har fremsat, om, at Retten ikke udledte de retlige konsekvenser af konstateringen af, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke havde anvendt tretrinsanalysen af støttens selektivitet, er ugrundet, og at klagepunktet om en sådan undladelse skal forkastes.

***b) Klagepunkterne om skatteforvaltningens skønsbeføjelser, den manglende undersøgelse af situationernes sammenlignelighed og den manglende undersøgelse af SLB-ordningens selektivitet som helhed***

*1) Parternes argumentation*

- 50 Med disse klagepunkter, som skal undersøges samlet, har appellanterne for det første foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 88-100 fastslog, at skatteforvaltningen havde en skønsbeføjelse med henblik på at godkende indledende afskrivning. Rettens ræsonnement i denne henseende er urigtigt og i strid med Domstolens praksis.
- 51 Appellanterne har navnlig gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den sondrede mellem »selektivitet de jure« og »de facto-selektivitet«, og at den således ikke undersøgte, om forvaltningens skønsudøvelse under de faktiske omstændigheder reelt havde bevirket, at visse erhvervsdrivende med urette blev behandlet mere fordelagtigt end andre, der befandt sig i en sammenlignelig situation. Retten omtalte under alle omstændigheder ikke lovgivningsmæssige bestemmelser eller administrativ praksis, som antydede, at den pågældende foranstaltning specifikt begunstigede ØIG'erne. Endelig bevirker sondringen mellem »selektivitet de jure« og »de facto-selektivitet«, at bevisbyrden vendes, for så vidt som en sådan sondring fritager Kommissionen fra sin pligt til at godtgøre, at skatteordningen er selektiv som følge af virkningerne heraf.
- 52 Det var endvidere med urette, at Retten kvalificerede SLB-ordningen som »selektiv« med den begrundelse, at skatteforvaltningen kunne foretage en vurdering af anmodningerne om at være omfattet af indledende afskrivning. Herved så Retten således bort fra, at skatteforvaltningens skønsbeføjelser ikke gør det muligt at antage, at den pågældende foranstaltning er selektiv, og den sammenblandede den skønsmæssige karakter af forvaltningens afgørelse med den vurdering af de dokumenter, som de erhvervsdrivende har fremlagt, som denne forvaltning skal foretage som led i udøvelsen af sine forvaltningsmæssige beføjelser.
- 53 Ordningen med godkendelse af indledende afskrivning var støttet på objektive kriterier, hvorfor skatteforvaltningen ikke havde mulighed for at vælge støttemodtagerne, og gjorde det muligt at undgå svig eller misbrug, hvilket er et særligt og iboende formål med den pågældende skatteordning. I denne henseende fastslog Retten med urette i den appellerede doms præmis 97, at artikel 49, stk. 6, i RIS ikke gjorde det muligt at sikre, at den alene anvendes på situationer med bekæmpelse af svig.

- 54 For det andet har appellanterne foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 101 fastslog, at SLB-ordningen var selektiv som helhed, selv om den kun havde undersøgt en af de foranstaltninger, der indgår i denne, og dermed ikke havde foretaget en analyse af de andre foranstaltninger og deres samlede virkninger.
- 55 For det tredje har Kongeriget Spanien og Caixabank m.fl. gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl i den appellerede doms præmis 100 ved ikke at sammenligne den faktiske og retlige situation for de virksomheder, der var begunstiget af SLB-ordningen, med situationen for virksomheder, der ikke var omfattet heraf.
- 56 Kommissionen har gjort gældende, at de nævnte klagepunkter er ugrundede.

## 2) Domstolens bemærkninger

- 57 Det skal bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 88 med føje anførte, at eksistensen af en godkendelsesordning ikke i sig selv indebærer en selektiv foranstaltning, og at dette gælder, når den kompetente myndigheds skønsbeføjelse er begrænset til en undersøgelse af, om de betingelser, der er fastsat til at tjene et identificerbart skattemæssigt mål, og de kriterier, der skal anvendes af myndigheden, er uadskilleligt forbundet med skatteordningens karakter (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 23 og 24). Retten anførte endvidere med føje, at når de kompetente myndigheder derimod råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen og betingelserne for den indrømmede foranstaltning, skal udøvelsen af denne beføjelse følgelig betragtes som en begunstiging af visse virksomheder eller visse produktioner i forhold til andre, der under hensyn til det forfulgte formål befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 27).
- 58 I den appellerede doms præmis 89-93 fastslog Retten med hensyn til artikel 115 i TRLIS og artikel 49 i RIS, at den pågældende godkendelsesordning, således som Kommissionen havde anført i den omtvistede afgørelse, frem for blot en meddelelse var støttet på en forhåndsgodkendelse på grundlag af vage kriterier, der krævede fortolkning af skatteforvaltningen, som ikke havde offentliggjort retningslinjer, og at disse kriterier følgelig ikke kunne anses for at være objektive. Retten fastslog navnlig, at det fremgik af artikel 115, stk. 11, i TRLIS, at skatteforvaltningen kunne fastsætte startdatoen for afskrivningen under hensyn til de »særlige karakteristika ved varigheden af kontrakten« eller til de »særlige kendetegn for den økonomiske anvendelse af formuegodet«, som var kriterier af vag karakter, hvis fortolkning gav skatteforvaltningen en betydelig skønsmargen, således som Kommissionen anførte i 133. betragtning til den omtvistede afgørelse.
- 59 I den appellerede doms præmis 94 fastslog Retten, at artikel 49 i RIS ligeledes gav skatteforvaltningen en betydelig skønsmargen, idet den for det første kunne anmode om alle de oplysninger og dokumenter, som den skønnede hensigtsmæssige, herunder oplysninger om de positive følgevirkninger for økonomien og beskæftigelsen i Spanien som følge af kontrakter om bygning af skibe, der ikke havde nogen klar forbindelse med overholdelsen af kriterierne i artikel 115, stk. 11, i TRLIS, for det andet kunne indrømme eller give afslag på godkendelsen, men ligeledes, uden anden præcisering, kunne fastsætte startdatoen for afskrivningen til en anden dato end den af den skattepligtige person foreslåede.
- 60 I den appellerede doms præmis 97 anførte Retten, at ordlyden af artikel 49 i RIS i dette omfang ikke gav mulighed for at sikre, at den alene anvendes på situationer med bekæmpelse af svig.

- 61 Endelig konkluderede Retten i den appellerede doms præmis 100, at eksistensen af skønsmæssige aspekter kunne begunstige modtagerne i forhold til andre skattepligtige personer, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og at det navnlig fulgte af disse skønsmæssige aspekter, at andre ØIG'er ikke kunne have været begunstiget af den indledende afskrivning på de samme betingelser, ligesom andre virksomheder, som var aktive i andre sektorer, eller som havde en anden form, men befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, som følge af disse skønsmæssige aspekter ikke nødvendigvis kunne være begunstigede på de samme betingelser. Retten fastslog også, at det, henset til de undersøgte bestemmelsers skønsmæssige karakter, var af begrænset betydning, om de eventuelt de facto blev anvendt skønsmæssigt.
- 62 Endelig fastslog Retten i den appellerede doms præmis 101, at eftersom en af de foranstaltninger, som gjorde det muligt at være begunstiget af SLB-ordningen som helhed, var selektiv, nemlig godkendelsen af indledende afskrivning, havde Kommissionen ikke begået en fejl ved at finde, at den pågældende skatteordning var selektiv som helhed.
- 63 I første række skal det i denne henseende bemærkes, at Retten i modsætning til, hvad appellanterne har gjort gældende, ikke med henblik på at vurdere, om skatteforvaltningens beføjelser til at godkende indledende afskrivning var af skønsmæssig karakter, ikke på grundlag af de faktiske omstændigheder havde pligt til at undersøge, om udøvelsen af disse beføjelser rent faktisk havde bevirket en uberettiget fordelagtig behandling af visse erhvervsdrivende i forhold til andre, der befandt sig i en sammenlignelig situation. Med hensyn til en støtteordning er Kommissionen, således som generaladvokaten har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, nemlig forpligtet til at undersøge denne ordning ved at foretage en undersøgelse ex ante, idet der herved skal tages udgangspunkt i tidspunktet for vedtagelsen af den pågældende ordning. Kommissionen skal alene godtgøre, at den pågældende skatteordning kan favorisere sine modtagere, idet den kontrollerer, om ordningen, samlet set og på baggrund af sine særlige karakteristika, på tidspunktet for sin vedtagelse kan medføre en lavere beskatning end den, der følger af anvendelsen af den almindelige skatteordning (jf. i denne retning dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Futbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 86 og 87).
- 64 Retten begik således ikke en retlig fejl ved i den appellerede doms præmis 100 at fastslå, at det, henset til, at de undersøgte bestemmelser de jure var skønsmæssige, var af begrænset betydning, som de facto blev anvendt skønsmæssigt.
- 65 I anden række skal det bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at hvad angår undersøgelsen under en appelsag af Rettens vurderinger i forhold til national ret er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert, hvilket skal fremgå på åbenbar vis af sagsakterne, uden at det skal være fornødent at foretage en fornyet vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne (jf. i denne retning dom af 5.7.2011, Edwin mod KHIM, C-263/09 P, EU:C:2011:452, præmis 53, af 9.11.2017, TV2/Danmark mod Kommissionen, C-649/15 P, EU:C:2017:835, præmis 49 og 50, og af 20.12.2017, Comunidad Autónoma de Galicia og Retegal mod Kommissionen, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, præmis 72).
- 66 Appellanterne har dog ikke påberåbt sig en sådan urigtig gengivelse af national ret. De har navnlig hverken gjort gældende eller godtgjort, at Retten foretog konstateringer, som åbenbart er i strid med indholdet af bestemmelserne i national ret, eller tillagde en af dem en betydning, som åbenbart ikke kan udledes deraf i forhold til de øvrige oplysninger i sagen (jf. analogt dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 21).

- 67 Det følger heraf, at appellanternes argumenter, der skal godtgøre, at tonnageskatteordningen i modsætning til, hvad Retten fastslog, var støttet på objektive kriterier, som ikke gjorde det muligt for skatteforvaltningen at vælge støttemodtagerne, skal afvises, hvilket også gælder for udsagnet om, at Retten med urette fastslog, at artikel 49 i RIS ikke gjorde det muligt at sikre, at den alene anvendes på situationer med bekæmpelse af svig.
- 68 Det fremgår i øvrigt af nærværende doms præmis 57 og 63, at Retten med henblik på at vurdere, om SLB-ordningen var selektiv, ikke havde pligt til at undersøge, om den faktiske og retlige situation for de virksomheder, der var begunstiget af denne foranstaltning, og situationen for de virksomheder, der var udelukket herfra, var sammenlignelig, men at den skulle vurdere, om nævnte foranstaltning kunne favorisere visse virksomheder i forhold til andre, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, hvilket er tilfældet, når de kompetente myndigheder har en vid skønsbeføjelse med henblik på at fastlægge modtagerne heraf og betingelserne herfor.
- 69 Eftersom Retten som led i sin bedømmelse af national ret fastslog, at denne lovgivning af de grunde, der er gengivet i nærværende doms præmis 58 og 59, gav skatteforvaltningen en betydelig skønsmargen med henblik på at godkende den indledende afskrivning, begik den ikke en retlig fejl ved i den appellerede doms præmis 100 at fastslå, at eksistensen af disse skønsmæssige aspekter ved denne ordning kunne begunstige modtagerne i forhold til andre skattepligtige personer, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og ved således at fastslå, at denne foranstaltning var selektiv.
- 70 I tredje række skal det med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt SLB-ordningen kunne anses for at være selektiv som helhed, bemærkes, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse – efter at have undersøgt selektiviteten ved hver del af SLB-ordningen – i 156. betragtning til denne afgørelse fandt, at den med SLB-ordningen forbundne fordel var selektiv, for så vidt som den var underlagt den skønsmæssige beføjelse, som skatteforvaltningen havde fået tillagt i forbindelse med proceduren om forudgående godkendelse til indledende afskrivning, og for så vidt som anvendelsen af de andre foranstaltninger i SLB-ordningen, dvs. tonnageskatteordningen og den manglende beskatning af kapitalgevinster, var betinget af denne forvaltnings forudgående godkendelse.
- 71 For det første ses det ikke, at appellanterne for Retten bestred, at tonnageskatteordningen og den manglende beskatning af kapitalgevinster var betinget af skatteforvaltningens forudgående godkendelse af indledende afskrivning. For det andet har appellanterne ikke gjort gældende, at Retten foretog en urigtig gengivelse af national ret ved at fastslå, at godkendelsen af indledende afskrivning gjorde det muligt at være begunstiget af SLB-ordningen som helhed.
- 72 Retten kunne følgelig med føje fastslå, at Kommissionen ikke havde begået en fejl ved at finde, at den indledende afskrivning gjorde SLB-ordningen selektiv som helhed.
- 73 Det følger heraf, at klagepunkterne om skatteforvaltningens skønsbeføjelser, den manglende undersøgelse af situationernes sammenlignelighed og den manglende undersøgelse af SLB-ordningens selektivitet som helhed skal forkastes som ugrundede.
- 74 Følgelig skal det andet appelanbringende i sag C-649/20 P og det første appelanbringende i sagerne C-658/20 P og C-662/20 P forkastes som ugrundede.

### **C. Anbringenderne om tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet**

- 75 Med det tredje appelanbringende i sag C-649/20 P, det andet og det tredje appelanbringende i sag C-658/20 P og det andet appelanbringende i sag C-662/20 P, som er fremsat subsidiært og skal undersøges i anden række, har Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR samt Caixabank m.fl. gjort gældende, at Retten begik retlige fejl ved anvendelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

#### ***1. Parternes argumentation***

- 76 Kongeriget Spanien har foreholdt Retten, at den foretog en urigtig gengivelse af argumentet om, at Kommissionens adfærd havde bidraget til at gøre de lovgivningsmæssige rammer usikre, for så vidt som Retten havde fået de erhvervsdrivende til at tro, at SLB-ordningen var forenelig med EU-retten, idet den foretog en særskilt undersøgelse af disse to principper, der imidlertid var påberåbt inden for rammerne af et enkelt anbringende. Retten undersøgte således visse af de påberåbte elementer i forhold til princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og andre elementer med hensyn til retssikkerhedsprincippet i stedet for at undersøge alle disse elementer i forhold til begge principper, hvilket bevirkede uoverensstemmelser i ræsonnementet i den appellerede doms præmis 163, 164, 168, 199 og 201 hvad navnlig angår beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, perioden indtil indledningen af undersøgelsesproceduren, tonnagestøtteordningen og en skrivelse af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for generaldirektoratet (GD) »Konkurrence«. På visse af disse områder er Rettens vurdering endvidere urigtig.
- 77 Lico Leasing og PYMAR har foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 174 foretog en urigtig gengivelse af skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«. De har navnlig foreholdt Retten, at den undlod at omtale to afsnit i denne skrivelse, som efter deres opfattelse er væsentlige for at forstå indholdet.
- 78 Lico Leasing og PYMAR har desuden foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 199 og 201 foretog en urigtig kvalificering af visse faktiske omstændigheder som led i undersøgelsen af anbringendet om retssikkerhedsprincippet hvad angår beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er og skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«.
- 79 Caixabank m.fl. har, støttet af Decal España, gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den i den appellerede doms præmis 166 forkastede Kongeriget Spaniens argument om, at den tilbagesøgning af støtten, der var pålagt ved den omtvistede afgørelse, var i strid med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, henset til Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning. Den af Retten anførte grund, dvs. den angiveligt økonomiske karakter af ØIG'ernes virksomhed, stemmer ikke overens med Domstolens kvalificering af denne virksomhed i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Rettens ræsonnement er endvidere urigtigt og under alle omstændigheder utilstrækkeligt, eftersom ØIG'erne er virksomheder, der udøver økonomisk virksomhed i sektoren for søtransport, idet Kommissionen gentagne gange har anerkendt, at bareboatchartering udgjorde rederivirksomhed, og har accepteret, at denne virksomhed indgår i forskellige tonnageskatteordninger, som den har godkendt.



- 80 Kommissionen har gjort gældende, at visse af de argumenter, som appellanterne har fremført, skal afvises, og at de øvrige argumenter er ugrundede.

## 2. Domstolens bemærkninger

- 81 I første række skal det bemærkes, at retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, således som Retten anførte i den appellerede doms præmis 158, gælder for enhver borger i forbindelse med begrundede forventninger, som en EU-institution ved at afgive præcise forsikringer har givet anledning til. Sådanne forsikringer skal, uanset under hvilken form de er afgivet, være præcise, ubetingede og samstemmende (dom af 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan mod Kommissionen, C-537/08 P, EU:C:2010:769, præmis 63). Retssikkerhedsprincippet, der er et grundlæggende EU-retligt princip, tager sigte på at sikre forudsigelighed i de retlige situationer og forhold, der følger af EU-retten, og kræver, at en enhver administrativ retsakt er klar og utvetydig, for at borgerne ikke skal være i tvivl om deres rettigheder og pligter, således at de kan handle derefter (jf. i denne retning dom af 3.6.2008, Intertanko m.fl., C-308/06, EU:C:2008:312, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).
- 82 Som Retten i det væsentlige anførte i den appellerede doms præmis 155, 156 og 193, kan en berettiget forventning om en støttes lovlighed eller en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet kun påberåbes, hvis der foreligger usædvanlige omstændigheder, og være til hinder for en tilbagesøgning af støtten, hvis den er blevet ydet under iagttagelse af den i artikel 108 TEUF fastsatte procedure (jf. i denne retning dom af 22.4.2008, Kommissionen mod Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, præmis 107, og af 13.6.2013, HGA m.fl. mod Kommissionen, C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, præmis 134).
- 83 Det skal bemærkes, at eftersom princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er særskilte principper, kunne Retten frit undersøge Kongeriget Spaniens argumenter herom særskilt, selv om denne medlemsstat havde fremført dem samlet. En sådan særskilt undersøgelse af de påberåbte argumenter udgør ikke i sig selv en urigtig gengivelse heraf og afføder kun ikke en kritik heraf, medmindre en sådan undersøgelse foranlediger, at de ikke besvares. Kongeriget Spanien, som har gjort gældende, at denne undersøgelse bevirkede uoverensstemmelser i Rettens ræsonnement med henblik på at forkaste anbringendet, har ikke gjort gældende, at Retten undlod at besvare argumenterne.
- 84 I anden række skal det med hensyn til de uoverensstemmelser i Rettens ræsonnement, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig, bemærkes, at Kommissionen i 261. betragtning til den omtvistede afgørelse fandt, at den, henset til de pågældende skatteforanstaltningers kompleksitet, ikke kunne udelukke, at Kommissionens beslutning 2002/15/EF af 8. maj 2001 om statsstøtte ydet af Frankrig til selskabet »Bretagne Angleterre Irlande« (»BAI« eller »Brittany Ferries«) (EFT 2002, L 12, s. 33, herefter »Brittany Ferries-beslutningen«) havde skabt retsusikkerhed med hensyn til kvalificeringen af SLB-ordningen, men udelukkende indtil offentliggørelsen af beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er i *Den Europæiske Unions Tidende* den 30. april 2007.
- 85 Med henblik på at forkaste de argumenter, som Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR havde fremsat for at opnå annullation af påbuddet om tilbagesøgning af den pågældende støtte for perioden indtil offentliggørelsen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure den 21. september 2011, anførte Retten i de præmisser, der er nævnt i appellerne, og indledningsvis i dommens præmis 163, at Brittany Ferries-beslutningen og

beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er ikke kunne anses for at give præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer, eftersom de hverken direkte eller indirekte nævnte SLB-ordningen.

- 86 I den appellerede doms præmis 164 forkastede Retten argumentet støttet på Kommissionens anmodning om oplysninger af 21. december 2001 til de spanske myndigheder med den begrundelse, at denne anmodning og Kommissionens eventuelle efterfølgende passivitet i en vis periode ikke udgjorde præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer hvad angår SLB-ordningens lovlighed. Retten fastslog for det første, at Kommissionen i denne anmodning om oplysninger nemlig blot havde anmodet om yderligere oplysninger vedrørende den eventuelle eksistens af en skatteleasingordning for skibe i Spanien for at kunne undersøge den i lyset af statsstøttereglerne, og, for det andet, at Kommissionens efterfølgende passivitet ikke kunne udgøre præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer, henset til de spanske myndigheders svar.
- 87 I den appellerede doms præmis 166 fastslog Retten, at Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning, som fastslog denne ordnings forenelighed med det indre marked, ikke kunne have givet anledning til en berettiget forventning, eftersom den vedrørte udnyttelsen af egne eller lejede skibe og ikke finansielle aktiviteter vedrørende bareboatchartering.
- 88 I den appellerede doms præmis 168 anførte Retten, at Kommissionens beslutning 2005/122/EF af 30. juni 2004 om den statsstøtte[,] som Nederlandene har til hensigt at yde til fordel for fire skibsværfter i forbindelse med seks kontrakter på skibsbyggeri (EUT 2005, L 39, s. 48), ikke indeholdt præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer vedrørende SLB-ordningens lovlighed, eftersom Kommissionen i denne beslutning for det første ikke gav en præcis, ubetinget og samstemmende konstatering af, at den efter en fuldstændig og grundig analyse var nået til den konklusion, at SLB-ordningen ikke udgjorde statsstøtte, og for det andet var genstanden for nævnte beslutning ikke SLB-ordningen, men en nederlandsk ordning.
- 89 I den appellerede doms præmis 169 anførte Retten hvad angår skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«, at skrivelsen blev sendt som svar til Kongeriget Norges handels- og industriminister, som efter at have antydet, at SLB-ordningen udgjorde en støtteordning til de spanske skibsværfter, havde anmodet om oplysninger om Kommissionens påtænkte handlinger i denne henseende. Retten anførte, at dette medlem af Kommissionen i svaret havde oplyst, at Kommissionen havde undersøgt spørgsmålet, og at den, eftersom ordningen var åben for erhvervelse af skibe bygget af andre medlemsstaters skibsværfter uden forskelsbehandling, ikke påtænkte at træffe yderligere foranstaltninger »på dette trin«. I denne doms præmis 174 fastslog Retten imidlertid, at denne skrivelse ikke gav præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer, idet den ikke herved angav, at Kommissionen efter en fuldstændig og grundig analyse var nået til den konklusion, at SLB-ordningen ikke udgjorde statsstøtte.
- 90 I den appellerede doms præmis 199 anførte Retten hvad angår virkningerne af offentliggørelsen af beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er i april 2007, at Kommissionen uden at begå en fejl havde kunnet finde, at denne beslutning havde bragt enhver retsusikkerhed til ophør, idet den burde have fået forudseende og påpasselige erhvervsdrivende til at finde, at en ordning som SLB-ordningen kunne udgøre statsstøtte. Retten fremhævede i denne henseende, at det fremgik af beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, at en ordning for bygning af søgående skibe og tilrådighedsstillelse heraf for rederierne gennem ØIG'er og ved anvendelse af leasingkontrakter, der skabte visse skattefordele, kunne udgøre en statsstøtteordning. Den

tilføjede, at selv om det var korrekt, at den ordning, der var omhandlet i beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, og SLB-ordningen ikke var identiske, gjorde ingen oplysninger det muligt at godtgøre, at deres forskelle var større end forskellene mellem SLB-ordningen og den ordning, der var omhandlet af Brittany Ferries-beslutningen, som Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR havde påberåbt sig.

- 91 I den appellerede doms præmis 200, 201 og 203-205 fastslog Retten, at de omstændigheder efter offentliggørelsen af beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, som Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR havde påberåbt sig, ikke var til hinder for, at denne offentliggørelse bragte situationen med retsusikkerhed til ophør. Retten fastslog, at skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«, ikke kunne have bidraget til at skabe eller opretholde en situation med retsusikkerhed, og at det, selv om afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure ganske vist blev vedtaget næsten fire og et halvt år efter beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, imidlertid fremgik af den omtvistede afgørelse, at Kommissionen havde sendt otte anmodninger om oplysninger til de spanske myndigheder i denne periode, og at de pågældende skatteforanstaltninger var komplekse, hvorfor Kommissionen ikke kunne foreholdes passivitet, og at denne situation adskilte sig fra den, der gav anledning til dom af 24. november 1987, RSV mod Kommissionen (223/85, EU:C:1987:502).
- 92 Det skal fastslås, at der ikke er uoverensstemmelser mellem Rettens forskellige vurderinger. I modsætning til, hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, er der navnlig ingen selvmodsigelse mellem konstateringen om, at Brittany Ferries-beslutningen og beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er ikke kunne anses for at give præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer om, at SLB-ordningen var forenelig med EU-retten, og anerkendelsen af, at der fandtes en retsusikkerhed inden vedtagelsen af sidstnævnte beslutning. Kongeriget Spaniens argumenter om disse angivelige uoverensstemmelser er følgelig ugrundede.
- 93 I tredje række skal argumentet om, at Retten begik en retlig fejl ved at fastslå, at beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er havde skabt en situation med sikkerhed eller retssikkerhed, selv om retssikkerhedsprincippet kræver objektivt klare og stabile retlige rammer, for det første forkastes, for så vidt som det vedrører de retlige fejl, som Retten efter Kongeriget Spaniens opfattelse begik med hensyn til beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, perioden indtil indledningen af undersøgelsesproceduren, tonnageskatteordningen og skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«.
- 94 Det er nemlig tilstrækkeligt at bemærke, at Retten ikke fastslog, at beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er havde skabt sikkerhed med hensyn til den omstændighed, at SLB-ordningen udgjorde statsstøtte, men at Kommissionen ikke havde begået en retlig fejl ved at finde, at denne beslutning havde bragt enhver retsusikkerhed til ophør, idet den burde have fået forudseende og påpasselige erhvervsdrivende til at finde, at en ordning som SLB-ordningen kunne udgøre statsstøtte. Herved begik Retten ikke en retlig fejl.
- 95 For det andet skal det, idet Kongeriget Spanien har foreholdt Retten, at den begik en fejl ved ikke at foretage en korrekt vurdering af den lange periode, der forløb indtil indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure, fastslås, at dette klagepunkt tilsigter at rejse tvivl om vurderingen af de faktiske omstændigheder, hvilket falder uden for Domstolens prøvelsesret som led i behandlingen af en appel, hvorfor argumenterne til støtte for dette klagepunkt skal afvises.

- 96 For det tredje skal det hvad angår Kongeriget Spaniens argument om, at Retten angiveligt ikke tog hensyn til Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning som et element, der skabte en berettiget forventning, bemærkes, at denne institution i 245. betragtning til den omtvistede afgørelse lagde til grund, at beslutningen af 27. februar 2002 om tonnageskatning ikke kunne skabe berettigede forventninger om, at enheder, hvis aktiviteter udelukkende bestod i at udchartre ét skib på bareboat-basis, ville være berettiget til tonnageskatteordningen, eftersom det klart fremgik heraf, at tonnageskatteordningen udelukkende gjaldt for kvalificerende skibe og kvalificerende søtransportaktiviteter. Retten tiltrådte Kommissionens bedømmelse af tonnageskatteordningen i den appellerede doms præmis 166. Kongeriget Spanien har blot anført, at Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning ikke udelukkede udnyttelsen af skibe på bareboat-basis, uden at denne medlemsstat imidlertid har fremført argumenter for at påvise dette. Følgelig skal Kongeriget Spaniens argument forkastes.
- 97 Det skal endvidere, for så vidt som eftersom Kongeriget Spanien har gjort gældende, at Retten – selv hvis det antages, at Kommissionen havde ret, og at der i det foreliggende tilfælde var tale om misbrug af tonnageskatteordningen – burde have anerkendt, at alle erhvervsdrivende kunne have fundet, at dette misbrug af en støtteordning, som Kommissionen havde godkendt, ikke medførte en tilbagesøgningsforpligtelse, fastslås, at dette argument ikke blev fremført for Retten, og at denne dermed ikke kan foreholdes ikke at have støttet en berettiget forventning for de pågældende erhvervsdrivende på det angivelige misbrug af tonnageskatteordningen.
- 98 For det fjerde skal det, for så vidt som Kongeriget Spanien har gjort gældende, at Retten anlagde et urigtigt skøn med hensyn til skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«, idet den blot vurderede de formelle aspekter ved denne skrivelse, bemærkes, at det fremgår af artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF og artikel 58, stk. 1, i statuttens for Den Europæiske Unions Domstol, at appel er begrænset til retsspørgsmål. Det er alene Retten, der har kompetence til at fastlægge og bedømme de relevante faktiske omstændigheder og til at tage stilling til de beviser, den forelægges. Bedømmelsen af disse faktiske omstændigheder og beviser er således ikke et retsspørgsmål, der som sådan kan efterprøves af Domstolen under en appelsag, medmindre disse omstændigheder og beviser er blevet urigtigt gengivet (dom af 16.7.2020, ACTC mod EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis). Eftersom Kongeriget Spanien hverken har gjort gældende eller godtgjort, at Retten gengav denne skrivelse urigtigt, skal denne medlemsstats argumenter herom afvises.
- 99 Hvad i fjerde række angår det argument, som Lico Leasing og PYMAR har fremført om en urigtig gengivelse, skal det bemærkes, at et anbringende om urigtig gengivelse af de beviser, der er fremlagt for Retten, kun kan tiltrædes, hvis den urigtige gengivelse fremgår på åbenbar vis af sagsakterne, uden at det skal være fornødent at foretage en fornyet vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne (dom af 2.3.2021, Kommissionen mod Italien m.fl., C-425/19 P, EU:C:2021:154, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 100 Selv om det er korrekt, at Retten i den appellerede doms præmis 174 ikke foretog en ordret gengivelse af de to afsnit i skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«, som Lico Leasing og PYMAR har omtalt, fremgår det ikke på åbenbar vis ved en samlet læsning af skrivelsen, at Retten på nogen måde gengav denne urigtigt ved i denne præmis i den appellerede dom at fastslå, at skrivelsen blot anførte, at SLB-ordningen ikke syntes at foretage en forskelsbehandling i forhold til skibsværfter i andre medlemsstater, og at der ikke påtænkte yderligere foranstaltninger »på dette trin«. Det argument, som Lico Leasing og PYMAR har fremsat, er følgelig ugrundet.

- 101 Med hensyn til de argumenter, som Lico Leasing og PYMAR har fremført om fejl ved fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder som led i undersøgelsen af anbringendet om retssikkerhedsprincippet hvad angår beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er og skrivelsen af 9. marts 2009 fra det medlem af Kommissionen, der var ansvarligt for GD »Konkurrence«, ses disse argumenter i virkeligheden at tilsigte en fornyet vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne, hvilket ikke henhører under Domstolens prøvelse som led i behandlingen af en appel. Disse argumenter skal derfor afvises.
- 102 I femte række skal det med hensyn til de argumenter, som Caixabank m.fl., støttet af Decal España, har fremført om, at Retten begik en retlig fejl ved at forkaste Kongeriget Spaniens argument om, at den tilbagesøgning af støtten, der var pålagt ved den omtvistede afgørelse, var i strid med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, henset til Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning, bemærkes, at Retten ganske vist begik en fejl i den appellerede doms præmis 166, idet den anførte, at sidstnævnte beslutning »vedrørte udnyttelsen af egne eller lejede skibe og ikke finansielle aktiviteter vedrørende bareboatchartering som i det foreliggende tilfælde«. Som det fremgår af præmis 42 i dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), fremgik det af beskrivelsen af SLB-ordningen, at ØIG'erne udøvede økonomisk aktivitet med erhvervelse af skibe gennem leasingkontrakter, navnlig med henblik på bareboatchartering og senere videresalg heraf, hvoraf følger, at de ikke alene udøvede økonomisk virksomhed.
- 103 Denne fejl har imidlertid ingen indvirkning på Rettens vurdering om, at Kommissionens beslutning af 27. februar 2002 om tonnageskatning ikke skabte en berettiget forventning, idet Retten for at underbygge denne vurdering henviste til 245. betragtning til den omtvistede afgørelse, ifølge hvilken det klart fremgik af denne afgørelse, at tonnageskatteordningen udelukkende gjaldt for kvalificerende skibe og kvalificerende søtransportaktiviteter, dvs. rederier opskrevet i et af de rederiregistre, der er nævnt i spansk lovgivning, hvis aktiviteter omfatter drift af ejede og chartrede skibe, hvorfor ØIG'erne var udelukket herfra, idet deres virksomhed udelukkende består i at udchartre ét skib på bareboat-basis.
- 104 Denne vurdering drages heller ikke i tvivl ved argumentet om, at ØIG'erne udøvede søtransportvirksomhed, hvilket ikke blev fremført for Retten og under alle omstændigheder på ingen måde er understøttet, hvorfor det er åbenbart ugrundet. Vurderingen drages endvidere ikke i tvivl ved den omstændighed, at Kommissionen gentagne gange i andre afgørelser har anerkendt, at bareboatchartering udgjorde en sådan virksomhed, idet vurderingen af, om en støtte eventuelt opfylder betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 3, litra c), TEUF, skal foretages under hensyn til denne bestemmelse og ikke i betragtning af Kommissionens tidligere praksis eller afgørelser (jf. i denne retning dom af 20.5.2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, præmis 21, og af 22.9.2020, Østrig mod Kommissionen, C-594/18 P, EU:C:2020:742, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 105 Det følger heraf, at argumenterne fremført af Caixabank m.fl. skal forkastes som ugrundede.
- 106 Det tredje appelanbringende i sag C-649/20 P og det andet og det tredje appelanbringende i sag C-658/20 P skal følgelig forkastes, idet de delvist skal afvises, delvist er ugrundede, og det andet appelanbringende i sag C-662/20 P forkastes som ugrundet.

## **D. Kongeriget Spaniens anbringende om en manglende begrundelse af den appellerede dom med hensyn til SLB-ordningens selektivitet og tilbagesøgningen af den pågældende støtte**

### **1. Parternes argumentation**

- 107 Med sit første appelanbringende, som skal undersøges i tredje række, har Kongeriget Spanien foreholdt Retten, at den ikke gav en tilstrækkelig begrundelse for den appellerede dom med hensyn til analysen af SLB-ordningens selektivitet og tilbagesøgningen af den pågældende støtte, hvilket udgjorde en tilsidesættelse af retten til forsvar, som er fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.
- 108 I første række forklarede Retten med hensyn til SLB-ordningens selektivitet indledningsvis ikke, hvorfor det ikke var nødvendigt at anvende tretrinsanalysen af støttens selektivitet, og tiltrådte blot Kommissionens konstatering af, at ordningen som helhed havde selektiv karakter som følge af skatteforvaltningens skønsbeføjelser som led i godkendelsen af indledende afskrivning, og idet forvaltningen kun godkendte transaktioner til finansiering af skibe.
- 109 Retten tilsidesatte desuden begrundelsespligten, idet den fastslog, at den omtvistede afgørelse var tilstrækkeligt begrundet, selv om denne afgørelse omfattede en række selvmodsigelser og undladelser.
- 110 Endelig tilsidesatte Retten sin begrundelsespligt med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt alle foranstaltningerne i SLB-ordningen skulle betragtes som en fælles ordning og undersøges samlet eller særskilt med krav om, at de alle var selektive, idet den i den appellerede doms præmis 101 fastslog, at en af de foranstaltninger, som gjorde det muligt at være begunstiget af SLB-ordningen, som helhed var selektiv.
- 111 I anden række tilsidesatte Retten sin begrundelsespligt med hensyn til tilbagesøgningen af den pågældende støtte, eftersom den blot gengav indholdet af den omtvistede afgørelse uden nogen begrundelse. Retten modsagde endvidere sig selv, idet den underbyggede sit syn på SLB-ordningen som en helhed, mens den koncentrerede sig om en enkelt del af deltagerne heri, nemlig investorerne, for at anordne tilbagesøgning fra disse uden hensyntagen til de øvrige begunstigede af foranstaltningerne i SLB-ordningen.
- 112 Kommissionen har, idet den har anført, at den appellerede dom er tilstrækkeligt begrundet, gjort gældende, at anbringendet er ugrundet.

### **2. Domstolens bemærkninger**

- 113 Det skal bemærkes, at den begrundelsespligt, der påhviler Retten i medfør af artikel 296, stk. 2, TEUF og artikel 36 i statuttet for Den Europæiske Unions Domstol, indebærer, at den klart og utvetydigt skal angive de betragtninger, den har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne afgørelse, og således at Domstolen kan udøve sin prøvelsesret (jf. i denne retning dom af 5.5.2022, Kommissionen mod Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis). Denne pligt indebærer ikke, at Retten skal fremkomme med en udtømmende fremstilling og et for et behandle alle de argumenter, der er fremført af sagens parter. Begrundelsen kan således fremgå indirekte, forudsat at de berørte parter kan få kendskab til den begrundelse, som Retten støtter sig

på, og således at Domstolen kan råde over de oplysninger, der er nødvendige for, at den kan udøve sin prøvelsesret inden for rammerne af en appel (dom af 14.9.2016, Trafilerie Meridionali mod Kommissionen, C-519/15 P, EU:C:2016:682, præmis 41).

- 114 I første række ses det i det foreliggende tilfælde, at Retten med hensyn til SLB-ordningens selektive karakter i den appellerede doms præmis 87-101, hvis indhold er gengivet i nærværende doms præmis 43 og 57-62, i tilstrækkelig grad anførte grundene til, at den for det første fastslog, at SLB-ordningen havde selektiv karakter som følge af skatteforvaltningens skønsbeføjelser til at godkende indledende afskrivning, hvilket fremgår implicit, men tydeligt, idet det medgives, at tretrinsanalysen af støttens selektivitet ikke var nødvendig, og for det andet at den indledende afskrivnings selektive karakter bevirkede, at SLB-ordningen var selektiv som helhed.
- 115 Med hensyn til argumentet om, at Retten tilsidesatte sin begrundelsespligt ved at fastslå, at den omtvistede afgørelse var begrundet i tilstrækkelig grad, skal det bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis følger det af artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF og artikel 58, stk. 1, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol samt procesreglementets artikel 168, stk. 1, litra d), og artikel 169, stk. 2, at et appelskrift præcist skal angive, hvilke elementer der anfægtes i den dom, som påstås ophævet, samt de retlige argumenter, der særligt støtter denne påstand. Det kræves i denne henseende i procesreglementets artikel 169, stk. 2, at de retlige anbringender og argumenter, der fremsættes og gøres gældende, skal angive præcist, hvilke præmisser i Rettens afgørelse der anfægtes (dom af 20.9.2016, Mallis m.fl. mod Kommissionen og ECB, C-105/15 P – C-109/15 P, EU:C:2016:702, præmis 33 og 34). Kongeriget Spanien har ikke anført, hvilke præmisser i den appellerede dom dette argument angår, hvorfor argumentet er for upræcist til at kunne besvares, og det skal derfor afvises.
- 116 Det følger heraf, at Kongeriget Spaniens argumenter om en manglende begrundelse af den appellerede dom med hensyn til SLB-ordningens selektivitet delvist skal afvises, delvist forkastes.
- 117 Hvad i anden række angår tilbagesøgningen af den pågældende støtte anførte Retten for at besvare det anbringende, som Lico Leasing og PYMAR havde fremsat, hvorved de i det væsentlige, således som det fremgår af den appellerede doms præmis 218, anfægtede den omtvistede afgørelse, for så vidt som den anordnede tilbagesøgning af hele støtten fra investorerne, selv om 85-90% af fordelene systematisk blev overført til rederierne, følgende i denne doms præmis 219:
- »Henset til den omstændighed, at Kommissionen i det foreliggende tilfælde besluttede, at rederierne ikke var støttemodtagere, hvilken konklusion ikke er genstand for nærværende tvist, vedrørte påbuddet om tilbagesøgning følgelig alene og i sin helhed investorerne, der i henhold til den [omtvisedede] afgørelse var de eneste modtagere af hele støtten som følge af ØIG'ernes transparens. Ifølge den [omtvisedede] afgørelses logik var det derfor uden at begå en fejl, at der herved pålagdes tilbagesøgning af hele støtten fra investorerne, selv om de havde overført en del af fordelene til andre erhvervsdrivende, eftersom de sidstnævnte ikke blev betragtet som støttemodtagere. Ifølge den [omtvisedede] afgørelse var det nemlig investorerne, som virkelig havde modtaget støtten, eftersom gældende ret ikke pålagde dem at overføre en del af støtten til tredjeparter.«
- 118 Retten besvarede ikke dette anbringende, idet den for det første blot fastslog, at Lico Leasing og PYMAR ikke havde anfægtet identificeringen af støttemodtagerne i den omtvistede afgørelse, og for det andet henviste til afgørelsens opbygning og indhold, skønt det kunne udledes af det fremsatte anbringende, at virksomhederne – selv om de ikke havde bestridt støttemodtagernes identitet – implicit, men nødvendigvis gjorde gældende, at de ikke var de eneste begunstigede af

den pågældende støtte, idet en stor del heraf var blevet overført til rederierne. Retten traf således ikke afgørelse om anbringendet, hvilket udgør en tilsidesættelse af begrundelsespligten (jf. i denne retning dom af 14.7.2005, Acerinox mod Kommissionen, C-57/02 P, EU:C:2005:453, præmis 36, og kendelse afsagt af Domstolens vicepræsident den 17.8.2022, SJM Coordination Center mod Magnetrol International og Kommissionen, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, præmis 19).

- 119 Kongeriget Spaniens anbringende om, at den appellerede dom var behæftet med en begrundelsesmangel hvad angår tilbagesøgningen af den pågældende støtte fra støttemodtagerne, skal dermed tiltrædes, uden at det er fornødent at undersøge parternes øvrige anbringender og argumenter vedrørende samme del af den appellerede dom.
- 120 Den appellerede dom skal følgelig ophæves, for så vidt som Retten herved frifandt Kommissionen i appellanternes søgsmål, i det omfang de havde nedlagt påstand om annullation af den omtvistede afgørelses artikel 1, idet Retten identificerede ØIG'erne og deres investorer som de eneste begunstigede af den støtte, der var omhandlet i denne afgørelse, og om annullation af afgørelsens artikel 4, stk. 1, hvorved Retten pålagde Kongeriget Spanien at tilbagesøge hele den støtte, der var omhandlet i samme afgørelse, fra de investorer i ØIG'erne, der havde været begunstiget heraf.
- 121 I øvrigt forkastes appellerne.

## V. Søgsmålet for Retten

- 122 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, andet punktum, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten truffne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.
- 123 I den foreliggende sag finder Domstolen, bl.a. henset til den omstændighed, at de af appellanterne anlagte annullationssøgsmål i sagerne T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 og T-719/13 RENV er baseret på anbringender, der har været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten, og hvis undersøgelse ikke nødvendiggør vedtagelsen af supplerende foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse eller oplysning af sagen, at den del af søgsmålene, som fortsat skal behandles efter den delvise ophævelse af den appellerede dom, vedrørende grundlaget for forpligtelsen til at tilbagesøge den pågældende støtte fra de begunstigede, er moden til påkendelse, og at der skal træffes endelig afgørelse herom (jf. analogt dom af 2.9.2021, NeXovation mod Kommissionen, C-665/19 P, EU:C:2021:667, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

## A. Parternes argumentation

- 124 Kongeriget Spanien har med sit andet til fjerde anbringende og Lico Leasing og PYMAR har med deres andet anbringende subsidiært gjort gældende, at Kommissionen tilsidesatte princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, retssikkerhedsprincippet og ligebehandlingsprincippet ved at anordne tilbagesøgning af den pågældende støtte.
- 125 Med deres tredje anbringende, som ligeledes er fremsat subsidiært, har Lico Leasing og PYMAR anfægtet den metode, som Kommissionen havde fastlagt i den omtvistede afgørelse, til beregning af den støtte, der skulle tilbagesøges, idet de i det væsentlige har gjort gældende, at denne metode



bevirkede, at investorerne eller ØIG'erne afkræves tilbagebetaling af hele skattefordelen, uden at der tages hensyn til den omstændighed, at størstedelen af denne fordel er blevet overført til rederierne.

- 126 Kommissionen har gjort gældende, at disse anbringender og argumenter i det hele er ugrundede. Med hensyn til tilbagesøgningen af den pågældende støtte har Kommissionen i det væsentlige anført, at de investorer, der er medlemmer af ØIG'erne, er de eneste begunstigede af den pågældende støtte, og at de i deres egenskab af skattepligtige personer er de eneste mulige modparter for Kongeriget Spanien hvad angår tilbagesøgningen heraf. Denne institution har gjort gældende, at den omstændighed, at støtten har kunnet have økonomisk indvirkning på andre virksomheder, ikke kan tages i betragtning med hensyn til beregningen af den støtte, der er modtaget og skal tilbagesøges.

## **B. Domstolens bemærkninger**

- 127 I første række skal de anbringender og argumenter, som Kongeriget Spanien, Lico Leasing og PYMAR har fremsat, vedrørende en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet forkastes som ugrundede af de grunde, der er anført i nærværende doms præmis 81 og 82 og i den appellerede doms præmis 163-169, 174 og 199-205, der i det væsentlige er gengivet i nærværende doms præmis 85-91, som Domstolen tilslutter sig med undtagelse af den fejl, der er nævnt i denne doms præmis 102.
- 128 Desuden skal Kongeriget Spaniens argumenter om en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet forkastes af de grunde, der er anført i den appellerede doms præmis 139-145, som Domstolen tilslutter sig, hvoraf i det væsentlige fremgår, for det første, at Kongeriget Spanien ikke har givet en detaljeret begrundelse for, at den situation, der blev undersøgt i Brittany Ferries-beslutningen, og den situation, der var genstand for den omtvistede afgørelse, var sammenlignelige, og denne medlemsstat kan ikke påberåbe sig Kommissionens hidtidige afgørelsespraksis, og, for det andet, at den angivelige forskelsbehandling i forhold til beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er, der pålagde tilbagesøgning af støtten fra datoen for offentliggørelsen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, var objektivt begrundet, eftersom den usikkerhed, der fulgte af Brittany Ferries-beslutningen, ikke længere fandtes efter vedtagelsen af beslutningen om de franske skattemæssige ØIG'er.
- 129 I anden række kan det med hensyn til størrelsen af den støtte, der skal tilbagesøges fra investorerne, således som det er anført i nærværende doms præmis 118, udledes af Lico Leasing og PYMAR's tredje anbringende, at de herved implicit, men nødvendigvis har gjort gældende, at de ikke var de eneste begunstigede af den pågældende støtte, idet en stor del heraf var blevet overført til rederierne, og at de således har anfægtet Kommissionens identificering af støttemodtagerne.
- 130 Det skal i denne henseende bemærkes, at forpligtelsen for medlemsstaten til gennem tilbagesøgning at ophæve en støtte, som af Kommissionen er fundet uforenelig med det indre marked, ifølge Domstolens faste praksis har til formål at genoprette situationen fra før støttens ydelse. Dette formål er opnået, når den pågældende støtte, eventuelt med tillæg af morarenter, er blevet tilbagebetalt af støttemodtageren eller, med andre ord, af de virksomheder, som virkelig har modtaget den. Ved denne tilbagebetaling mister støttemodtageren nemlig den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen fra tiden før ydelsen af støtte er genoprettet (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity, C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 89 og 90 og den deri nævnte retspraksis).

- 131 I det foreliggende tilfælde skal det indledningsvis fastslås, at Kommissionen i 11. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte, at SLB-transaktion gav et rederi mulighed for at få et nyt skib bygget med en rabat på 20-30% af den pris, som skibsværftet forlanger. I 12. betragtning til denne afgørelse lagde Kommissionen selv til grund, at SLB-ordningen udgjorde en skatteplanlægningsordning, som normalt oprettes af en bank med henblik på at skabe skattefordele for investorer i en »skattemæssigt transparent« ØIG og overføre en del af disse skattefordele til rederiet i form af en rabat på skibets pris, idet investorerne beholder de øvrige fordele.
- 132 I 162. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen ligeledes, at en betydelig del af skattefordelen for ØIG'en økonomisk set overføres til nævnte til rederi i form af et nedslag i prisen. Den præciserede heri, at bilagene til visse sager, hvor ØIG'er har anmodet om forudgående godkendelse af indledende afskrivning, bekræftede, at de erhvervsdrivende, der var involveret i SLB-ordningen, mente, at skattefordelene som følge af transaktionen deles mellem ØIG'er eller deres investorer og rederierne.
- 133 Med hensyn til skatteforvaltningens godkendelse af indledende afskrivning anførte Kommissionen herefter i 135. og 136. betragtning til den omtvistede afgørelse, at det fremgik af eksempler, som de spanske myndigheder havde fremlagt, at de anmodninger om indledende afskrivning, som ØIG'er havde indgivet, detaljeret beskrev hele SLB-ordningens opbygning og indeholdt alle de relevante kontrakter, især skibsbygningskontrakter, leasingkontrakter, bareboatcharter-kontrakter, optionskontrakter, gældsovertagelses- og eftergivelsesaftale. Disse anmodninger indeholdt i visse tilfælde også bilag, som ikke var nødvendige for at godtgøre opfyldelse af de gældende betingelser i TRLIS og RIS, nemlig en detaljeret beregning af de samlede skattefordele og fordelingen heraf mellem rederiet på den ene side og ØIG'erne eller investorerne på den anden side samt en erklæring fra skibsværftet med oplysninger om de forventede økonomiske og sociale fordele ved skibsbygningskontrakten.
- 134 I 168. betragtning til den omtvistede afgørelse lagde Kommissionen endvidere til grund, at anmodningerne tilsendt skatteforvaltningen normalt omfattede en beregning af den samlede skattefordel, der skabtes ved SLB-ordningen og fordelingen af denne skattefordel mellem rederiet og investorerne i ØIG'en, eller under alle omstændigheder indeholdt de nødvendige oplysninger til at foretage denne beregning.
- 135 I 133.-139. og 156. betragtning til den omtvistede afgørelse lagde Kommissionen med føje til grund, at skatteforvaltningen havde en skønsbeføjelse med henblik på at godkende indledende afskrivning, og dette gjorde SLB-ordningen selektiv som helhed.
- 136 Endelig lagde Kommissionen i 169. betragtning til den omtvistede afgørelse til grund, at alle de økonomiske følger af at give ØIG'er skattefordelen imidlertid var et resultat af en kombination af retlige transaktioner mellem private enheder, at de gældende regler faktisk ikke tvang ØIG'erne til at overføre en del af skattefordelen til rederierne, og at den omstændighed, at skatteforvaltningen ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse vurderede de økonomiske indvirkninger af den samlede transaktion, ikke var nok til at fastslå, at det var de spanske myndigheder, som traf beslutning om overførsel af en del af fordelene til rederierne eller om størrelsen af overførslen. På denne baggrund lagde Kommissionen i 170. betragtning til denne afgørelse til grund, at de fordele, rederierne havde, ikke kunne tilregnes den pågældende medlemstat.

- 137 Det fremgik imidlertid af Kommissionens egne konstateringer, som er omtalt i nærværende doms præmis 131-135, at SLB-ordningen som helhed udgjorde en støtteordning som følge af anvendelsen af den spanske skattelovgivning og den spanske skatteforvaltnings godkendelser, og at den, uden at de anvendte retlige procedurer er relevante, skulle sikre en fordel for ikke alene ØIG'erne, men også for rederierne.
- 138 Det fremgår endvidere af Kommissionens konstateringer, der er gengivet i nærværende doms præmis 133, at fordelingen af den skattefordel, som SLB-ordningen skabte, mellem rederierne og investorerne i ØIG'erne var fastsat i retligt bindende kontrakter, som var forelagt skatteforvaltningen, og som denne tog hensyn til med henblik på under udøvelse af sin skønsbeføjelse i denne henseende at godkende indledende afskrivning. I modsætning til, hvad Kommissionen i det væsentlige anførte i 169. betragtning til den omtvistede afgørelse, var ØIG'erne således forpligtede til i medfør af gældende ret for de aftaler, der var indgået med rederierne, at overføre en del af den opnåede skattefordel til disse.
- 139 Det følger heraf, at Kommissionen begik en retlig fejl, da den identificerede modtagerne af den pågældende støtte og dermed med hensyn til tilbagesøgningen heraf, for så vidt som den pålagde Kongeriget Spanien i strid med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 130, at tilbagesøge hele støtten udelukkende fra ØIG'ernes investorer.
- 140 Dermed skal den omtvistede afgørelses artikel 1 annulleres, for så vidt som ØIG'erne heri identificeres som de eneste modtagere af den støtte, der er omhandlet i afgørelsen, ligesom afgørelsens artikel 4, stk. 1, annulleres, for så vidt som Kongeriget Spanien ved denne bestemmelse pålægges at tilbagesøge hele støtten fra investorerne i de ØIG'er, der havde modtaget denne.

### Sagsomkostninger

- 141 I henhold til procesreglementets artikel 184, stk. 2, træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge, eller såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen.
- 142 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 3, første punktum, der i medfør af reglementets artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter. Domstolen kan dog, hvis dette efter omstændighederne findes begrundet, beslutte, at en part, ud over at bære sine egne omkostninger, skal betale en del af modpartens omkostninger.
- 143 Henset til omstændighederne i den foreliggende sag tilpligtes Kongeriget Spanien, Lico Leasing, PYMAR og Caixabank m.fl. at bære deres egne omkostninger og at betale tre fjerdedele af de omkostninger, som Kommissionen har afholdt i såvel første instans som under de appeller, der har været genstand for sag C-128/16 P samt de forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P. Denne institution tilpligtes at bære en fjerdedel af sine egne omkostninger.
- 144 I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 3, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, bør Decal España, som er indtrådt i appelsagen, bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Femte Afdeling):

- 1) **Dommen afsagt af Den Europæiske Unions Ret den 23. september 2020, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 RENV og T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), ophæves, for så vidt som Retten frifandt Kommissionen i søgsmålene, i det omfang de tilsigtede annullation af artikel 1 i Kommissionens afgørelse 2014/200/EU af 17. juli 2013 om Spaniens støtteordning SA.21233 c/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning, for så vidt som økonomiske interessegrupper og deres investorer heri identificeredes som de eneste modtagere af den i afgørelsen omhandlede støtte, og om annullation af nævnte afgørelses artikel 4, stk. 1, for så vidt som Kongeriget Spanien herved blev pålagt at tilbagesøge hele den af afgørelsen omhandlede støtte fra investorerne i de økonomiske interessegrupper, der havde været begunstigede heraf.**
- 2) **I øvrigt forkastes appellerne.**
- 3) **Artikel 1 i afgørelse 2014/200 annulleres, for så vidt som økonomiske interessegrupper og deres investorer heri identificeres som de eneste modtagere af den i afgørelsen omhandlede støtte.**
- 4) **Artikel 4, stk. 1, i afgørelse 2014/200 annulleres, for så vidt som Kongeriget Spanien herved pålægges at tilbagesøge hele den af afgørelsen omhandlede støtte fra investorerne i de økonomiske interessegrupper, der har været begunstigede heraf.**
- 5) **Kongeriget Spanien, Lico Leasing SA og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA samt Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL og Aluminios Cortizo SAU bærer hver deres egne omkostninger og betaler tre fjerdedele af de omkostninger, som Europa-Kommissionen har afholdt i såvel første instans som i de appeller, der har været genstand for sag C-128/16 P og de forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P.**
- 6) **Decal España SA bærer sine egne omkostninger.**
- 7) **Kommissionen bærer en fjerdedel af de omkostninger, som den har afholdt i såvel første instans som i de appeller, der har været genstand for sag C-128/16 P og de forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P.**

Underskrifter