



Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2015. december 17.*

„Állami támogatások — Hajógyártás — A hajók finanszírozására és vételére létrejött bizonyos megállapodásokra alkalmazandó adórendelkezések — A támogatást a közös piaccal részben összeegyeztethetetlennek nyilvánító és annak részleges visszatéríttetését elrendelő határozat — Megsemmisítés iránti kereset — Személyében való érintettség — Elfogadhatóság — Előny — Szelektív jelleg — A tagállamok közötti kereskedelem érintettsége — Versenytorzulás — Indokolási kötelezettség”

A T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyekben,

a **Spanyol Királyság** (képviselik kezdetben: N. Díaz Abad, később: M. Sampol Pucurull, abogados del Estado)

felperesnek (T-515/13),

a **Lico Leasing, SA** (székhelye: Madrid [Spanyolország]),

a **Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA** (székhelye: Madrid)

(képviselik őket: M. Merola és A. Sánchez ügyvédek)

felpereseknek (T-719/13)

az **Európai Bizottság** (képviselik: V. Di Bucci, M. Afonso, É. Gippini Fournier és P. Němečková, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozat (HL 2014. L114., 1. o.) megsemmisítése iránti kérelme tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (hetedik tanács),

tagjai: M. van der Woude elnök (előadó), I. Wiszniewska-Białicka és I. Ulloa Rubio bírák,

hivatalvezető: J. Palacio González főtanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2015. június 9-i és 10-i tárgyalásra,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: spanyol.

Ítéletet

A jogvita előzményei

I – Igazgatási eljárás

- 1 Az Európai Bizottsághoz 2006 májusától több panasz érkezett az ún. spanyol adólízingrendszerrel (a továbbiakban: RELF) szemben. Különösen két nemzeti hajógyári szövetség és egy egyéni hajógyár jelentette, hogy e rendszer lehetővé tette hajózási társaságok számára, hogy 20–30%-kal olcsóbban (a továbbiakban: engedmény) vásároljanak spanyol hajógyarak által gyártott hajókat, ami azzal járt, hogy e szövetségek tagjai hajógyártási szerződéseket vesztek el. 2010. július 13-án hét európai ország hajógyártási szövetségei írtak alá petíciót a RELF-fel szemben. Legalább egy hajózási társaság támogatta e panaszokat.
- 2 A Bizottság által a spanyol hatóságoknak küldött számos, tájékoztatás iránti kérelmet és e felek közötti két értekezletet követően a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján a 2011. június 29-i C(2011) 4494 végleges határozattal (HL C 276., 5. o.; a továbbiakban: eljárás megindításáról szóló határozat) megindította a hivatalos vizsgálati eljárást.

II – A megtámadott határozat

- 3 2013. július 17-én a Bizottság elfogadta a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerrel – szóló 2014/200/EU határozatot (HL 2014. L 114., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat). E határozatban a Bizottság úgy vélte, hogy a RELF-et alkotó bizonyos adóintézkedések az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett olyan „állami támogatásnak minősülnek”, amelyeket a Spanyol Királyság 2002. január 1-je óta jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve hajtott végre (a megtámadott határozat 1. cikke). Ezen intézkedéseket a belső piaccal részben összeegyeztethetetlennek tekintette (a megtámadott határozat 2. cikke). Bizonyos feltételek mellett, kizárólag azon befektetőkkel szemben rendelte el a visszatérítetést, akik a szóban forgó előnyökből részesültek, anélkül, hogy azok a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át (a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése).

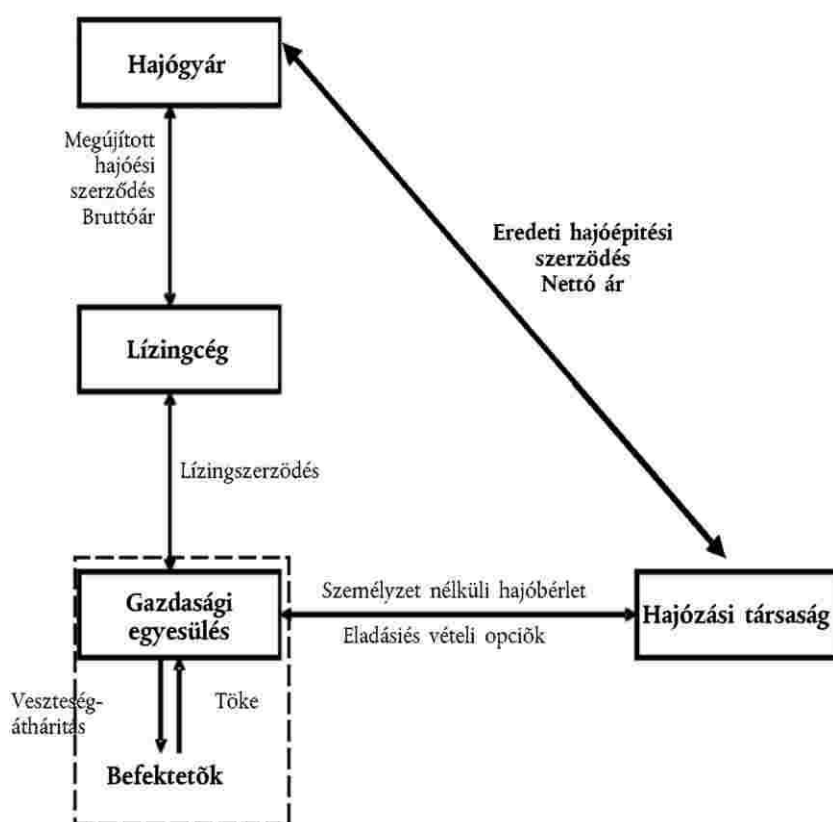
A – A RELF leírása

- 4 A megtámadott határozat (8) preambulumbekkezdésében a Bizottság jelezte, hogy a RELF-et olyan ügyletekre alkalmazzák, amelyekben a hajógyarak (eladók) tengerjáró hajókat építenek, a hajózási társaságok (vevők) pedig megvásárolják azokat, ezen ügyleteket pedig *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúrák révén finanszírozzák.
- 5 A Bizottság pontosította, hogy „[a] RELF alapja a banki irányítás alatt álló *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúra, amely a hajózási társaság [...] és a hajógyár [...] között áll, az ügyletet lebonyolító felek közötti összetett szerződéshálózat és több spanyol adóintézkedés alkalmazása” (a megtámadott határozat (9) preambulumbekkezdése).
- 6 A Bizottság megjegyzi továbbá, hogy „[a] vevők európai és Európán kívüli hajózási társaságok [voltak]”, és hogy „[a]z ügyletek mindegyike – egy kivétellel (egy 6 148 969 [euró] értékű szerződés) – spanyol hajógyarakat érintett” (a megtámadott határozat (10) preambulumbekkezdése).

1. A RELF jogi és pénzügyi struktúrája

- 7 Az eljárás megindításáról szóló határozat (9) és (10) pontjából, amelyekre lényegében a megtámadott határozat (14) preambulumbekzdése utal, kitűnik, hogy a RELF a hajógyártásra vonatkozó minden egyes megrendelés esetén több szereplő, vagyis egy hajózási társaság, egy hajógyár, egy bank, egy lízingtársaság, a bankból és olyan befektetőkből álló gazdasági érdekcsoport (a továbbiakban: GIE) bevonásával járt, akik e GIE-ben részesedéseket vesznek.
- 8 A Bizottság a megtámadott határozat (12) preambulumbekzdésében a következőket állapította meg:

„A [RELF] egy általában bank által irányított adótervezési rendszer, amelynek célja, hogy adóelőnyöket generáljon egy adózási szempontból átlátható [GIE] befektetői számára, és ezen adóelőnyök egy részét a hajó árából adott engedmény formájában átruházza a hajózási társaságokra. Az előny fennmaradó része a [GIE] befektetőinél marad, a befektetésükért járó díjazásként. A [GIE] mellett a [RELF-ben] más közvetítők, azaz egy bank és egy lízingcég is részt vesznek (lásd az alábbi ábrát).”



- 9 A RELF keretében a fenti 7. pontban említett szereplők számos, későbbiekben bemutatott szerződést kötöttek. Az érintett felek egy olyan keretmegállapodást is kötöttek, amely a RELF egész szervezetét és működését részletezi (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának h) alpontja).

a) A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés

- 10 Valamely hajót az engedményből történő részesülés által vásárolni kívánó hajózási társaság megegyezik a hajógyárral az építendő hajót és az engedményt magában foglaló vételárat (a továbbiakban: nettó ár) illetően. A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés tartalmazza, hogy a nettó árat a hajógyár számára

rendszeres részletekben kell kifizetni. A hajógyár felkér egy bankot a RELF struktúrájának és megállapodásainak a megszervezésére (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának a) alpontja).

b) A hajógyártásra vonatkozó szerződés módosítása (nováció)

- 11 A bank bevon egy lízingtársaságot, amely egy novációs szerződés révén a hajózási társaság helyébe lép, és a hajógyárral egy olyan áron történő hajóvételre vonatkozó új szerződést köt, amely nem tartalmazza az engedményt (a továbbiakban: bruttó ár). A nováció lehetővé teszi valamely kötelezettségnek egy másikkal történő helyettesítését vagy a szerződés egy részének egy másik résszel történő helyettesítését. Ezen új szerződés a hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződésben előírt kifizetésekhez képest a hajógyár számára történő olyan kiegészítő rendszeres kifizetést ír elő, amely megegyezik az engedménnyel (a bruttó és a nettó ár közötti különbség) (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának c) alpontja).

c) Valamely GIE bank általi létrehozása és a befektetők felhívása

- 12 Az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának b) pontjából kitűnik, hogy a bank „[GIE-t] hoz létre és részvényeket értékesít befektetők részére”, hogy „[r]endszerint e befektetők fontos spanyol adóalanyok, akik az adóalapjuk csökkentése céljából fektetnek be a GIE-be”, és hogy „[á]ltalában semmiféle tengeri hajózási tevékenységet nem folytatnak”. A Bizottság a megtámadott határozat (28) preambulumbekkezdésében pontosította, hogy „mivel a [RELF-ben] részt vevő [GIE-eket] tagjaik befektetési eszköznek, és nem a közösen végzett tevékenység egy formájának tekintik, az említett határozat ezekre befektetőkként hivatkozik”.

d) Lízingszerződés

- 13 A fenti 11. pontban említett lízingtársaság vételi opcióval három vagy négy évre a bruttó ár alapján bérbe adja a GIE-nek a hajót. A GIE előzetesen kötelezettséget vállal arra, hogy e határidő végén él a hajóvételi opcióval. A szerződés a lízingtársaság részére nagyon magas bérleti díj fizetését írja elő, ami a GIE számára jelentős veszteségeket okoz. Ezzel szemben a vételi opciót meglehetősen alacsony áron lehet gyakorolni (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának d) alpontja). Gyakorlatilag a GIE a lízingszerződés keretében a hajót annak gyártásának időpontjától kezdve bérli (az eljárás megindításáról szóló határozat (10) pontja).

e) Egy személyzet nélküli hajóra vonatkozó, vételi opcióval kötött bérleti szerződés

- 14 Az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának e) alpontjából kitűnik, hogy a GIE a maga részéről a hajót egy személyzet nélküli hajóra vonatkozó bérleti szerződés keretében „rövid időre” bérbe adja a hajózási társaságnak. Egy személyzet nélküli hajó bérbeadása olyan hajó bérbeadására vonatkozó megállapodásnak minősül, amely sem a személyzetet, sem az ellátást nem foglalja magában, mivel arról a hajó bérlője gondoskodik. A hajózási társaság előzetesen kötelezettséget vállal arra, hogy az előírt határidő végén nettó áron megvásárolja a GIE-től a hajót. A fenti 13. pontban bemutatott lízingszerződéssel ellentétben a személyzet nélküli hajóra vonatkozó bérleti szerződés keretében megállapított bérleti díj alacsony. Ellenben a vételi opciót magas áron lehet gyakorolni. Gyakorlatilag a személyzet nélküli hajóra vonatkozó bérleti szerződést megkötik, amint a hajó gyártása befejeződött. A vételi opcióra előírt határidőt azon időpontot követő „néhány hétben” állapítják meg, amikor a GIE a fenti 13. pontban említetteknek megfelelően megvásárolja a hajót a lízingtársaságtól (az eljárás megindításáról szóló határozat (10) pontja).

- 15 A RELF olyan jogi és pénzügyi struktúrájából, mint amelyet az eljárás megindításáról szóló határozat és a megtámadott határozat leír, tehát kitűnik, hogy a bank valamely hajónak a hajógyár által egy hajózási társaság részére történő eladása keretében kettő közvetítőt, vagyis egy lízingtársaságot és egy GIE-t von be. Ez utóbbi egy lízingszerződés keretében kötelezettséget vállal arra, hogy bruttó áron megvásárolja a hajót, amely árat a lízingtársaság a hajógyárnak utalja át. Viszont amikor a GIE a hajót egy személyzet nélküli hajóra vonatkozó, vételi opcióval kötött bérleti szerződés keretében továbbértékesíti a hajózási társaságnak, csak a nettó árat kapja meg, ami figyelembe veszi a hajózási társaságnak kezdetben megállapított engedményt.

2. A RELF adózási szempontjai

- 16 A Bizottság szerint „[a] [...] [RELF] célja először is az, hogy egyes adóintézkedésekhez kapcsolódóan előnyt teremtsen a [GIE] és az abban részt vevő befektetők oldalán, amelyek ezt követően ezen előnyök részét az új hajót megvásárló hajózási társaságra hárítják át” (a megtámadott határozat (15) preambulumbekzdése).
- 17 A megtámadott határozat (15)–(20) preambulumbekzdéséből és az eljárás megindításáról szóló határozat (12)–(19) pontjából, amelyekre a megtámadott határozat (18) preambulumbekzdése hivatkozik, kitűnik, hogy a GIE „két szakaszban jut adóelőnyhöz” (a megtámadott határozat (16) preambulumbekzdése).
- 18 Ugyanis „[a]z első szakaszban az »általános« társaságiadó-rendszerben előrehozott [a lenti 25. pontban vizsgált 2. intézkedés] és gyorsított [a lenti 24. pontban vizsgált 1. intézkedés] értékcsökkenési leírást alkalmaznak a lízingelt hajóra. Ez erőteljes adóból levonható veszteségeket generál a [GIE-nél] [; a] [GIE] adózási átláthatósága [a lenti 27. pontban vizsgált 3. intézkedés] miatt e veszteségek levonhatók a befektetők saját bevételeiből, a [GIE-ben] fennálló részesedésükkel arányosan” (a megtámadott határozat (16) preambulumbekzdése).
- 19 A Bizottság a megtámadott határozat (17) preambulumbekzdésében pontosította, hogy „[r]endes körülmények között a hajó költségének ezen előrehozott és gyorsított értékcsökkenésével elért adómentesítést később magasabb adófizetéssel kell kompenzálni, vagy akkor, ha a hajó értékcsökkenését teljes mértékben leírták, és több értékcsökkenési leírás már nem vonható le, vagy ha a hajót eladják, és az eladásból tőkenyeresség keletkezik”. Azonban a RELF keretében ilyen kompenzációra nem került sor.
- 20 Ugyanis „[a] második szakaszban a kezdeti veszteségekből eredő és a befektetőkre ruházott adómentesítések véd, hogy a [GIE] a társasági adózásról áttér a hajóúrtartalomadó-rendszerre, [amely lehetővé teszi, hogy] a hajó hajózási társaság részére történő [...] eladásából eredő tőkenyerességek teljes mértékben [mentesüljenek] az adó alól [a lenti 27–29. pontban vizsgált 4. és 5. intézkedés]”. Ezen eladás a hajónak a GIE általi leírásakor és kevéssel a hajóúrtartalomadó-rendszerre történő áttérést követően történt meg (a megtámadott határozat (18) preambulumbekzdése).
- 21 A Bizottság szerint „a [RELF-ben] alkalmazott adóintézkedések összetett hatása következtében a [GIF] és befektetői a hajó eredeti bruttó ára megközelítőleg 30%-ának megfelelő adónyereséget érhetnek el; [e]zen adónyereség egy része, amelyet a [GIF és] annak befektetői értek el, a befektetőknél marad (10–15%), egy részét pedig átruházzák a hajózási társaságra (85–90%), amely társaság végül a hajó tulajdonosa lesz, a hajó eredeti bruttó árának 20–30%-os csökkentése mellett” (a megtámadott határozat (19) preambulumbekzdése).
- 22 A megtámadott határozat (20) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy „a [RELF-ügyletek] különböző egyedi, ugyanakkor összefüggő adóintézkedéseket kapcsolnak össze adóelőny generálása céljából”. Ezen intézkedéseket a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének a jóváhagyásáról

szóló, 2004. március 5-i 4/2004 királyi törvényerejű rendelet (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; a BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: TRILIS) és a társasági adóról szóló rendelet jóváhagyásáról szóló, 2004. július 30-i 1777/2004 királyi rendelet (Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; a BOE 2004. augusztus 6-i 189. száma, 37072. o.; a továbbiakban: RIS) számos rendelkezése előírja.

23 A megtámadott határozat (21)–(42) preambulumbekkezdésében bemutatott következő öt intézkedésről van szó.

a) 1. intézkedés: a lízingelt eszközök gyorsított értékcsökkenési leírása (a TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése)

24 A TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése lehetővé teszi valamely lízingelt eszköz gyorsított értékcsökkenési leírását, ezáltal levonhatóvá teszi az ezen eszközre vonatkozó lízingszerződés alapján eszközölt kifizetéseket (a megtámadott határozat (21)–(23) preambulumbekkezdése).

b) 2. intézkedés: a lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenésének diszkrecionális alkalmazása (a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése és 115. cikkének (11) bekezdése, valamint a RIS 49. cikke)

25 A TRILIS 115. cikke (6) bekezdésének értelmében a lízingelt eszköz gyorsított értékcsökkenési leírása azon a napon kezdődik, amikor az eszköz megkezdzi üzemelését, azaz azelőtt nem, hogy az eszközt átadnák a lízingbe vevőnek és az megkezdene annak használatát. Ugyanakkor a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése előírja, hogy a Gazdasági és Pénzügyminisztérium a lízingbe vevő hivatalos kérelme alapján korábbi időpontot is meghatározhat az értékcsökkenési leírás kezdő időpontjaként. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése ezen előrehozott értékcsökkenési leíráshoz két általános feltételt ír elő. A GIE-re alkalmazandó különös feltételek a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdésében szerepelnek. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében előírt engedélyezési eljárást a RIS 49. cikke részletezi (a megtámadott határozat (24)–(26) preambulumbekkezdése).

c) 3. intézkedés: a GIE-k

26 A Bizottság a megtámadott határozat (27) preambulumbekkezdésében megállapítja, hogy „[a spanyol GIE-k] a tagjaikétól elkülönült jogalanyisággal rendelkeznek”, és hogy „[e]nnel megfelelően – amennyiben teljesítik a spanyol jog szerinti jogosultsági követelményeket – a [GIE-k] kérelmezhetik mind az előrehozott amortizációs intézkedést, mind a TRLIS 124–128. cikkében előírt alternatív hajóúrtartalomadó-rendszert még akkor is, ha egyik tagjuk sem hajózási társaság”. A Bizottság a megtámadott határozat (28) preambulumbekkezdésében pontosítja, hogy „[u]gyanakkor adózási szempontból a [GIE-k] átláthatóak, tekintettel spanyol illetőségű részvényeseikre”, és hogy [m]ás szóval, adózási tekintetben a [GIE-k] nyereségeit (vagy veszteségeit) közvetlenül spanyol illetőségű tagjaiknak tulajdonítják arányos alapon”. A Bizottság a megtámadott határozat (29) preambulumbekkezdésében hozzáteszi, hogy „[a GIE-k] adózási átláthatósága azt jelenti, hogy az [általa] az előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírás révén elért jelentős veszteség közvetlenül áthárítható a befektetőkre, amelyek e veszteségeket levonhatják saját nyereségükből, ezáltal csökkenthetik a fizetendő adót”.

d) 4. intézkedés: a hajóúrtartalomadó-rendszer (a TRLIS 124–128. cikke)

27 A Bizottság a megtámadott határozat (30) és (31) preambulumbekkezdésében emlékeztet arra, hogy a TRLIS 124–128. cikkében előírt hajóúrtartalomadó-rendszert 2002-ben engedélyezték a belső piaccal összeegyeztethető állami támogatásként a tengeri szállítási ágazatnak nyújtott állami támogatásokról szóló, 2004. január 17-én módosított (HL C 13., 3. o.), 1997. július 5-i közösségi iránymutatások

(HL C 205., 5. o.; a továbbiakban: tengeri szállítási iránymutatások) alapján [a Spanyolország által végrehajtott N 736/2001 állami támogatásról – A tengeri szállítási társaságok úrtartalom alapján történő adóztatásáról szóló, 2002. február 27-i C (2002) 582 végleges bizottsági határozat (HL 2004. C 38., 4. o.)].

- 28 A megtámadott határozat (30), (37) és (38) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszer alapján a hajózási társaságok nyilvántartásainak valamelyikébe bejegyzett és az adóhatóságtól e célból engedéllyel rendelkező vállalkozások nem a bevételeik és kiadásai, hanem az úrtartalom alapján adóznak. Ez azt jelenti, hogy hajóúrtartalomadó-rendszerben már részt vevő kedvezményezett vállalkozás által korábban újonnan vásárolt hajó eladásából származó jövedelmeket nem adóztatják. E szabály alól azonban van egy kivétel. Ugyanis a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdésében előírt különös eljárás alapján az eladás időpontjában adóztatják vagy az azon hajó eladásából szerzett tőkejövedelmet, amelyet a hajóúrtartalomadó-rendszerbe való belépés időpontjában már megvettek, vagy az olyan „használt” hajó eladásából szerzett tőkejövedelmet, amelyet akkor vettek, amikor a vállalkozás már részt vett a különös rendszerben. Így „a spanyol hajóúrtartalomadó-rendszer Bizottság által jóváhagyott szokásos alkalmazásának eredményeként a potenciális tőkenyereséget a hajóúrtartalomadó-rendszerbe történő belépéskor adóztatják, és feltételezik, hogy a tőkenyeresség adóztatására, ha késleltetve is, de sor kerül a hajó eladásakor vagy forgalomból való kivonásakor” (a megtámadott határozat (39) preambulumbekkezdése).

e) 5. Intézkedés: a RIS 50. cikkének (3) bekezdése

- 29 A Bizottság a megtámadott határozat (41) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály alóli kivételként [lásd a fenti 28. pontot] a RIS 50. cikkének (3) bekezdése kimond[ta], hogy amikor a hajókat az adóhatóság által korábban jóváhagyott lízingszerződés részeként vételi opcióval szerzik meg, ezeket a hajókat újaknak, és nem használtaknak kell tekinteni” a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése értelmében véve, anélkül hogy figyelembe vennék, hogy leírták-e már azokat. Ilyen alapon az ezen eladás keretében szerzett esetleges tőkejövedelmet nem a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdésében előírt különös rendszer szerint adóztatják.
- 30 A Bizottság rendelkezésére álló információk szerint „ezt a kivételt csak a hatóságok által a TRLIS 115. cikke (11) bekezdésének értelmében vett előrehozott értékcsökkenési leírás [2. intézkedés; lásd a fenti 25. pontot] iránti kérelmek vonatkozásában jóváhagyott egyedi lízingszerződésekre alkalmazták, azaz [a RELF-ek] során megvásárolt, [egy kivétellel] a spanyol hajógyárakból származó új tengerjáró hajók lízingelésére” (a megtámadott határozat (41) preambulumbekkezdése).
- 31 Ezért a Bizottság szerint „[a]z engedélyezett [RELF-ek] esetében [...] a [GIE-k] beléphetnek a hajóúrtartalomadó-rendszerbe anélkül, hogy rendeznék az előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírásból eredő rejtett adókötelezettséget akár a hajóúrtartalomadó-rendszerbe történő belépéskor, akár a későbbiekben a hajó eladásakor vagy forgalomból történő kivonásakor” (a megtámadott határozat (40) preambulumbekkezdése).
- 32 A RELF olyan adózási struktúrájából, mint amelyet a megtámadott határozat (15)–(42) preambulumbekkezdése bemutat, kitűnik tehát, hogy az 1. és 2. intézkedés először is lehetővé teszi a hajónak az építésétől kezdve történő gyorsított és előrehozott értékcsökkenési leírását, és így a GIE-eknél veszteségek keletkeznek. A GIE-k adózási átláthatósága (3. intézkedés) alapján e veszteségeket adózási szempontból a befektetőknek tudják be, ami lehetővé teszi számukra, hogy a tevékenységeik keretében az adóalapjukat csökkentésék. A 4. és 5. intézkedéssel elkerülik, hogy a GIE által a hajózási társaságnak történő hajóeladás keretében szerzett tőkejövedelem után adót kelljen fizetni, és így a befektetők megőrizhetik az adóvesztésekből származó előnyt. Azonban, amint a fenti 15. pontban szerepel, ezen eladás a (hajózási társaságnak nyújtott engedményt magában foglaló) nettó ár alapján, és nem a (hajógyárnak átutalt) bruttó ár alapján a történik.

B – A Bizottság általi értékelés

1. A RELF-nek mint rendszernek a vizsgálata/a különböző intézkedések vizsgálata

- 33 A Bizottság a megtámadott határozat (113)–(122) preambulumbekkezdésében (5.2 pont) meghatározta a RELF-re vonatkozó értékelésének a hatályát.
- 34 A Bizottság szerint „[a]z a tény, hogy a [RELF] különböző intézkedésekből tevődik össze, amelyek nem mindegyike képezi részét a spanyol adóügyi jogszabályoknak, nem elegendő ahhoz, hogy megakadályozza a Bizottságot annak programkénti leírásában és értékelésében; u]gyanis [a ... Bizottság] úgy véli, a [RELF-ben] alkalmazott különböző adóintézkedések jogilag vagy ténylegesen összekapcsolódnak” (a megtámadott határozat (116) preambulumbekkezdése). Ebből kifolyólag „a Bizottság úgy véli, hogy a spanyol [RELF-et] olyan programként kell leírni, amely összefüggő adóintézkedésekből áll, hatásait pedig ebben a kölcsönös összefüggésben kell értékelni, figyelembe véve az állam által bevezetett vagy jóváhagyott tényleges kapcsolódási pontokat” (a megtámadott határozat (119) preambulumbekkezdése).
- 35 A Bizottság pontosította, hogy „[a] Bizottság mindenesetre nem csak az átfogó megközelítésre támaszkodott”, és hogy „[a]z átfogó megközelítés mellett a Bizottság a [RELF-et] felépítő egyes intézkedéseket is elemezte”. A Bizottság úgy vélte, hogy „a két megközelítés kiegészít[ette] egymást, és egybehangzó következtetésekhez vezet[ett]”. Megjegyezte, hogy „[a]z egyedi értékelés annak meghatározásához [volt] szükséges, hogy a [RELF] által teremtett gazdasági előnyök mely része jö[tt] létre általános, illetve szelektív intézkedések eredményeként”, és hogy „[a]z egyedi értékelés azt is lehetővé te[tte] [...] számára, hogy szükség esetén meghatározza, a támogatás mely része egyeztethető össze a belső piaccal, és mely részét kell visszafizetni” (a megtámadott határozat (120) preambulumbekkezdése).
- 36 A Bizottság megjegyezte továbbá, hogy „[a] gazdasági szereplők szabadon strukturálhatják eszközfinanszírozási ügyleteiket kívánságuk szerint, és ehhez azt az általános adóintézkedést vehetik igénybe, amelyet a legmegfelelőbbnek ítélnék”. Ugyanakkor a Bizottság szerint „mivel ezek az ügyletek szelektív adóintézkedések alkalmazásával jár[t]ak, amely intézkedések az állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzés hatálya alatt állnak, az ezen ügyletekben részt vevő vállalkozások állami támogatás potenciális kedvezményezettjei [voltak; e]gyfelől az a tény, hogy több ágazat vagy vállalkozáskategória azonosítható potenciális kedvezményezettként, nem arra utal, hogy a [RELF] általános [intézkedés; m]ásfelől az a tény, hogy a rendszert a vásárlás, a személyzet nélküli hajóbérlet és tengerjáró hajók viszonteladásának finanszírozására használják, egyértelműen arra utal, hogy az intézkedés ágazati szempontból szelektív [volt]” (a megtámadott határozat (122) preambulumbekkezdése).

2. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett támogatás fennállása

a) Az EUMSZ 107. cikk értelmében vett vállalkozások

- 37 A Bizottság a megtámadott határozat (126) preambulumbekkezdésében megjegyezte, hogy a [RELF-ben] részt vevő valamennyi fél az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett vállalkozás, mivel tevékenységeik áruk és szolgáltatások piaci kínálatából álltak. Konkrétan, ami a GIE-ket illeti, azok „hajókat ad[t]ak bérbe és értékesít[ett]ek”. Ami a befektetőket illeti, azok „árukat és szolgáltatásokat kínál[t]ak számos piacon, kivéve ha gazdasági tevékenységet nem folytató magánszemélyek, amely esetben nem tartoznak [az említett] határozat hatálya alá”.

b) A szelektív előny fennállása

- 38 A Bizottság a megtámadott határozat (127)–(163) preambulumbekkezdésében (5.3.2 pont) azt vizsgálta, hogy fennáll-e szelektív előny, vagy sem.
- 39 Az 1. intézkedéssel (gyorsított értékcsökkenési leírás) kapcsolatban a Bizottság azon a véleményen volt, hogy az mint olyan „nem juttatja szelektív előnyhöz a [GIE-eket a RELF-ek] során” (a megtámadott határozat (131) preambulumbekkezdése). Ugyanis az az előny, amelyet ezen intézkedés nyújt, valamennyi árura, beleértve a más tagállamokban gyártott árukat is, és valamennyi, a spanyol társasági adó hatálya alatt álló vállalkozásra korlátozás nélkül alkalmazandó. A Bizottság megjegyezte, hogy semmi nem utal arra, hogy az intézkedés kedvezményezettjei ténylegesen egy adott ágazatra vagy termelési típusra összpontosulnának. Végül az intézkedés alkalmazási feltételei egyértelműek, objektívek és semlegesek, és az adóhatóság általi alkalmazásukhoz nincs szükség előzetes engedélyre (a megtámadott határozat (128)–(130) preambulumbekkezdése).
- 40 Az 2. intézkedéssel (az előrehozott értékcsökkenési leírás diszkrecionális alkalmazása) kapcsolatban a Bizottság megjegyezte, hogy e lehetőség gazdasági előnyt nyújt (a megtámadott határozat (132) preambulumbekkezdése), és hogy főszabály alóli kivételnek minősül, amely a spanyol hatóságok diszkrecionális jogkörébe tartozik. A Bizottság szerint ugyanis a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében foglalt kritériumok homályosak, azokat az adóhatóságnak kell értelmeznie. Ezenkívül a Spanyol Királyság nem adott elő meggyőző érveket annak magyarázatára, hogy miért szükséges a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése és a RIS 49. cikke által megkövetelt feltételek mindegyike a visszaélések elkerüléséhez. A Spanyol Királyság azt sem bizonyította be, hogy miért van szükség előzetes engedélyezésre (a megtámadott határozat (133) preambulumbekkezdése). Egyébiránt nem nyújtottak be annak bizonyítására elemeket, hogy az engedélyeket megadták olyan körülményektől eltérő körülmények között is, amelyek olyan hajók vásárlása esetén merültek fel, „amelyek [átkerültek] a rendes társaságiadó-rendszer[ből] a hajóúrtartalomadó-rendszer[be], és a hajó tulajdonjogát ezt követően személyzet nélküli hajóbérleti szerződés keretében gyakorolt opció révén átruházták a hajózási társaságra” (a megtámadott határozat (134) preambulumbekkezdése). A Bizottság megállapította, hogy az ezen intézkedésből való részesülés érdekében benyújtott kérelmek részletesen bemutatták a teljes RELF-struktúrát, és az összes releváns szerződést tartalmazták (a megtámadott határozat (135) preambulumbekkezdése). A Bizottság továbbá úgy vélte, hogy az engedélyezési eljárás végrehajtásának módjai, különösen a RIS 49. cikke jelentős diszkrecionális jogkört biztosít az adóhatóság számára. Ez utóbbinak különösen lehetősége van arra, hogy bekérjen a vizsgálat szempontjából relevánsnak ítélt további információkat (a megtámadott határozat (136) preambulumbekkezdése). Ilyen körülmények között a Bizottság megállapította, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírásának a diszkrecionális alkalmazása „szelektív előnyben részesít[ette] a [RELF-ben] részt vevő [GIE-eket] és befektetőket” (a megtámadott határozat (139) preambulumbekkezdése).
- 41 A 3. intézkedéssel (GIE) kapcsolatban a Bizottság megállapította, hogy „a [GIE-knek] a TRLIS 48. és 49. cikkében foglalt, adózási szempontból átlátható jogállása pusztán arra jogosít[otta] a különböző gazdasági szereplőket, hogy beruházások finanszírozása vagy gazdasági tevékenységek folytatása érdekében egyesüljenek”, és hogy „[e]nnel következtében az említett intézkedés nem nyújt[ott] szelektív előnyt a [GIE-k] vagy tagjaik számára” (a megtámadott határozat (140) preambulumbekkezdése).
- 42 A 4. intézkedéssel (hajóúrtartalomadó-rendszer) kapcsolatban a Bizottság megjegyezte, hogy az lehetővé tette „a rejtett adókötelezettségek kiegyenlítésének elhalasztását”, ami „további szelektív gazdasági előnyhöz juttat[t]a azokat a társaságokat, amelyek átáll[tak] a hajóúrtartalomadó-rendszerre, azokkal szemben, amelyek az általános adórendszerben marad[t]ak” (a megtámadott határozat (143) preambulumbekkezdése). A hajóúrtartalomadó-rendszer a Bizottság által jóváhagyott formájában (lásd a fenti 27. pontot) nem a személyzet nélküli hajó bérbeadásából és a hajók viszonteladásából származó bevételek, hanem kizárólag a tengeri szállítási tevékenységekből származó bevételek adójogi

bánásmódjára terjedt ki. A hajóúrtartalomadó-rendszernek a személyzet nélküli hajó bérbeadásából származó bevételekre történő alkalmazása tehát egy új, nem pedig egy fennálló, a Bizottság által előzetesen jóváhagyott támogatásnak minősül (a megtámadott határozat (144) preambulumbekzdése, amely a megtámadott határozat 5.4 pontjára utal).

- 43 Az 5. intézkedéssel kapcsolatban (a RIS 50. cikkének (3) bekezdése) a Bizottság megállapította, hogy „[az ezen intézkedéssel engedélyezett] gazdasági előny szelektív [volt], mivel nem terjed[t] ki valamennyi eszközre[; r]áadásul nem is [volt] alkalmazható a hajóúrtartalomadó-rendszer és a TRLIS 125. cikke (2) bekezdésének hatálya alatt álló valamennyi hajóra[; e]z az előny ugyanis csak azzal a feltétellel [volt elérhető, ha a hajót az adóhivatal által korábban [a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése alapján (2. intézkedés)] jóváhagyott pénzügyi lízingszerződés keretében vásárol[t]ák meg”. Azonban „ezeket az engedélyeket az adóhivatal által gyakorolt jelentős mérlegelési jogkör keretében és kizárólag újonnan épített tengerjáró hajók vonatkozásában adták meg” (a megtámadott határozat (146) preambulumbekzdése). A Bizottság úgy véli, hogy „e további szelektív előny juttatása, történjen az az általános adórendszerre hivatkozással vagy az alternatív hajóúrtartalomadó-rendszer és a TRLIS 125. cikke (2) bekezdésének a Bizottság által engedélyezett szokásos alkalmazására hivatkozással, nem indokolható a spanyol adórendszer jellegével és általános felépítésével” (a megtámadott határozat (148) preambulumbekzdése). A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az 5. intézkedés „szelektív előnyben részesít[ette] azokat a vállalkozásokat, amelyek az adóhivatal által korábban jóváhagyott pénzügyi lízingszerződések útján vásárol[t]ak hajókat és különösen a [REFL-ben] részt vevő [GIE-ke]t vagy azok befektetőit” (a megtámadott határozat (154) preambulumbekzdése).
- 44 A RELF egészével és a kedvezményezettek meghatározásával kapcsolatban a Bizottság a megtámadott határozat (155) preambulumbekzdésében először is megállapította, hogy „[a RELF] egészéből eredő gazdasági előny összege annak az előnynek felel[t] meg, amelyet a [GIE] nem realizált volna ugyanezen pénzügyi ügylet során kizárólag általános intézkedések alkalmazásával], és hogy „[a] gyakorlatban ez az előny megegyez[ett] a [GIE] által a fent említett szelektív intézkedések alkalmazása révén szerzett előnnyel, azaz a következőkkel: az előrehozott értékcsökkenési leírás[nek köszönhetően] elhalasztott adófizetés összege után megtakarított kamat (a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése, a 48. cikkének (4) bekezdése és a RIS 49. cikke); a hajóúrtartalomadó-rendszer értelmében bekövetkező adókerülés összege vagy az elhalasztott adó után megtakarított kamat (a TRLIS 128. [cikke]), mivel a [GIE] nem volt jogosult a hajóúrtartalomadó-rendszerre [és] a hajó értékesítése révén a RIS 50. cikkének (3) bekezdése értelmében szerzett tőkenyereséggel összefüggő adókerülés összege”.
- 45 A megtámadott határozat (156) preambulumbekzdésében a Bizottság a következőket adja elő:
- „[A RELF] egészét tekintve az előny szelektív, mivel a kötelező előzetes engedélyezési eljárás, továbbá az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó feltételek pontatlan megfogalmazása következtében az adóhivatalra ruházott mérlegelési jogkörön alapult. Mivel a kizárólag a tengeri szállítási iránymutatás[ok] értelmében támogatható tengeri szállítási tevékenységekre alkalmazandó többi intézkedés (különösen a TRLIS 50. cikkének (3) bekezdése) ezen előzetes engedélytől függ, a teljes [RELF] szelektív. Ennek eredményeként az adóhivatal csak a tengerjáró hajókat finanszírozó [RELF-eket] engedélyezi (ágazati szelektivitás). Amint azt a [Spanyol Királyság] által átadott statisztikák megerősítik, a 2010 júniusáig végrehajtott mind a 273 [RELF] tengerjáró hajókra vonatkozott”.
- 46 A Bizottság a megtámadott határozat (157) preambulumbekzdésében hozzátette, hogy „[e]bben a tekintetben az a tény, hogy valamennyi hajózási társaság, ideértve a más tagállamokban létesítetteket is, potenciálisan hozzáférhetett a [REFL szerinti] finanszírozási ügyletekhez, nem befolyásol[ta] azt a következtetést, hogy a rendszer bizonyos tevékenységeket előnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából”.

- 47 Bár a Bizottság megállapította, hogy „[a RELF-be] felvett hajókat egy kivétellel spanyol hajógyárakban építették”, nem vélte úgy, hogy ez utóbbiakat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyben részesítették. E tekintetben a Bizottság megjegyezte az „arra utaló bizonyítékok hiányá[t], hogy a nem spanyol hajók vásárlása iránti kérelmeket elutasították”, és azt a tényt, hogy „egy esetleges jövőbeli befektető kérdésére válaszul az adóhivatal által 2008. december 1-jén kiadott kötelező közleményben a spanyol adóhivatal kifejezetten megerősítette, hogy a [RELF] az EU más tagállamaiban épített hajókra is alkalmazható” (a megtámadott határozat (159) és (160) preambulumbekézdése).
- 48 A Bizottság megállapította, hogy „az előny a [GIE-kre] és az átláthatóság következtében a befektető[i]kre háraml[ott]; a GIE] ugyanis az a jogalany, amely igénybe ve[tt] valamennyi adóintézkedést, és amely adott esetben a kérelmeket benyújt[ott]a az adóhivatalhoz[; márpedig az] nem [volt] vitatott, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás vagy a hajóúrtartalom-adó iránti kérelmeket a [GIE-k nevében] nyújtották be[; a]dózási szempontból a gazdasági egyesülés adójogilag átlátható jogalany [volt], adóköteles bevételei vagy leírható költségei automatikusan a befektetőihez kerül[t]ek” (a megtámadott határozat (161) preambulumbekézdése).
- 49 A Bizottság a megtámadott határozat (162) preambulumbekézdésében azt is pontosította, hogy „[a RELF-ben] gazdasági értelemben a [GIE] által szerzett adókedvezmény jelentős része árendgátny révén a hajózási társasághoz kerül[t]”. A Bizottság azonban hozzátette, hogy „ezen előny államnak tulajdoníthatóságával a következő szakasz foglalkozik”.
- 50 Végül a Bizottság megjegyezte, hogy „[m]inthogy a [RELF-ek] más szereplői, például a hajógyárak, lízingcégek és más közvetítők ezen előny közvetett hatásait élvez[té]k, a Bizottság úgy vél[te], hogy a [GIE-k] és befektetőik által eredetileg szerzett előny nem kerül[t] hozzájuk” (a megtámadott határozat (163) preambulumbekézdése).

c) Állami források átruházása és az államnak való betudhatóság

- 51 A Bizottság szerint „[a RELF-ekkel] összefüggésben az állam először a [GIF-ekre] ruházza át forrásait azáltal, hogy a szelektív előnyöket finanszírozza[; a]z adózási átláthatóság következtében a [GIE] ezt követően az állam forrásokat befektetőire ruházza át” (a megtámadott határozat (166) preambulumbekézdése).
- 52 A betudhatósággal kapcsolatban a Bizottság megállapította, hogy a szelektív előnyök „egyértelműen a spanyol államnak [voltak] tulajdoníthatóak, mivel a [GIE-k] és befektetőik javát szolgál[t]ák”. Azonban „nem [volt] igaz ez ugyanakkor a hajózási társaságok által élvezett előnyökre, és még kevésbé a hajógyárakra és közvetítőkre háramló közvetett előnyökre”. Ugyanis az „alkalmazandó szabályok értelmében a [GIE-k] nem [voltak] kötelesek az adókedvezmény egy részét a hajózási társaságokra ruházni, még kevésbé a hajógyárakra vagy más közvetítőkre” (a megtámadott határozat (169) és (170) preambulumbekézdése).

d) A verseny torzulása és a kereskedelemre gyakorolt hatás

- 53 A Bizottság szerint „fennáll a veszély, hogy ez az előny torzítja a versenyt és érinti a tagállamok közötti kereskedelmet[; h]a az állam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás pozícióját megerősíti olyanokkal szemben, amelyek az [Európai Unió]n belüli kereskedelemben konkurensei, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti ezt a kereskedelmet is[; e]legendő, ha a támogatás kedvezményezettje a verseny és a tagállamok közötti kereskedelem előtt nyitva álló piacon más vállalkozásokkal versenyez” (a megtámadott határozat (171) preambulumbekézdése).
- 54 A Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekézdésében a következőket állapította meg: „Jelen esetben a befektetők, azaz a [GIE-k] tagjai a gazdaság különböző ágazataiban tevékenykednek, különösen az Unión belüli kereskedelem előtt nyitott ágazatokban. Ezenfelül a [REFL-et] kihasználó

ügyletek révén a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykednek, amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem előtt. A [RELF-ből] eredő előnyök megerősítik pozíciójukat a megfelelő piacon, ezáltal torzítják a versenyt vagy azzal fenyegetnek”. A Bizottság a megtámadott határozat (173) preambulumbekkezdésében arra a következtetésre jutott, hogy „[a] vizsgált intézkedéseket kiaknázó [GIE-k] és befektetőik által szerzett gazdasági előny ezért alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet és torzítsa a versenyt a belső piacon”.

3. A belső piaccal való összeegyeztethetőség

- 55 A Bizottság a megtámadott határozat (194)–(199) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy sem a hajóúrtartalomadó-rendszerre vonatkozó határozata (lásd a fenti 27. pontot), sem a tengeri szállítási iránymutatások nem voltak alkalmazandók a „pénzügyi közvetítő” GIE-k tevékenységeire (a megtámadott határozat (197) preambulumbekkezdése).
- 56 Azonban a Bizottság megjegyezte, hogy a „[RELF-ekben] részt vevő [GIE-k] és befektetőik közvetítőkként jár[tak] el, amelyek más kedvezményezettekhez (hajózási társaságokhoz) irányíthatnak közös érdekű célkitűzést szolgáló előnyt” (a megtámadott határozat (200) preambulumbekkezdése), és hogy ezért „a [GIE] vagy a befektetői által megtartott támogatás ugyanezen százalékos arányát összeegyeztethetőnek lehet tekinteni” (a megtámadott határozat (201) preambulumbekkezdése).
- 57 A Bizottság emlékeztetett arra, hogy „a hajózási társaságok nem részesül[tek] az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásban”. Pontosította azonban, hogy „a közös érdekű célkitűzést követő előnyt hajózási társaságokhoz irányító közvetítőknél, azaz a [GIE-k] szintjén megjelenő összeegyeztethető támogatás összegének megállapítása tekintetében a Bizottság úgy vél[te], a tengeri szállítási iránymutatás[okat] megfelelően alkalmazni kell a [GIE] által a hajózási társaságra ruházott előnyre, a következők meghatározása érdekében: 1. a [GIE] által eredetileg kapott és a hajózási társaságra átruházott azon támogatás összege, amely összeegyeztethető lenne, ha az átruházott összeg a hajózási társaságnak nyújtott állami támogatásnak minősülne; 2. ezen összeegyeztethető előny aránya a hajózási társaságra ruházott összes előnyhöz viszonyítva; és 3. a [GIE-nek] juttatott, a közvetítés ellentételezéseként összeegyeztethetőnek nyilvánítható támogatás összege” (a megtámadott határozat (203) preambulumbekkezdése).

4. Visszatéríttetés

a) Az unió jog általános elvei

- 58 A Bizottság a megtámadott határozat (211)–(276) preambulumbekkezdésében és az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 14. cikke alapján megvizsgálta, hogy a támogatások visszatéríttetése ellentétes-e az uniós jog általános elveivel. E tekintetben a Bizottság megállapította, hogy ugyan az egyenlő bánásmód és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes a támogatás visszatéríttetése (a megtámadott határozat (213)–(245) preambulumbekkezdése), a jogbiztonság elvének tiszteletben tartása megköveteli „az azon [RELF-ekből] eredő támogatás visszafizettetés[nek kizárását], amely ügyletek tekintetében a támogatást a [RELF] 2002-es hatálybalépése és a 2007. április 30-a közötti időszakban nyújtották”, amely utóbbi időpontban az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétették a Franciaország által a francia adótörvénykönyv 39 CA. cikke alapján biztosított támogatási rendszerről – C46/2004 (ex NN 65/2004) állami támogatásról szóló, 2006. december 20-i 2007/256/EK határozatát (HL 2007. L 112., 41. o.) (a megtámadott határozat (246)–(262) preambulumbekkezdése).

b) A visszafizetendő összegek meghatározása

- 59 A Bizottság a megtámadott határozat (263)–(269) preambulumbekzdésében az összeegyeztethetetlen és visszatérítettendő támogatás összegének a meghatározása érdekében bemutatott egy olyan módszert, amely négy lépésen, vagyis először az ügylet által generált teljes adókedvezmény kiszámításán; másodsor az ügyletre alkalmazandó általános adóintézkedések (1. és 3. intézkedés) által generált (levonandó) adókedvezmény kiszámításán; harmadszor az állami támogatással egyenértékű adókedvezmény kiszámításán, negyedszer pedig a megtámadott határozat (202)–(210) preambulumbekzdésében foglalt elveknek megfelelően összeegyeztethető támogatás összegének a kiszámításán alapul.

c) Szerződéses kikötések

- 60 Végül a Bizottság a megtámadott határozat (270)–(276) preambulumbekzdésében megállapította a befektetők, a hajózási társaságok és a hajógyárak között kötött szerződésekben bizonyos olyan kikötések fennállását, amelyek alapján a hajógyárak kötelesek kártérítést fizetni a többi félnek, ha nem tudják megszerezni a várt adókedvezményeket. E tekintetben a Bizottság emlékeztetett arra, hogy valamely állami támogatás visszafizetetésének fő célkitűzése a versenytorzulás megszüntetése, amelyet a jogellenes támogatás által létrehozott versenyelőny okozott, és így a támogatás nyújtását megelőzően fennálló állapot visszaállítása. A megtámadott határozat (273) preambulumbekzdésében a Bizottság pontosította, hogy „[e]zen eredmény érdekében a Bizottságot fel kell ruházni az annak elrendelésére vonatkozó hatáskörrel, hogy a támogatást a tényleges kedvezményezettel fizetess[e] vissza, hogy a visszafizetés betölthesse a versenyhelyzet helyreállításával kapcsolatos feladatot azo(ko)n a piaco(ko)n, ahol a versenytorzulás bekövetkezett”. Márpedig a Bizottság hangsúlyozta, hogy e célkitűzés veszélyeztetve lehet, ha a támogatás tényleges kedvezményezettjei szerződéses kikötések révén megváltoztathatják a visszafizetési határozatok hatásait. A Bizottság szerint ebből az következik, hogy „az olyan szerződéses kikötések, amelyek védelmet nyújtanak a támogatás kedvezményezettjeinek a jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatás visszafizetésével szemben azáltal, hogy e visszafizetés jogi és gazdasági kockázatát más személyekre hárítják, ellentétes az állami támogatások ellenőrzése Szerződésben megállapított rendszerének lényegével”, és hogy „[a] magánfelek ezért nem térhetnek el attól szerződéses kikötésekkel” (a megtámadott határozat (275) preambulumbekzdése).

C – A megtámadott határozat rendelkező része

- 61 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„1. cikk

A TRLIS 115. cikke (11) bekezdéséből (lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenési leírásából), a hajóúrtartalomadó-rendszer nem támogatható vállalkozásokra, hajókra vagy tevékenységekre történő alkalmazásából, és a RIS 50. cikke (3) bekezdéséből eredő intézkedések a [GIE-knek] és befektetőiknek nyújtott állami támogatásnak minősülnek, amelyet [a Spanyol Királyság] 2002. január 1-je óta jogellenesen, az [EUMSZ 108. cikk] (3) bekezdését megsértve hajtott végre.

2. cikk

Az 1. cikkben említett állami támogatási intézkedések összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, kivéve amennyiben a támogatás megfelel a pénzügyi befektetők által nyújtott közvetítésért a piacon járó díjazásnak, és azt olyan tengeri szállítási társaságokhoz irányítják, amelyek a tengeri szállítási iránymutatás értelmében, az ott meghatározott feltételek mellett támogathatók.

3. cikk

[A Spanyol Királyság] megszünteti az 1. cikkben említett támogatási programot, amennyiben az összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

4. cikk

(1) [A Spanyol Királyság visszafizetteti] az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatást a [GIE-k] azon befektetőivel, amelyek abból részesültek, annak lehetősége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át. Visszafizettetésre azonban nem kerül sor azon finanszírozási ügyletek részeként nyújtott támogatások tekintetében, amely ügyleteket érintően az illetékes nemzeti hatóságok az intézkedésekben foglalt előny odaítélését jogilag kötelező erejű, 2007. április 30. előtt elfogadott aktusban vállalták.

[...]

5. cikk

(1) Az 1. cikkben említett program keretében odaítélt támogatás visszafizettetése azonnali és tényleges.

(2) [A Spanyol Királyságnak] gondoskodnia kell arról, hogy ez a határozat a közzétételétől számított négy hónapon belül végrehajtásra kerüljön.

6. cikk

(1) Az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül [a Spanyol Királyság] benyújtja a következő információkat:

[...]

(2) Amíg az 1. cikkben említett program keretében nyújtott támogatást teljes egészében vissza nem fizetik, [a Spanyol Királyság] folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot az e határozat végrehajtásának érdekében meghozott nemzeti intézkedések előrehaladásáról.

[...]”

Az eljárás és a felek kérelmei

- 62 A Törvényszék Hivatalához 2013. szeptember 25-én benyújtott keresetlevelével a Spanyol Királyság keresetet indított, amelyet a T-515/13. számon vettek nyilvántartásba.
- 63 A Törvényszék Hivatalához 2013. december 30-án benyújtott keresetlevellel a Lico Leasing, SA (a továbbiakban: Lico) és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (a továbbiakban: PYMAR) keresetet indítottak, amelyet a T-719/13. számon vettek nyilvántartásba.
- 64 Egyébiránt a megtámadott határozattal szemben más felperesek is nyújtottak be más kereseteket.
- 65 2014. május 26-án a Törvényszék a Spanyol Királyságnak és a Bizottságnak feltette azt a kérdést, hogy nem lenne-e célszerű a T-515/13. sz. ügyben a Törvényszék 1991. május 2-i eljárási szabályzata 77. cikkének d) pontja alapján felfüggeszteni az eljárást a megtámadott határozattal szemben a

Törvényszék előtt indított, a fenti 63. és 64. pontban említett többi ügyben folyamatban lévő eljárás írásbeli szakaszának a befejezéséig. Észrevételeiben a Spanyol Királyság ellenezte az ilyen felfüggesztést. A Bizottság nem emelt kifogást.

- 66 A 2014. július 17-én hozott végzéssel a Törvényszék (hetedik tanács) elutasította az Európai Közösség Hajótulajdonos Szövetségeinek Bizottsága által a Bizottság kereseti kérelmeinek a támogatása végett a T-719/13. sz. ügyben benyújtott beavatkozási kérelmet.
- 67 2015. február 17-én a Törvényszék a T-719/13. sz. ügyben pervezető intézkedések keretében kérdést intézett a Licohoz és a PYMAR-hoz, és felkérte őket bizonyos dokumentumok benyújtására. A Lico és a PYMAR az előírt határidőn belül válaszolt a kérdésre, és benyújtotta a kért dokumentumokat.
- 68 2015. február 26-án a Törvényszék (hetedik tanács) az előadó bíró javaslatára úgy határozott, hogy a T-515/13. sz. ügyben megindítja az eljárás szóbeli szakaszát.
- 69 2015. március 3-án a Törvényszék a T-515/13. sz. ügyben pervezető intézkedések keretében két kérdést intézett a felekhez a tárgyaláson való megválaszolás céljából.
- 70 2015. április 23-án a Törvényszék (hetedik tanács) az előadó bíró javaslatára úgy határozott, hogy a T-713/13. sz. ügyben megindítja az eljárás szóbeli szakaszát.
- 71 2015. április 28-án a Törvényszék a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben pervezető intézkedések keretében írásbeli kérdést intézett a felekhez azon következtetésekre vonatkozóan, amelyeket ezen ügyekben a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletből (T-219/10, EBHT, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletből (T-399/11, EBHT, EU:T:2014:938) különösen a szelektivitásnak a megtámadott határozatban megállapított elemzésével kapcsolatban le kell vonni. A két ügyben részt vevő felek az előírt határidőn belül válaszoltak a kérdésre.
- 72 A Törvényszék a 2015. június 9-i és 10-i tárgyaláson meghallgatta a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben részt vevő felek szóbeli előadásait és az általa a tárgyaláson feltett kérdésekre adott válaszaikat.
- 73 A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben tartott tárgyalásokon a Törvényszék felhívta a feleket, hogy nyilvánítsanak véleményt az ügyeknek az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 77. cikkének d) pontja alapján mindaddig történő esetleges felfüggesztésével kapcsolatban, amíg a Bíróság kihirdeti a C-20/15 P, Bizottság kontra Autogrill España ügyben és a C-21/05 P, Bizottság kontra Banco Santander és Santusa ügyben folyamatban lévő jogvitát lezáró határozatát. Bár a felek nem ellenezték az ilyen felfüggesztést, megállapították, hogy az nem szükségszerű, és hogy a Törvényszék a jelen ügyek keretében hozhat ítéletet a fennálló ítélkezési gyakorlat alapján anélkül, hogy megvárná a Bíróság ítéletét.
- 74 A 2015. október 6-án hozott végzéseivel a Törvényszék (hetedik tanács) a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben ismét megindította az eljárás szóbeli szakaszát, hogy a feleket arra kérje, nyújtsák be észrevételeiket a két ügy ítélelhozatal céljából történő esetleges egyesítésével kapcsolatban. A felek a kitűzött határidőn belül benyújtották észrevételeiket.
- 75 A mai napon elfogadott végzésével a Törvényszék hetedik tanácsának elnöke úgy határozott, hogy a Törvényszék eljárási szabályzatának 68. cikke alapján ítélelhozatal céljából egyesíti a T-515/13. és a T-719/13. sz. ügyeket.
- 76 A T-515/13. sz. ügyben a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozatot;

- a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

77 A T-515/13. sz. ügyben a Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

- utasítsa el a keresetet;
- a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

78 A T-719/13. sz. ügyben a Lico és a PYMAR azt kéri, hogy a Törvényszék:

- a megtámadott határozatot nyilvánítsa indokolási hibák miatt, és azon okból kifolyólag semmisnek, hogy a RELF-et tévesen minősítették olyan állami támogatási rendszernek, amelyből a GIE-k és azok befektetői húznak hasznot;
- másodlagosan semmisítse meg a RELF alapján nyújtott támogatások visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást, mivel az ellentétes az uniós jogrend általános elveivel;
- másodlagosan semmisítse meg a visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást annyiban, amennyiben az az összeegyeztethetetlen és visszatéríttetendő támogatás összegének a számítására vonatkozik, mivel az megakadályozza a Spanyol Királyságot abban, hogy ezen összeg számítási módját az állami támogatások visszatéríttetésére alkalmazandó általános elveknek megfelelően határozza meg;
- a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

79 A T-719/13. sz. ügyben a Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

- utasítsa el a keresetet;
- a Licot és a PYMAR-t kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdésről

I – A T-719/13. sz. ügyben benyújtott kereset elfogadhatóságáról

- 80 A T-719/13. sz. ügyben benyújtott keresetlevélből kitűnik, hogy a Lico olyan pénzügyi intézmény, amely a RELF-ben részt vevő bizonyos számú GIE-be fektetett be. A Lico azzal érvel, hogy keresetét a megtámadott határozat alapján visszatéríttetendő támogatások tényleges kedvezményezettjeként nyújtotta be. A PYMAR olyan társaság, amely kis és közepes hajógyárakkal működik együtt annak érdekében, hogy azok megfelelő módon megvalósíthassák ipari céljaikat. A Törvényszék előtti keresetösszeállítás jogának az igazolása céljából megjegyzi, hogy a megtámadott határozat miatt a befektetők elutasítják, hogy továbbra is a hajógyártási ágazatba fektessenek be. Egyébiránt azon kikötések érvénytelensége ellenére, amelyek arra kötelezik a hajógyárakat, hogy fizessenek kártérítést a befektetőknek a szóban forgó adókedvezmények visszatéríttetése esetén (lásd a fenti 60. pontot), ez utóbbiak azokat megpróbálták érvényesíteni nemzeti szintű bírósági eljárások keretében. Végül mind a Lico, mind a PYMAR részt vett a megtámadott határozat elfogadásához vezető hivatalos vizsgálati eljárásban, ami szintén bizonyítja keresetösszeállítás jogukat.
- 81 Anélkül, hogy hivatalosan elfogadhatatlansági kifogást emelt volna, a Bizottság fenntartásait fejezte ki mind a Lico, mind a PYMAR keresetösszeállítás jogát illetően.

- 82 Ami a Licot illeti, nem nyújtották be a személyében való érintettségére vonatkozó bizonyítékot. Ugyanis a Bizottság szerint a benyújtott iratok nem teszik lehetővé annak bizonyossággal való megállapítását, hogy e jogalany kapott-e a RELF alapján visszatéríttetendő állami támogatást. A Lico különösen nem nyújtotta be az előrehozott értékcsökkenési leírás alkalmazásához szükséges közigazgatási engedélyeket, miközben az „első adókedvezmény átruházási/átengedési aktusáról” van szó, amelynek az időpontja releváns annak megállapítása érdekében, hogy a támogatást vissza kell-e fizettetni, vagy hogy az azon időszak alá esik-e, amely tekintetében a Bizottság a jogbiztonság elvének tiszteletben tartása miatt nem rendelte el a visszatéríttetést. A tárgyaláson a Bizottság hozzátette, hogy a Liconak egyébiránt bizonyítékot kellett volna szolgáltatnia arra vonatkozóan, hogy a szóban forgó pénzügyi évek során ténylegesen adóköteles nyereségekre tett szert. Máskülönben a RELF-ből származó adókedvezmények – mivel a veszteségek a Lico tevékenységeinek körében csökkenthetik az adóalapjának összegét – semmit sem értek. Azonban a Bizottság a tárgyalás során pontosította, hogy nem követelte meg a Licótól, hogy nyújtsa be a visszafizetési felszólítások másolatát, mivel a spanyol hatóságok által indított visszatéríttetési eljárás ezen időpontig még nem ért véget.
- 83 A PYMAR-ral kapcsolatban a Bizottság megjegyzi, hogy az nem élvezte a RELF előnyeit, és hogy a piacok feltételezett veszteségét nem lehet olyanak tekinteni, mint amely közvetlenül a megtámadott határozatból következik. Egyébiránt a PYMAR-nak a megtámadott határozattal szemben nem fűződött érdeke az eljáráshoz, mivel az rá nézve kedvező.
- 84 A Törvényszék célszerűnek véli mindenekelőtt a kereset Lico tekintetében való elfogadhatóságát megvizsgálni.
- 85 Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése alapján „[b]ármely természetes vagy jogi személy az első és második bekezdésben említett feltételek mellett eljárást indíthat a neki címzett vagy az őt közvetlenül és személyében érintő jogi aktusok ellen, továbbá az őt közvetlenül érintő olyan rendeleti jellegű jogi aktusok ellen, amelyek nem vonnak maguk után végrehajtási intézkedéseket”.
- 86 A jelen ügyben a megtámadott határozat egyetlen címzettje a Spanyol Királyság. Így az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének megfelelően a Licónak a Törvényszék előtt csak akkor van keresetjoga, ha a megtámadott határozat őt közvetlenül és személyében érinti, mivel tekintetében e határozat az említett rendelet értelmében végrehajtási intézkedéseket von maga után (lásd ebben az értelemben: 2013. december 19-i Telefónica kontra Bizottság ítélet, C-274/12 P, EBHT, EU:C:2013:852, 35. és 36. pont).
- 87 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely támogatási program keretében nyújtott olyan egyedi támogatások tényleges kedvezményezettjei, amelyeknek visszatéríttetését a Bizottság elrendelte, e ténynél fogva az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének értelmében személyükben érintettnek minősülnek (lásd: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EBHT, EU:C:2011:368, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 88 A jelen ügyben a Lico megtámadott határozat általi személyében való érintettségét kielégítően bizonyítják a Törvényszékhez benyújtott iratok. Az adóhatóság olyan vizsgálat megindításáról szóló értesítéseinek a másolatairól van szó, amely „a [megtámadott határozat] alapján visszatéríttetendő támogatások összegének” a megállapítására irányul, és – amint a Bizottság az ellenkérelemben megkövetelte – az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményét azon GIE-knek nyújtó engedélyek másolatairól van szó, amelyekben a Lico részesedést vásárolt. A Bizottság nem vitatja, hogy az adózási átláthatóság elve alapján e GIE-k tagjai – következésképpen pedig a Lico – részesültek az adóhatóság által engedélyezett gazdasági előnyben. Meg kell állapítani, hogy valamennyi ezen engedélyt 2007. április 30-át követően adták meg, amely időponttól a megtámadott határozatban annak 4. cikke (1) bekezdésének megfelelően elrendelték a visszatéríttetést. Ezen elemek bizonyítják tehát, hogy a Lico a RELF alapján nyújtott olyan egyedi támogatások tényleges kedvezményezettje, amelyek visszatéríttetését a Bizottság elrendelte. A Licónak nem szükséges ezenkívül bizonyítékot szolgáltatnia

arra, hogy a szóban forgó pénzügyi évek során ténylegesen adóköteles nyereségekre tett szert. Ugyanis, amint a Bizottság a beadványaiban elismerte, az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély az „első adókedvezmény átruházási/átengedési aktusának” minősül.

- 89 Ami a Lico közvetlen érintettségét illeti, mivel a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy tegye meg az olyan összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetéséhez szükséges intézkedéseket, amelyből a Lico részesült, ez utóbbit úgy kell tekinteni, mint amelyet a megtámadott határozat közvetlenül érint (lásd ebben az értelemben: 2009. március 4-i Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítélet, T-445/05, EBHT, EU:T:2009:50, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 90 Mivel a Lico megtámadott határozat általi közvetlen és személyében való érintettségét bizonyították, és az e határozattal szembeni eljáráshoz fűződő érdekével kapcsolatban nem merül fel kétség, a T-719/13. sz. ügyben indított keresetet elfogadhatónak kell nyilvánítani anélkül, hogy meg kellene állapítani, hogy a PYMAR szintén teljesíti-e az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében előírt elfogadhatósági feltételeket (lásd: 1993. március 24-i CIRFS és társai kontra Bizottság ítélet, C-313/90, EBHT, EU:C:1993:111, 30. és 31. pont; 1999. október 26-i Burrill és Noriega Guerra kontra Bizottság ítélet, T-51/98, RecFP, EU:T:1999:271, 19–21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

II – Az ügy érdeméről

A – A T-719/13. sz. ügyben a Lico és a PYMAR kereseti kérelmei első részének a terjedelméről

- 91 Meg kell jegyezni, hogy a Lico és a PYMAR a kereseti kérelmeik első jogalapjukkal alátámasztott első részében azt kéri a Törvényszéktől, hogy „a megtámadott határozatot nyilvánítsa indokolási hibák miatt és azon okból kifolyólag semmisnek, hogy a RELF-et tévesen minősítették olyan állami támogatási rendszernek, amelyből a GIE-k és azok befektetői húznak hasznot”.
- 92 Márpedig meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat 1. cikke, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásnak való minősítéssel foglalkozik, nem utal a RELF-re mint olyanra, és azt nem is minősíti „állami támogatási rendszernek”. Ugyanis e cikk a következőképpen szól: „A TRLIS 115. cikke (11) bekezdéséből (lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenési leírásából), a hajóúrtartalomadó-rendszer nem támogatható vállalkozásokra, hajókra vagy tevékenységekre történő alkalmazásából, és a RIS 50. cikke (3) bekezdéséből eredő intézkedések a [GIE-knek] és befektetőiknek nyújtott állami támogatásnak minősülnek, amelyet [a Spanyol Királyság] 2002. január 1-je óta jogellenesen, az [EUMSZ] 108. cikkének (3) bekezdését megsértve hajtott végre”. A megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése, amely a visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást írja elő, „az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatásra” utal.
- 93 A Lico és a PYMAR a tárgyaláson pontosították, hogy a kereseti kérelmeik első részében az 1. cikk teljes egészében való megsemmisítését kérték, és hogy az e rendelkezésben hivatkozott három intézkedést említi a keresetlevél. A Bizottság a tárgyaláson azzal érvel, hogy a keresetlevél első jogalapja nem utal e három intézkedésre.
- 94 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely jogi aktus rendelkező része elválaszthatatlan annak indokolásától, és a jogi aktust szükség esetén az elfogadásához vezető okok figyelembevételével kell értelmezni (1997. május 15-i TWD kontra Bizottság ítélet, C-355/95 P, EBHT, EU:C:1997:241, 21. pont; 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-298/00 P, EBHT, EU:C:2004:240, 97. pont).
- 95 A jelen ügyben, amint a fenti 33–35. pontban szerepel, a Bizottság szükségesnek tartotta, hogy a RELF-et a megtámadott határozat (116)–(122) preambulumbekkezdésében egymással összekapcsolódó adóintézkedések „rendszereként” határozza meg, a hatásokat pedig a kölcsönös összefüggésükben

értékelje, figyelembe véve többek között az állam által bevezetett vagy jóváhagyott kapcsolódási pontokat. Azonban a Bizottság nem kizárólag átfogó megközelítésre támaszkodott. A RELF-et alkotó öt intézkedés egyedi értékelését is elvégezte többek között „annak meghatározásához [...], hogy a [RELF] által teremtett gazdasági előnyök mely része jön létre általános, illetve szelektív intézkedések eredményeként” az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében véve. A Bizottság szerint „a két megközelítés kiegészíti egymást, és egybehangzó következtetésekhöz vezet” (a megtámadott határozat (120) preambulumbekkezdése).

- 96 A RELF-et alkotó intézkedések egyedi vizsgálatát követően a Bizottság a megtámadott határozat (155) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „[a RELF] egészéből eredő gazdasági előny összege” a „gyakorlatban” megegyezett „a [GIE] által a fent említett [három] szelektív intézkedés[...] alkalmazása révén szerzett előnnyel”, amely intézkedések a következők: az előrehozott értékcsökkenési leírás (2. intézkedés), és az olyan hajóúrtartalomadó-rendszernek a GIE személyzet nélküli hajó bérbeadásával kapcsolatos tevékenységeire való alkalmazása (4. intézkedés), mint amelyet a RIS 50. cikkének (3) bekezdése pontosít (5. intézkedés).
- 97 Ebből következik, hogy a Bizottság lényegében megállapította, hogy a RELF öt olyan adóintézkedésből álló „rendszer”, amelyből három teljesíti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének feltételeit. Ezt a Lico és a PYMAR is előadták keresetlevelükben, amikor a megtámadott határozat szövegére emlékeztettek.
- 98 Így, amennyiben a Lico és a PYMAR a kereseti kérelmeik első jogalapjukkal alátámasztott első részében azt kéri a Törvényszéktől, hogy semmisítse meg a megtámadott határozatot „azon okból kifolyólag [...], hogy a RELF-et tévesen minősítették [...] állami támogatási rendszernek”, szükségszerűen ez utóbbinak a megtámadott határozat 1. cikkében említett összetevőire is utalnak.

B – A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben előadott jogalapokról

- 99 A T-515/13. sz. ügyben benyújtott keresetének alátámasztására a Spanyol Királyság lényegében négy jogalapra hivatkozik.
- 100 Az első jogalapot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a megsértésére alapítja.
- 101 A második, harmadik és negyedik jogalapot másodlagosan hozza fel, és ezek azt az esetet érintik, amelyben a Törvényszéknek meg kellett állapítania egy jogellenes állami támogatás fennállását. Ezekkel az uniós jog számos általános elvének a megsértését kifogásolja annyiban, amennyiben a Bizottság részben elrendelte az állítólagosan nyújtott támogatás visszatéríttetését. A Spanyol Királyság e jogalapokat az egyenlő bánásmód elvének, a bizalomvédelem elvének és a jogbiztonság elvének a megsértésére alapítja.
- 102 A T-719/13. sz. ügyben benyújtott keresetük alátámasztása érdekében a Lico és a PYMAR három jogalapot hoz fel.
- 103 A kereseti kérelmeik első részének az alátámasztására előadott első jogalapot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 296. cikknek a megsértésére alapítják.
- 104 A kereseti kérelmeik második részének az alátámasztására másodlagosan előadott második jogalapot a visszatéríttetési kötelezettséggel kapcsolatban a bizalomvédelem elvének és a jogbiztonság elvének a megsértésére alapítják.
- 105 A kereseti kérelmeik harmadik részének az alátámasztására szintén másodlagosan előadott harmadik jogalap a támogatásnak a Bizottság által a megtámadott határozatban meghatározott számítási módját (lásd a fenti 59. pontot) vitatja, amely nem tartotta tiszteletben a támogatások visszatéríttetésére alkalmazandó általános elveket. A Lico és a PYMAR különösen előadják, hogy e számítási mód, mint

amelyet a megtámadott határozat leír, úgy értelmezhető, mint amely megköveteli a befektetőktől, hogy fizessék vissza azon teljes adókedvezménynek megfelelő összeget, amelyet az adólevonás miatt kaptak, annak figyelembevételével, hogy e kedvezmények nagy részét a hajógyárakra ruházták át (lásd a fenti 21. pontot).

- 106 Mindenekelőtt a Spanyol Királyság, a Lico és a PYAMR által a két ügyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak való minősítésre vonatkozóan előadott első jogalapot kell együtt megvizsgálni.

1. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak való minősítésre vonatkozó első jogalapról

- 107 A Spanyol Királyság, a Lico és a PYAMR azzal érvelnek, hogy a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, mivel a szelektivitásra, a versenytorzulás kockázatára és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételek nem teljesültek. Még ha ezzel kapcsolatban formailag nem is hivatkoznak az EUMSZ 296. cikk megsértésére, a Lico és a PYMAR keresetlevelükben az e feltételek tiszteletben tartásával kapcsolatos illogikus és ellentmondásos érvelést kifogásolják. Egyébiránt a Bizottság nem magyarázza meg, hogy az intézkedésnek hogyan lehet hatása a megnevezett piacokra, és csak annak megállapítására szorítkozik, hogy e hatás bekövetkezik, anélkül hogy azt bizonyítaná. Az EUMSZ 296. cikk említése nélkül a Spanyol Királyság a válaszában szintén megjegyzi, hogy a megtámadott határozat indokolása egyrészt az előny GIE befektetői számára történő nyújtására vonatkozó bizonyítékot illetően hiányos, másrészt pedig a versenytorzulás kritériumát illetően inkohereus.

- 108 Ráadásul a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR megjegyzi, hogy a szelektivitásra, a versenytorzulás kockázatára és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételeket kizárólag a befektetők által kapott előnyökre tekintettel kell megállapítani. E tekintetben a Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy ez utóbbiak az egyetlen jogalanyok, amelyeket a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében előírt, visszatérítésre vonatkozó felszólítás említ. Így a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése céljából egyedüli támogatásként határozta meg az e befektetőknek nyújtott állítólagos előnyt. A Lico és a PYMAR hozzáteszik, hogy a Bizottság által meghatározott szelektív előny alapvetően szintén adókedvezményből áll. Márpedig az adózási átláthatóság elve alapján a GIE-ek mint ilyenek semmiféle előnyben, még adókedvezményben sem részesülnek, mivel azt teljes egészében a tagjaira hárítják. A Törvényszék által feltett kérdésre válaszul (lásd a fenti 71. pontot) a Spanyol Királyság emlékeztetett, hogy a Bizottság sem a GIE jogállását, sem az adózási átláthatóság elvét nem kérdőjelezte meg a megtámadott határozat (140) preambulumbekkezdésében.

- 109 A T-515/13. sz. ügy keretében a Spanyol Királyság ezt néhány különös érveléssel egészíti ki.

- 110 Először is azzal ellentétben, amit a Bizottság a megtámadott határozat (116)–(119) preambulumbekkezdésében állít, a RELF nem olyan „rendszer”, amely mint ilyen az alkalmazandó szabályozásban fennáll. Ugyanis a Spanyol Királyság szerint a RELF elnevezés csak az adóalanyok által megvalósított jogi aktusok összessége. E jogalanyok az adóoptimalizálási stratégiájuk keretében arra szorítkoznak, hogy egyedi adóintézkedések kombinációjának előnyeit élvezzék. A RELF mint ilyen tehát nem tulajdonítható az államnak.

- 111 Másodszor a Spanyol Királyság megjegyzi, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás nem jár adócsökkenéssel, tehát nem nyújt adóelőnyt.

- 112 Harmadszor a Spanyol Királyság vitatja a Bizottság azon megállapítását, miszerint az olyan hajóúrtartalomadó-rendszer, mint amelyet engedélyezett (lásd a fenti 27. pontot), nem foglalja magában a RELF céljából létrejött GIE-k tevékenységeit.

113 Végül a Spanyol Királyság azzal érvel, hogy a RIS 50. cikkének (3) bekezdése nem minősül az említett olyan rendszer alóli kivételnek, mint amelyet engedélyezett.

114 A Törvényszék megfelelőnek véli mindenekelőtt a két ügyben közös, a fenti 107. és 108. pontban említett, a szelektivitásra, a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó bizottsági elemzést érintő érveket megvizsgálni. E vizsgálat keretében – amint a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR javasolják – előzetesen meg kell határozni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett és a szóban forgó intézkedésekből adódó gazdasági előnyök kedvezményezettjeit.

a) A gazdasági előnyök kedvezményezettjeinek a meghatározása

115 A Bizottság a megtámadott határozat 1. cikkében pontosítja, hogy a szerinte a RELF-et alkotó öt adóintézkedésből három a „GIE-knek és befektetőknek” nyújtott állami támogatásnak minősül. Az előrehozott értékcsökkenési leírásról (2. intézkedés) és az olyan hajóúrtartalomadó-rendszernek az alkalmazásáról (4. intézkedés) van szó, mint amelyet a RIS 50. cikkének (3) bekezdése pontosít (5. intézkedés). A megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése azonban előírja, hogy a Spanyol Királyságnak vissza kell térítenie az az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatást a „[GIE-k] azon befektetőivel, amelyek abból részesültek, annak lehetősége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át”.

116 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a GIE-k a megtámadott határozat 1. cikkében említett három adóintézkedés előnyeit élvezték, az e három intézkedésből eredő gazdasági előnyökből a GIE tagjai részesültek. Ugyanis, amint a megtámadott határozat (140) preambulumbekkezdéséből (lásd a fenti 41. pont) kitűnik, az adózási átláthatóság GIE-kre alkalmazandó elvét a jelen ügyben nem kérdőjelezte meg a Bizottság. Ezen elv alapján a RELF céljából létrejött GIE-knek nyújtott adókedvezményekből azoknak csak a Bizottság által egyszerű „befektetőknek” minősített (lásd fenti 12. pontot) tagjai részesülhetnek. Ez utóbbiak egyébiránt az egyetlen jogalanyok, amelyeket a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében előírt visszatérítésre vonatkozó meghagyás említ.

117 A GIE-knek nyújtott gazdasági előny hiányában a Bizottság tévesen állapította meg a megtámadott határozat 1. cikkében, hogy azok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásban részesültek.

118 Mivel a befektetők, és nem a GIE-k élvezték a RELF-ből adódó adókedvezményeket és gazdasági előnyöket, a felek érvei alapján meg kell vizsgálni, hogy azok az előnyök, amelyeket a befektetők kaptak, szelektívek-e, torzíthatják-e a versenyt, és érintik-e a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint hogy a megtámadott határozat e kritériumok elemzése tekintetében kellő indokolást tartalmaz-e.

b) A szelektivitásra vonatkozó feltételről

119 Amint a fenti 97. pontban szerepel, a Bizottság a megtámadott határozatban lényegében megállapította, hogy a RELF olyan öt adóintézkedésből álló „rendszer”, amelyből három teljesíti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt valamennyi feltételt, beleértve a szelektivitásra vonatkozó feltételt is.

120 Amint a fenti 39–46. pontban szerepel, a Bizottság a megtámadott határozat (128)–(154) preambulumbekkezdésében egyedileg elemezte a szerinte a RELF-et alkotó minden egyes adóintézkedés szelektív jellegét, hogy ezt követően a megtámadott határozat (155)–(157) preambulumbekkezdésében elvégezze a RELF mint „rendszer” szelektivitásának átfogó vizsgálatát. A Bizottság a megtámadott határozat (120) preambulumbekkezdésében pontosítja, hogy a RELF-et alkotó intézkedések egyedi elemzése és azoknak mint „rendszernek” az átfogó vizsgálata „kiegészíti egymást, és egybehangzó következtetésekhez vezet” (lásd fenti 35. pontot).

- 121 Ami a Bizottság által végzett egyedi elemzést illeti, a 2. intézkedést (előrehozott értékcsökkenési leírás) „szelektívnek” minősítették, mivel ezen előny nyújtása az adóhatóság diszkrecionális jogkörön alapuló engedélyétől függött. E diszkrecionális jogkör gyakorlása arra készítette az adóhatóságot, hogy ezen engedélyeket kizárólag a tengeri hajók RELF keretében történő vétele esetében, és ne más körülmények között nyújtsák (a megtámadott határozat (132)–(139) preambulumbekazdése). A 4. intézkedés (a hajóúrtartalomadó-rendszernek a RELF céljából létrejött GIE-kre való alkalmazása) és az 5. intézkedés (a RIS 50. cikkének (3) bekezdése) szelektívek, mivel ezek bizonyos tevékenységeknek, vagyis a személyzet nélküli hajó bérbeadásának (a megtámadott határozat (141)–(144) preambulumbekazdése), valamint a hajók adóhatóság által előzetesen engedélyezett lízingszerződés útján történő megvásárlásának és e hajók viszonteladásának kedveztek (a megtámadott határozat (145)–(154) preambulumbekazdése).
- 122 A Bizottság átfogó elemzésével kapcsolatban utalni kell egyrészt a megtámadott határozat (156) preambulumbekazdésére, amely a következőképpen szól: „A [RELF] egészét tekintve az előny szelektív, mivel a kötelező előzetes engedélyezési eljárás, továbbá az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó feltételek pontatlan megfogalmazása következtében az adóhivatalra ruházott mérlegelési jogkörön alapult. Mivel a kizárólag a tengeri szállítási iránymutatás[ok] értelmében támogatható tengeri szállítási tevékenységek alkalmazandó többi intézkedés (különösen a [RIS] 50. cikkének (3) bekezdése) ezen előzetes engedélytől függ, a teljes [RELF] szelektív. Ennek eredményeként az adóhivatal csak a tengerjáró hajókat finanszírozó [RELF-eket] engedélyezi (ágazati szelektivitás). Amint azt a Spanyolország által átadott statisztikák megerősítik, a 2010 júniusáig végrehajtott mind a 273 [RELF] tengerjáró hajókra vonatkozott.” A Bizottság tehát megállapította, hogy a 2. intézkedés szelektivitásának az egyedi elemzése keretében megállapított diszkrecionális jogkör alapján a RELF egészéből adódó előny szelektívnek lehet tekinteni.
- 123 Másrészt a Bizottság a megtámadott határozat (157) preambulumbekazdésében azt állította, hogy „[e] rendszer bizonyos tevékenységeket előnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából”. A megtámadott határozat szerint e tevékenységek megegyeznek azokkal, amelyeket a RELF céljából létrejött GIE-k gyakorolnak, és a 2., 4. és 5. intézkedés alkalmazandó rájuk. A fenti 121. pontban említett egyedi elemzés szerint ezen intézkedések mindegyike *de jure* és *de facto* módon szelektív előnyt nyújt az e tevékenységeket végző vállalkozásoknak (a megtámadott határozat (132)–(139) és (141)–(154) preambulumbekazdése).
- 124 Így a megtámadott határozatból az következik, hogy a RELF-et alkotó, egyedileg, illetve összességükben „rendszerként” vett intézkedések két okból kifolyólag szelektívek. Egyrészt a RELF mint „rendszer” szelektív amiatt, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogkör alapján a szóban forgó előnyöket csak „a tengerjáró hajókat finanszírozó [RELF-eknek] engedélyezi (ágazati szelektivitás)”, amely ügyletekben részt vesznek a befektetők. Másrészt a RELF szelektivitása azon egyedileg vett három adóintézkedés szelektív jellegéből is adódik, amelyek azt alkotják. Ezen intézkedések *de jure* és *de facto* kizárólag bizonyos tevékenységeknek kedveznek.
- 125 Amint a fenti 118. pontban már szerepel, a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR érveinek fényében meg kell vizsgálni, hogy e két ok lehetővé teszi-e azon adókedvezmények és gazdasági előnyök szelektív jellegének a megállapítását, amelyekből a befektetők részesültek, és hogy a határozat kellő indokolást tartalmaz-e.
- 126 E kérdések vizsgálata előtt tisztázni kell a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR azon érveinek a hatályát, amelyeket a Bizottság által felhozott bizonyos érvekre válaszként adtak. Ugyanis a T-515/13. sz. ügy keretében a Bizottság azzal érvel, hogy a Spanyol Királyság a keresetlevelében nem vitatta a szelektivitásnak a megtámadott határozat (155)–(163) preambulumbekazdésében végzett átfogó elemzését. Márpedig a kereset csak akkor lehet eredményes, ha a Spanyol Királyságnak sikerül bizonyítania, hogy az egyedileg és az összességükben vizsgált intézkedések nem minősülnek állami támogatásoknak. Mivel az átfogó elemzését a Spanyol Királyság nem kérdőjelezte meg, ez utóbbinak

az intézkedések egyedi elemzésére vonatkozó érvei hatástalanok. A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyalás során a Bizottság azzal érvelt, hogy a Lico és a PYMAR az első jogalapjuk keretében nem vitatták a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzését.

- 127 E tekintetben meg kell állapítani, hogy keresetlevele elején a Spanyol Királyság bizonyos olyan általános jellegű érveket ad elő, amelyek vitatják a Bizottság által a szelektivitás területén végzett egész elemzést. Ezen érveket a Spanyol Királyság jobban a Törvényszék írásbeli kérdésére adott válaszban (lásd a fenti 71. pontot) és a T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson fejtette ki. Egyébiránt a Spanyol Királyság a keresetlevelében vitatja a Bizottság által a 2. intézkedés szelektivitásának egyedi elemzése keretében megállapított diszkrecionális jogkört. Mivel a Bizottság e diszkrecionális jogkörre támaszkodik az egészében vett RELF szelektivitásának a megtámadott határozat (156) preambulumbekkezdésében történő megállapítása érdekében, a Spanyol Királyság által megfogalmazott érvek alkalmasak ezen elemzés megkérdőjelezésére is.
- 128 A Licoval és a PYMAR-ral kapcsolatban a Bizottság a tárgyaláson tévesen érvel azzal, hogy azok nem vitatták a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzését. Ugyanis, amint már megemlítsük (lásd a fenti 98. pontot), amikor a Lico és a PYMAR azt vitatják, hogy a „RELF” „állami támogatási rendszernek” minősül, ez utóbbinak a megtámadott határozat 1. cikkében említett összetevőire is utalnak. Meg kell továbbá jegyezni, hogy a Lico és a PYMAR által a szelektivitás területén előadott érvek a Bizottság által a megtámadott határozat (156) és (157) preambulumbekkezdésében tett megállapításokat vitatják. Amint a fenti 122. és 123. pontban szerepel, a Bizottság e preambulumbekkezdésekben tett megállapításai a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzésén alapulnak.
- 129 Ebből következik, hogy a Bizottságnak a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR érveinek korlátozott hatályára vonatkozó érvelése nem megalapozott.

Az adóhatóság által diszkrecionális jogkör alapján kizárólag a RELF keretében végzett, a tengeri hajók finanszírozására irányuló ügyleteknek nyújtott engedélyek

- 130 A Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR megjegyzik, hogy a RELF-struktúrákban való részvételnek, következésképpen pedig a szóban forgó előnyök megszerzésének a lehetősége az összes gazdasági ágazatban működő valamennyi befektető számára mindenféle előzetes feltétel vagy korlátozás nélkül nyitva áll. Ezért a befektetők által kapott előnyöket – különösen az Autogrill España kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) fényében – nem lehet szelektíveknek tekinteni.
- 131 Egyébiránt a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR vitatják az adóhatóság diszkrecionális jogkörének az előrehozott értékcsökkenési leírás esetében előírt engedélyezési eljárás (2. intézkedés) keretében való fennállását. A Lico és a PYMAR hozzáteszik, hogy ezen engedélyezési eljárás keretében a hatóságok által végzett ellenőrzés soha nem érintette a befektetőket. A tárgyaláson a Spanyol Királyság továbbá azzal érvelt, hogy a közigazgatási engedélyezés kizárólag annak vizsgálatára irányult, hogy az előrehozott módon leírható eszközök megfeleltek-e az alkalmazandó szabályozás kritériumainak, ami semmiféle kapcsolatban nincs bizonyos vállalkozások *de facto* vagy *de jure* kiválasztásának szándékával.
- 132 A T-719/13. sz. ügyben benyújtott ellenkérelemében a Bizottság azzal válaszolt vissza, hogy a vitatott intézkedés a befektetőkre tekintettel szelektív, mivel abból csak azok a vállalkozások részesülnek, amelyek egy GIE közvetítésével bizonyos típusú befektetéseket valósítanak meg, míg a más ügyletek keretében befektetéseket megvalósító vállalkozások abból nem részesülhetnek (2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-501/00, EBHT, EU:C:2004:438, 120. pont; 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-66/02, EBHT, EU:C:2005:768, 97. és 98. pont; Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítélet, fenti 89. pont, EU:T:2009:50, 156. pont).

- 133 A Törvényszék T-515/13. és T-719/13. sz. ügyben feltett írásbeli kérdésére (lásd a fenti 71. pontot) válaszul a Bizottság azzal érvel, hogy a megtámadott határozatban elfogadott megközelítés nem új. Az ítélkezési gyakorlat azt követte olyan különböző ügyben, amelyek bizonyos típusú befektetést megvalósító vállalkozásoknak fenntartott adókedvezményekre vonatkoztak. E tekintetben a Bizottság a Spanyolország kontra Bizottság ítéletre (fenti 132. pont, EU:C:2004:438), valamint a 2002. március 6-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletre (T-92/00 és T-103/00, EBHT, EU:T:2002:61) hivatkozik.
- 134 A Törvényszék ugyanezen írásbeli kérdésére (lásd a fenti 71. pontot) válaszul a Bizottság a két ügyben azt állítja, hogy a szelektivitás kritériumának az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) végzett értelmezése számára nem tűnik összeegyeztethetőnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével, amint azt az ítélkezési gyakorlat értelmezte, ami arra készítette, hogy ezen ítéletekkel szemben fellebbezést nyújtson be a Bírósághoz (C-20/15 P. és C-21/15 p. sz. ügyek).
- 135 Mindenesetre a Bizottság megjegyzi, hogy még ha a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) végzett értelmezését is kell a jelen ügyben alkalmazni, a szelektivitás kritériuma többek között egy diszkrecionális elemeket tartalmazó engedélyezési rendszer fennállása miatt teljesül.
- 136 A Bizottság a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR állításával ellentétben úgy véli, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében előírt engedély megszerzéséhez teljesítendő kritériumok nem minősülnek sem az adórendszer célkitűzéseinek, sem pedig az abban rejlő kritériumoknak, amint azt az ítélkezési gyakorlat megköveteli, ami a diszkrecionális jogkör fennállását bizonyítja.
- 137 A Lico és a PYMAR azon érvelésére válaszul, miszerint a diszkrecionális jogkör kizárólag az eszközöket, és nem a befektetőket érintette, a Bizottság a T-719/13. sz. ügyben benyújtott viszonzválaszában azzal érvelt, hogy annak volt jelentősége, hogy a támogatás kedvezményét a diszkrecionális engedélyezés útján csak a gazdasági szereplők egy meghatározott csoportjának, vagyis azoknak nyújtották, akik engedélyt kaptak. A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben tartott tárgyalásokon a Bizottság hangsúlyozta továbbá, hogy elegendő megállapítani a diszkrecionális jogkör engedélyezési eljárásban való fennállását ahhoz, hogy fennálljon a *de jure* szelektivitás. A Bizottság továbbá azzal érvelt, hogy a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése a befektetőkre ezen engedélyezés keretében alkalmazandó különös feltételeket írt elő. Különösen, az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezménye attól a feltételtől függ, hogy a GIE tagjai a lízingszerződés végéig megtartsák a GIE-ben fennálló részesedésüket.
- 138 A felek érveinek fényében először is meg kell határozni, hogy a RELF alapján megvalósított ügyletekben résztvevő befektetők által kapott előny szelektív-e, mivel abból csak azok a vállalkozások részesültek, amelyek a GIE közvetítésével e különös típusú befektetést megvalósították. A másik oldalról másodszor azt kell vizsgálni, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési eljárás fennállása mindenesetre ilyen szelektivitással járt-e.

– Egy bizonyos típusú befektetéshez kapcsolódó előny

- 139 Emlékeztetni kell arra, hogy a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR által az érvek alátámasztására hivatkozott Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) a vitatott intézkedés olyan adórendszer volt, amelyben a Spanyolországban adóköteles valamennyi olyan gazdasági szereplő részesült, amely legalább egy éven keresztül megszakítás nélkül egy bizonyos típusú befektetéssel, vagyis külföldi társaságokban legalább 5%-os részesedéssel rendelkezett.

- ¹⁴⁰ Ezen ítéletekben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel fennállása nem teszi önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve előnyben részesített „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, ha ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető volt (Autogrill España kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:939, 52. pont; Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 56. pont).
- ¹⁴¹ A jelen ügyben a RELF adóelőnyei azon befektetők számára vannak fenntartva, amelyek olyan GIE-kben szereznek részesedéseket, amelyek tengeri hajók RELF keretén belüli finanszírozására jöttek létre. A Bizottság azonban nem vitatja, hogy e lehetőség a Spanyolországban adóköteles valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyitva állt anélkül, hogy a törvény egy szükséges minimális összeget írna elő az ilyen részesedésszerzésre. A Bizottság a megtámadott határozat (126) és (172) preambulumbekkezdésében azt is elismerte, hogy a befektetők a piacok széles körében kínáltak fel árukat és szolgáltatásokat, és hogy azok valamennyi gazdasági ágazatban működtek.
- ¹⁴² Ebből következik, hogy – mint az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) a Törvényszék által vizsgált ügyekben – a megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel elérhető bizonyos típusú ügylet megvalósításán keresztül bármely gazdasági szereplő részesülhetett a szóban forgó adókedvezményekben.
- ¹⁴³ Az a tény – mint ezen ügyekben is –, hogy a szóban forgó előnyöket más eszközök vagy más befektetéstípusok kizárásával egy adott eszközbe történő befektetés miatt nyújtják, azokat nem teszi a befektetők tekintetében szelektívekké, amennyiben az ügylet valamennyi vállalkozás számára elérhető (lásd ebben az értelemben: Autogrill España kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:939, 59–61. pont; Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 63–65. pont).
- ¹⁴⁴ El kell tehát utasítani a Bizottság azon érvelését, miszerint a vitatott intézkedés a befektetők tekintetében szelektív, mivel abból csak azok a vállalkozások részesülnek, amelyek a GIE közvetítésével bizonyos típusú befektetéseket valósítanak meg.
- ¹⁴⁵ Az Autogrill España kontra Bizottság ítélettel (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélettel (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) szemben valóban fellebbezési eljárás van folyamatban (C-20/15. P. és C-21/15 P. sz. ügyek). A Törvényszék azonban úgy véli, hogy a jelen ügyek keretében az ítélkezési gyakorlat alapján tud határozatot hozni, amint azt a felek kérik (lásd a fenti 73. pontot).
- ¹⁴⁶ Ugyanis a Bíróság már kimondta, hogy egy bizonyos típusú befektetés – a jelen esetben az új szövetségi tartományokban és Nyugat-Berlinben székhellyel és igazgatási központtal rendelkező, legfeljebb 250 munkavállalót foglalkoztató tőketársaságokban való részesedésszerzés – miatt az adóalanyoknak nyújtott adókedvezmény olyan előnyt nyújt ezen adóalanyoknak, amely – mint minden gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazható általános intézkedés – nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EBHT, EU:C:2000:467, 22. pont). Ezzel kapcsolatban a Bíróság csak megerősítette a Bizottság vitatott határozatban tett azon megállapítását, miszerint a szóban forgó adókedvezmény olyan általános intézkedésnek minősül, amely az adóköteles személyekre tekintettel semmiféle támogatási elemet nem tartalmazott. Ezzel szemben ezen ügyben mind a Bíróság, mind a Bizottság úgy vélte, hogy a szóban forgó intézkedés a befektetők magatartásának a megváltoztatására irányult a célból, hogy az új tartományok és Nyugat-Berlin vállalkozásainak a saját tőkéjét növeljék, ezen utóbbiaknak tehát az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt nyújtott (a fent hivatkozott Németország kontra Bizottság ítélet, EU:C:2000:467, 23. pont).

- ¹⁴⁷ Az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletben (fenti 89. pont, EU:T:2009:50) a Törvényszék az állami támogatások területén alkalmazandó szabályokra tekintettel megvizsgált bizonyos, a gyengén vagy átlagosan tőkésített társaságok részvényeire specializálódott, átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásoknak (ÁÉKBV) Olaszországban nyújtott adózási ösztönzőket. A vitatott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó adócsökkentés az ezen ÁÉKBV-ban részesedésekkel rendelkező befektetőket közvetlenül illette. Azonban a Bizottság megállapította, hogy a befektetőknek nyújtott ezen adócsökkentés nem volt szelektív, mivel valamennyi befektetőre alkalmazandó általános intézkedésnek minősült. Ellenben a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó adózási ösztönzők közvetett szelektív előnyt nyújtottak az ÁÉKBV-knek vagy adott esetben a kezelőtársaságaiknak, mivel az ezen ÁÉKBV-kben történő befektetések utáni adócsökkentés arra ösztönözte a befektetőket, hogy e struktúrákban szerezzenek részesedéseket. A Bizottság továbbá megállapította, hogy a szóban forgó intézkedés közvetett szelektív előnyt nyújtott azon gyengén vagy átlagosan tőkésített társaságok számára, amelyek részvényeit az ÁÉKBV birtokolta, amely versenyelőny a befektetés vonzóbbá válásához kapcsolódóan a részvényeik iránti kereslet növekedésében, valamint likviditásuk növekedésében nyilvánult meg. A közvetett szelektív előnynek a szereplők e három kategóriája számára való fennállását a Törvényszék megerősítette az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletében (fenti 89. pont, EU:T:2009:50). Ebből következik, hogy ebben az ügyben, csakúgy mint a Németország kontra Bizottság ítéletben (fenti 146. pont, EU:C:2000:467, 22. és 23. pont), a befektetők tekintetében nem állapították meg a szelektivitást, miközben azok adócsökkentésben részesültek.
- ¹⁴⁸ Ebből következik, hogy amennyiben egy bizonyos típusú, valamennyi gazdasági szereplő számára hozzáférhető befektetés megvalósítása miatt valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyújtanak előnyt, annak e gazdasági szereplőkre nézve általános jellege van, és nem minősül az ez utóbbiak számára nyújtott állami támogatásnak.
- ¹⁴⁹ Ráadásul meg kell jegyezni, hogy a 2006. február 22-i Le Levant 001 és társai kontra Bizottság ítéletében (T-34/02, EBHT, EU:T:2006:59) a Törvényszéknek már volt alkalma határozni a Bizottság olyan határozatáról, amely azon befektetőknek nyújtott adókedvezményekre vonatkozott, akik hajónak valamely hajózási társaság általi vétele és működtetése céljából egy bank által végrehajtott finanszírozási ügyletben vettek részt. Ezen ügylet keretében a befektetők az előny nagy részét áthárították a hajózási társaságra, amely az ügylet végén megvásárolta a hajót. A vitatott határozatban a Bizottság a támogatást összeegyeztethetetlennek nyilvánította, és annak csak a befektetőktől való visszatéríttetését rendelte el, mivel az előnyt még nem hárították át a hajózási társaságra. Ítéletében a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozat nem vizsgálta, hogy a jelen ügyben mennyiben teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételek. Konkrétabban, a bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének kedvező előny meghatározásához kapcsolódó feltételt illetően a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatból kitűnik, hogy bár a támogatás közvetlen kedvezményezettjei a magánbefektetők, a támogatás versenyre gyakorolt hatása a hajózási társasághoz kötődik, amely kedvező feltételek mellett működtetheti a hajót. A Törvényszék megállapította, hogy mivel a megtámadott határozat nem vizsgálta, hogy mennyiben minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti versenyelőnynek az, hogy a magánbefektetők valamely adókedvezmény kedvezményezettjei, miközben az említett versenyelőnyt a hajózási társaságnak tulajdonította, e határozat nem tette lehetővé annak magyarázatát, hogy a szóban forgó támogatás miért juttatta előnyhöz a magánbefektetőket (lásd ebben az értelemben: a fent hivatkozott Le Levant 001 és társai kontra Bizottság ítélet, EU:T:2006:59, 113. és 118–120. pont). Ezen ítélet tehát megerősíti azt, hogy a jelen üggyhöz hasonló bizonyos körülmények között valamely befektetéshez kapcsolódó adókedvezményből való részesülés nem szükségszerűen jelenti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett versenyelőnyből való részesülést.

- 150 A Bizottság által a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyben hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy szelektív az olyan előny, amelyet egy bizonyos típusú, valamennyi gazdasági szereplő számára hozzáférhető befektetést megvalósító valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyújtanak.
- 151 Először is, ami a Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (fenti 132. pont, EU:C:2004:438, 120. pont) illeti, a Bíróság valóban megállapította a bizonyos befektetések megvalósításához kapcsolódó adólevonás szelektív jellegét. Azonban, amint a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939, 79. és 82. pont) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 83. és 86. pont) hangsúlyozta, ezen intézkedés más vállalkozások kizárásával csak az exporttevékenységeket végző vállalkozásokra volt alkalmazandó. Márpedig a jelen ügyekben a szóban forgó előnyök valamennyi vállalkozás számára elérhetők voltak.
- 152 Másodszor, ami az Olaszország kontra Bizottság ítéletet (fenti 132. pont, EU:C:2005:768, 97. és 98. pont) illeti, a vizsgált adóintézkedés szintén kizárólag a bankszektor vállalkozásainak volt hasznára, és a jelen ügyekkel ellentétben abból nem húztak hasznot más ágazat vállalkozásai.
- 153 Harmadszor, ami az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletet (fenti 89. pont, EU:T:2009:50, 156. pont) illeti, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását közvetett módon csak a szóban forgó ÁÉKBV-k, azok kezelőtársaságai, és adott esetben azon vállalkozások tekintetében állapították meg, amelyekben az ÁÉKBV-k részesvényekkel rendelkeztek, nem pedig azon befektetők tekintetében, akik a Bizottság szerint adócsökkentésben részesültek (lásd a fenti 147. pontot). Márpedig a jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozatban és különösen annak (163) preambulumbekkezdésében nem állapította meg a GIE-k közvetett, azon befektetőknek nyújtott adókedvezményekből eredő előnyének fennállását, akik e GIE-kben szereztek részesedéseket.
- 154 Negyedszer, ami a Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletet (fenti 133. pont, EU:T:2002:61) illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék ezen ítéletben két adóintézkedés szelektivitását vizsgálta meg. Az első intézkedés az Álava régióban történő, különös jellemzőkkel rendelkező és különösen 2,5 milliárd spanyol peseta (ESP) minimális összegű befektetésekre alkalmazandó adójóváírás volt, ami a *de facto* adókedvezményt más vállalkozások kizárásával azon vállalkozásoknak tartotta fenn, amelyek jelentős pénzügyi forrásokkal rendelkeztek. A második intézkedés az adóalap csökkentése volt, amelyből csak az Álava régióban újonnan alapított vállalkozások részesültek, amelyek betartottak bizonyos, többek között a minimális befektetésre és a meghatározott számú munkahely teremtésére vonatkozó kritériumokat. A szóban forgó két intézkedés tehát nem minden, az Álava régióban bizonyos befektetéseket megvalósító gazdasági szereplő számára nyújtott előnyt, hanem azok előnye más vállalkozások kizárásával bizonyos vállalkozásoknak volt fenntartva. Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy a GIE-kben való befektetés lehetősége valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel állt nyitva anélkül, hogy a törvény az ilyen részesedésszerzéshez szükséges minimális összeget előírt volna.
- 155 Ebből következik, hogy a RELF alapján megvalósított ügyletekben részt vevő befektetők által kapott előny nem tekinthető amiatt szelektívnek, hogy abból csak azok a vállalkozások részesültek, amelyek a GIE-n keresztül e különös típusú befektetést megvalósították.
- 156 Amint a fenti 138. pontban szerepel, ezt követően tehát azt kell megvizsgálni, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési eljárás fennállása mindenesetre ezen előnynek szelektív jellegét tulajdonít-e.

– Az adóhatóság állítólagosan diszkrecionális jogköréből eredő szelektivitás

- 157 A Bizottság megállapítja, hogy mindenesetre a jelen ügyben a szelektivitás megállapítható a diszkrecionális elemeket hordozó olyan engedélyezési eljárás fennállása miatt, amely nem állt fenn a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) vizsgált ügyekben. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, amennyiben a pénzügyi előnyöket nyújtó szerv olyan diszkrecionális jogkörrel rendelkezik, amely lehetővé teszi számára a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek vagy feltételeinek a meghatározását, akkor ezen intézkedés nem tekinthető általános jellegűnek (lásd ebben az értelemben: 1999. június 29-i DM Transport ítélet, C-256/97, EBHT, EU:C:1999:332, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. július 18-i P-ítélet, C-6/12, EBHT, EU:C:2013:525, 25. pont).
- 158 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési rendszer fennállása ellenére a szóban forgó előnyök mind jogilag, mind ténylegesen azonos feltételekkel továbbra is elérhetőek voltak valamennyi olyan befektető számára, akik úgy döntöttek, hogy a RELF alapján megvalósított olyan ügyletekben vesznek részt, amelyek a tengeri hajók bankok által létrehozott GIE-kben való részesedésszerzésen keresztül történő finanszírozására irányultak.
- 159 Ugyanis, amint a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR megjegyezte, a megtámadott határozat (133) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében előírt olyan engedélyezési feltételek, mint amilyeneket a RIS 49. cikke pontosít – amelyeket a Bizottság homályosaknak, és olyanoknak tart, amelyek a hatóság részéről történő, számára diszkrecionális jogkört biztosító értelmezést követelnek meg (lásd a fenti 40. pontot) –, *de jure* kizárólag azon eszközök jellemzőire vonatkoznak, amelyek értékcsökkenési leírását előrehozottan el lehet végezni. A Bizottság a megtámadott határozat (134) preambulumbekkezdésében megjegyezte, hogy a jelen ügyben a diszkrecionális jogkör gyakorlása arra készítette az adóhatóságot, hogy kizárólag az eszközök egy különös kategóriája, vagyis a rendes társaságiadó-rendszerből a hajóúrtartalomadó-rendszerbe átlépő tengeri hajók esetében fogadjanak el előrehozott értékcsökkenési leírást (lásd a fenti 40. pontot). A megtámadott határozat (66), (116), (134) és (156) preambulumbekkezdéséből lényegében szintén kitűnik, hogy a szóban forgó előnyöket semmiféle „RELF alapján megvalósított ügylettől” sem tagadták meg.
- 160 Ebből következik, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogköre, feltéve hogy az bizonyítható, *de jure* és *de facto* csak azon ügylet típusának a meghatározásához vezetett, amely a szóban forgó adókedvezményben részesülhetett, vagyis más áruk kizárásával a tengeri hajók finanszírozására irányuló, RELF alapján megvalósított ügyletek. Ugyanakkor az ezen ügyletekben való részvétel lehetősége korlátozás és hátrányos megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára nyitva állt. Ilyen körülmények között azon előny, amelyből ez utóbbiak részesültek, a fenti 140., 146. és 147. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján nem tekinthető az adóhatóság állítólagos diszkrecionális jogköre miatt szelektívnek.
- 161 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a Bizottság által a két ügyben tartott tárgyalás során hangsúlyozott azon tény, hogy a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése megköveteli a GIE tagjaitól, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményének érdekében a lízingszerződés végéig tartsák meg a GIE-ben fennálló részesedésüket. Ugyanis csak az olyan előny alkalmazásának feltételéről van szó, amelyből valamennyi gazdasági ágazatban tevékeny összes vállalkozás részesülhet. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az Autogrill España kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) alapjául szolgáló ügyekben szóban forgó adóintézkedések kedvezménye szintén a részesedés bizonyos ideig való megtartásának a feltételétől függött (lásd a fenti 139. pontot).

- 162 Egyébiránt fontos megjegyezni, hogy a TRLIS 48. cikke (4) bekezdésének fennállása nem akadályozta meg azt, hogy a befektetők az engedélyek adóhatóság általi megadását követően a GIE-k keretében részesedéseket vásároljanak. A két ügyben tartott tárgyalás során a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR által tett ilyen megállapítás megerősíti, hogy a szóban forgó előnyökhöz való hozzáférés továbbra is nyitva állt azon vállalkozások számára, amelyek úgy döntöttek, hogy az esetlegesen diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési rendszertől függetlenül részt vesznek a RELF alapján megvalósított ügyletekben. Tehát ez utóbbi fennállása a jelen ügyben nem nyújtott szelektív jelleget azon előnyöknek, amelyekből a befektetők részesültek.
- 163 A fenti megállapítások összességére tekintettel (lásd a fenti 130–162. pontot) a Bizottság a megtámadott határozat (156) preambulumbekkezdésében tévesen állapította meg azt, hogy a RELF szelektív előnyt nyújt a befektetőknek, mivel az adóhatóság az állítólagos diszkrecionális jogkör keretében csak „a tengeri hajók finanszírozására irányuló, RELF alapján megvalósított [azon] ügyleteket” engedélyezi, amelyekben e befektetők részt vesznek.

Bizonyos tevékenységek végzéséhez kapcsolódó előnyök

- 164 Amint a fenti 123. és 124. pontban szerepel, a szelektivitásnak a Bizottság által a megtámadott határozatban végzett elemzése szintén azon a megállapításon alapszik, miszerint a RELF „bizonyos tevékenységeket előnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából” (a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése). E tevékenységek megfelelnek azoknak, amelyeket a megtámadott határozat szerint a RELF céljából létrejött GIE-k gyakorolnak, és részesülnek a 2., 4. és 5. intézkedések alkalmazásában. A megtámadott határozat (132)–(139) és (141)–(154) preambulumbekkezdésében végzett egyedi elemzés szerint ezen intézkedések mindegyike *de jure* és *de facto* szelektív előnyt nyújtott az e tevékenységeket végző vállalkozásoknak (lásd a fenti 40., 42. és 43. pontot).
- 165 Írásbeli beadványaiban a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR azzal érvel, hogy a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykedtek, és a GIE keretén belül tisztán pénzügyi részesedéseket birtokoltak, mivel céljuk adókedvezmény elérése volt. A Spanyol Királyság szerint valamely vállalkozás tagjai (vagy részvényesei) semmiféle „piaci” tevékenységet nem folytattak. A T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Spanyol Királyság pontosította, hogy ezen érv annak megállapítására irányult, hogy a GIE tagjai ennek keretében egyszerű befektetőként jártak el, amint azt a Bizottság a megtámadott határozatban elismerte. A Spanyol Királyság továbbá azzal érvelt a tárgyaláson, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem tulajdonította a befektetőknek a személyzet nélküli hajó bérbeadására, a hajók vételére és eladására irányuló tevékenységeket. A T-719/13. sz. ügy keretében a Lico és a PYMAR a keresetlevélben megjegyzi, hogy a befektetők nem lehet a Bizottság által a megtámadott határozat (156) és (157) preambulumbekkezdésében meghatározott ágazat szereplőinek tekinteni. A tárgyaláson a Lico és a PYMAR vitatta azon nézetet, miszerint a GIE tagjai ez utóbbi konkrét és különös tevékenységeit végezték, mintha egyetlen vállalkozást alkotnának.
- 166 A két ügyben benyújtott ellenkérelmekben a Bizottság röviden megjegyezte, hogy a befektetők a GIE-k útján az ezen utóbbiak által végzett tevékenységeket gyakorolták. Ebben az összefüggésben nehéz megérteni a Spanyol Királyság azon érvelését, miszerint a részvényesek a piacon semmiféle tevékenységet nem végeznek. Azon ágazatok sokféleségét illetően, amelyekhez a befektetők tartoznak, a Bizottság a T-719/13. sz. ügyben pontosította, hogy a megtámadott határozat sehol sem kapcsolja az intézkedés szelektív jellegét a befektetők egyik vagy másik ágazatához.
- 167 A Törvényszék által a két ügyben feltett írásbeli kérdésre (lásd a fenti 71. pontot) adott válaszában keretében a Bizottság jobban kifejtette azon nézetét, miszerint a befektetők a GIE-k útján az ezen utóbbiak által végzett tevékenységeket gyakorolták. A Bizottság szerint a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) vizsgált ügyekkel ellentétben az

RELf-ből adódó előnyöket nem egyszerű befektetési ügyletek megvalósítása miatt, hanem bizonyos gazdasági tevékenységeknek, vagyis a személyzet nélküli hajók vételének, eladásának és bérbeadásának a GIE-k útján való gyakorlása miatt nyújtották a befektetőknek. Ebben az összefüggésben a Bizottság azzal érvel, hogy a GIE-k adózási átláthatósága alapján ez utóbbiakat és tagjaikat ugyanazon érem vagy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése összefüggésében ugyanazon vállalkozás két oldalának lehet tekinteni.

- 168 A T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a fenti 167. pontban bemutatott nézet és a megtámadott határozat indokolása, és különösen annak (28) preambulumbekkezdése közötti esetleges ellentmondással kapcsolatban a Törvényszék által feltett kérdésre (lásd a fenti 12. pontot) a Bizottság megállapította, hogy e preambulumbekkezdés, amely a GIE tagjait „befektetőknek” minősíti, csak egyszerű terminológiai magyarázat, amely nincs ellentmondásban azon nézetével, miszerint a GIE-k és tagjaik gazdasági egységet alkotnak. A Törvényszék által a T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a megtámadott határozat e kérdésre vonatkozó indokolásával kapcsolatban ismét megkérdezett Bizottság jelezte, hogy még ha nézete, miszerint a GIE-k és befektetők együtt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett egyetlen vállalkozást alkotnak, nem is szerepel kifejezetten a megtámadott határozatban, az ilyen megállapítás magából a GIE jellegéből adódik. E tekintetben a Bizottság megállapította, hogy a GIE adózási szempontból átlátható jogalany, amelynek a tagjai teljes mértékben felelősek magatartásukért és adósságaikért, oly módon, hogy a GIE által gyakorolt tevékenységek betudhatók a tagjainak.
- 169 Emlékeztetni kell arra, hogy vizsgálatának keretében a Törvényszéknek meg kell állapítania, hogy a 2., 4. és 5. intézkedés Bizottság általi azon egyedi elemzése, amelyre lényegében a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése utal, lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy a befektetők, és nem GIE-k által kapott előnyök teljesítik-e a szelektivitás feltételét (lásd a fenti 118. pontot).
- 170 Ezen egyedi elemzés keretében a Bizottság úgy vélte, hogy a 2., 4. és 5. intézkedés *de jure* és *de facto* bizonyos tevékenységeket, vagyis a hajók lízingszerződés útján történő megvásárlását, azok személyzet nélküli bérbeadását és viszonteladását részesítette előnyben.
- 171 A felek között nem vitatott, hogy e tevékenységek, amelyeket a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése is említ, a RELf céljából létrejött GIE-k által gyakorolt tevékenységek. Ezért, ha a Bizottság úgy vélte, hogy a befektetők által kapott előnyök e tevékenységek végzése miatt szelektívek voltak, a Bizottság feladata a megtámadott határozatban pontosítani, hogy a GIE tevékenységei megfelelnek-e a tagjaik tevékenységeinek, vagy legalábbis azok nekik betudhatók-e.
- 172 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az a megállapítás, miszerint a befektetők a GIE-ken keresztül ez utóbbiak tevékenységeit végzik, a megtámadott határozatban egyetlenegyszer és nem alátámasztott módon szerepel a (172) preambulumbekkezdésben. Ugyanis a versenytorzulás és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének a kockázatára vonatkozó kritériumok elemzése keretében a Bizottság azt állította, hogy a befektetők a „[RELf-et] kihasználó ügyletek révén a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenyked[tek], amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem előtt” (lásd a fenti 54. pontot).
- 173 Azonban a Bizottság a megtámadott határozatban sehol sem adott magyarázatot arra, hogy a RELf céljából létrejött GIE-k tevékenységeit hogyan lehet tagjaiknak tulajdonítani. Különösen a szóban forgó egyedi intézkedések szelektivitásának az elemzése keretében a Bizottság annak megállapítására szorítkozott, hogy azok szelektív előnyt nyújtanak a GIE-knek „és/vagy” azok befektetőknek (a megtámadott határozat (139) és (154) preambulumbekkezdése), anélkül hogy bármiféle további pontosítást adott volna. A RELf egészét tekintve a Bizottság megállapította, hogy „az előny a [GIE-kre] és az átláthatóság következtében a befektető[i]kre háraml[ott]”. Az ilyen pontosítás azonban nem teszi lehetővé annak megértését, miért lehetne megállapítani, hogy a RELf céljából létrejött GIE-k tagjai ez utóbbiak gazdasági tevékenységeit végzik, mintha egyetlen jogi vagy gazdasági egységet alkotnának. Egyébiránt, amikor a Bizottság a megtámadott határozat (126) preambulumbekkezdésében megvizsgálta, hogy a RELf alapján megvalósított ügyletekben részt vevő felek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése

értelmében vett „vállalkozások”-e, semmiféle információt nem szolgáltatott ahhoz, hogy feltételezni lehessen vagy meg lehessen érteni, hogy a RELF céljából létrejött GIE-k és azok tagjai együtt e rendelkezés értelmében vett egyetlen jogalanyt alkottak oly módon, hogy a GIE-k tevékenységei betudhatók lennének a tagjaiknak.

- 174 Ráadásul meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében tett azon megállapítás, miszerint a befektetők „a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykedtek”, ellentétesnek tűnik a megtámadott határozat más preambulumbekkezdéseivel.
- 175 Ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (28) preambulumbekkezdésében megjegyezte, hogy „mivel a [RELF-ben] részt vevő [GIE-keket] tagjaik befektetési eszköznek, és nem a közösen végzett tevékenység egy formájának tekintik, [az említett] határozat ezekre befektetőkként hivatkozik.” A Bizottság a megtámadott határozat (27) preambulumbekkezdésében azt is megjegyezte, hogy a spanyol „[GIE-k] a tagjaikétól elkülönült jogalanyisággal rendelkeznek”. Végül a Bizottság pontosította, hogy a befektetők „általában semmiféle tengeri hajózási tevékenységet nem folytatnak” (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának b) alpontja, amelyre lényegében a megtámadott határozat (14) preambulumbekkezdése hivatkozik).
- 176 Ilyen körülmények között arra a következtetésre kell jutni, hogy a Bizottság által többek között a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdésében tett azon megállapítás, miszerint a RELF „bizonyos tevékenységeket előnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából”, a RELF céljából létrejött GIE-k tevékenységeire irányul, azonban nem vonatkozik a GIE-k azon tagjainak ipari vagy gazdasági tevékenységeire, akik e GIE-k keretében „befektetőkként” szereznek részesedéseket. A Bizottság tehát nem támaszkodhat kizárólag a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdésében tett megállapításra, sem a 2., 4. és 5. intézkedések szelektivitásának egyedi elemzésére, amelyre lényegében e preambulumbekkezdés hivatkozik a befektetők által kapott előnyök szelektivitásának a bizonyítása érdekében.
- 177 Amennyiben – amint a Bizottság a Törvényszék előtt javasolja – a megtámadott határozat olvasatából úgy kell érteni, hogy a Bizottság úgy vélte, hogy a befektetők a GIE-k útján a fenti 176. pontban hivatkozott tevékenységeket végezték, és hogy az általuk kapott előnyök szelektivitása ezen az alapon megállapítható, a Bizottság a megtámadott határozatban megsértette az indokolási kötelezettséget, vagy abban ellenmondásos indokolást adott e kérdéssel kapcsolatban. Mivel az indokolási kötelezettség megsértése az EUMSZ 263. cikk értelmében vett lényeges eljárási szabályok megsértését jelenti, a Törvényszék azt hivatalból figyelembe veheti, miután a feleket a kontradiktórius eljárás elvének a tiszteletben tartásával meghallgatta (lásd ebben az értelemben: 2009. december 2-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-89/08 P, EBHT, EU:C:2009:742, 34. és 55. pont).

Végkövetkeztetés a szelektivitás területén

- 178 A fenti megállapítások fényében (lásd a fenti 115–177. pontot) a Bizottság a megtámadott határozatban tévesen állapította meg szelektív előny, következképpen pedig a GIE-knek és a befektetőknek nyújtott állami támogatás fennállását.
- 179 Ami a GIE-keket illeti, azok valóban részesültek a szóban forgó adóintézkedésekből. Azonban az adózási átláthatóság elve alapján az ezen intézkedésekből közvetlenül eredő előnyöket csak a tagjaik élvezték (lásd a fenti 115–117. pontot). Egyébiránt a szóban forgó intézkedésekből eredő, GIE-knek nyújtott közvetett előny fennállását nem említették a megtámadott határozatban (lásd a fenti 153. pontot).
- 180 Ami GIE-k tagjait illeti, akiket a megtámadott határozat „befektetőkként” minősít, azok a gazdasági előnyök, amelyekből részesültek, a Spanyolországban adóköteles valamennyi gazdasági szereplő számára azonos feltételekkel és megkülönböztetés nélkül álltak rendelkezésre, mégpedig egy

engedélyezési rendszer fennállása ellenére. A Bizottság tehát tévesen állapította meg, hogy a befektetők az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt élveztek egy bizonyos típusú, előnyben részesített ügyletben való részvételük miatt (lásd a fenti 130–163. pontot). A szintén az előnyök szelektivitásának a meghatározása érdekében többek között a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdésében említett tevékenységeket a GIE-k, és nem a befektetők gyakorolták, akik az egyetlen gazdasági szereplők, amelyeket a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében elrendelt visszatéríttetésre vonatkozó felszólítás említ. A befektetők által kapott előnyök szelektivitása tehát ezen az alapon sem állapítható meg. Még feltételezve is azt, hogy a megtámadott határozat értelmezhető úgy, hogy a befektetők a RELF céljából létrejött GIE-k útján az ezen utóbbiak különleges tevékenységeit gyakorolják, a Bizottság a határozatban megsértette az indokolási kötelezettséget, vagy abban ellenmondásos indokolást adott e kérdéssel kapcsolatban (lásd a fenti 164–177. pontot).

c) A versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó elemzésről

- 181 Amint a fenti 53 és 54. pontban szerepel, a Bizottságnak a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó elemzése a megtámadott határozat (171)–(173) preambulumbekkezdésében található. A Bizottság, miután emlékeztetett bizonyos ítélkezési gyakorlatbeli elvekre (a megtámadott határozat (171) preambulumbekkezdése), a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében megállapította a következőket: „Jelen esetben a befektetők, azaz a [GIE-k] tagjai a gazdaság különböző ágazataiban tevékenykednek, különösen az Unión belüli kereskedelem előtt nyitott ágazatokban. Ezenfelül a [REFL-et] kihasználó ügyletek révén a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet, valamint a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykednek, amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem előtt. A [RELF-ből] eredő előnyök megerősítik pozíciójukat a megfelelő piacon, ezáltal torzítják a versenyt vagy azzal fenyegetnek”. A Bizottság a megtámadott határozat (173) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „[a] vizsgált intézkedéseket kiaknázó [GIE-k] és befektetőik által szerzett gazdasági előny ezért alkalmas [volt] arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet és torzítsa a versenyt a belső piacon”.
- 182 Emlékeztetni kell arra, hogy a Lico és a PYMAR a keresetlevélben, a Spanyol Királyság pedig a válaszban lényegében nem csak a Bizottság fenti 181. pontban felidézett elemzésének a megalapozottságát vitatják, hanem a megtámadott határozat indokolását is (lásd a fenti 107. pontot). El kell tehát utasítani a Bizottság által a T-719/13. sz. ügy keretében előadott azon érvelést, miszerint a megtámadott határozat e ponttal kapcsolatos indokolásának Lico és PYMAR általi vitatása késedelmes.
- 183 Mindenesetre, amint a fenti 177. pontban szerepel, az indokolás hiánya vagy elégtelensége az EUMSZ 263. cikk értelmében vett lényeges eljárási szabályok megsértését jelenti, és olyan imperatív jogalapot képez, amelyre egyrészt a felek az eljárás bármely szakaszában hivatkozhatnak, másrészt pedig az uniós bíróság a kontradiktórius eljárás elvének a tiszteletben tartásával hivatalból figyelembe vehet (lásd ebben az értelemben: 1997. február 20-i Bizottság kontra Daffix ítélet, C-166/95 P, EBHT, EU:C:1997:73, 24. és 25. pont; Bizottság kontra Írország és társai ítélet, fenti 177. pont, EU:C:2009:742, 34. és 55. pont; 2004. július 8-i Mannesmannröhren-Werke kontra Bizottság ítélet, T-44/00, EBHT, EU:T:2004:218, 210. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 184 A jelen ügyben a Törvényszék T-515/13. sz. ügyben feltett írásbeli kérdésére (lásd a fenti 69. pontot) és T-719/13. sz. ügyben feltett szóbeli kérdésére válaszul a két ügy feleit a tárgyalásokon meghallgatták azon kérdéssel kapcsolatban, hogy a megtámadott határozat a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó kritériumok elemzése keretében elegendő-e az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettségnek.

- 185 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikkben és az Európai Unió Alapjogi Chartája (HL 2010. C 83., 389. o.) 41. cikke (2) bekezdésének c) pontjában megkövetelt indokolást a kérdéses jogi aktus természetéhez kell igazítani, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a jogi aktust meghozó intézmény érvelésének oly módon, hogy az érdekelték megismerhessék a meghozott intézkedés indokait, a hatáskörrel rendelkező uniós bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Nem követelmény azonban az indokolással szemben, hogy minden releváns tény- és jogkérdésre kitérjen, mivel nem csupán szövege, hanem összefüggései, valamint az adott területre vonatkozó jogszabályok összessége alapján döntendő el az a kérdés, hogy a jogi aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk és Európai Unió Alapjogi Chartája 41. cikke követelményeinek (lásd: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EBHT, EU:C:2006:511, 88. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. május 28-i Trabelsi és társai kontra Tanács ítélet, T-187/11, EBHT, EU:T:2013:273, 66. és 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 186 Fontos továbbá emlékeztetni arra, hogy az indokolási kötelezettséget az adott ügy körülményei alapján kell értékelni, többek között a jogi aktus tartalma, a felhozott indokok jellege, valamint a címzetteknek vagy egyéb, a jogi aktus által közvetlenül és személyükben érintett személyeknek a magyarázatokhoz fűződő érdekei alapján (1985. március 13-i Hollandia és Leeuwarder Papierwarenfabriek kontra Bizottság ítélet, 296/82 és 318/82, EU:C:1985:113, 19. pont).
- 187 A Bizottság a megtámadott határozat (171) preambulumbekkezdésében helyesen emlékeztet arra, hogy ha a tagállam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás helyzetét megerősíti az uniós kereskedelemben versenytárs más vállalkozásokkal szemben, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti e kereskedelmet (lásd: 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EBHT, EU:C:2006:8, 141. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 188 Ami a versenytorzulás feltételét illeti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy azok a támogatások, amelyek arra irányulnak, hogy valamely vállalkozás mentesüljön azon költségek alól, amelyeket szokásos ügyvitele keretében vagy rendes tevékenységei végzése során viselnie kellene, főszabály szerint torzítják a versenyteltételeket (a Németország kontra Bizottság ítélet, fenti 146. pont, EU:C:2000:467, 30. pont; 2005. március 3-i Heiser-ítélet, C-172/03, EBHT, EU:C:2005:130, 55. pont).
- 189 Amint arra a Bizottság a két ügyben emlékeztetett, nem azt kell megállapítani, hogy a támogatásnak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, és az ténylegesen torzítja a versenyt, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy a támogatás képes-e hatást gyakorolni e kereskedelemre és torzítani a versenyt (lásd: Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, fenti 187. pont, EU:C:2006:8, 140. pont; valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 190 A támogatási rendszerekkel kapcsolatban emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó rendszer általános értékelésére anélkül, hogy köteles lenne az egyes egyedi esetekben az ilyen rendszer alapján nyújtott támogatás elemzését lefolytatni (Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 87. pont, EU:C:2011:368, 63. pont).
- 191 A Bizottság a két ügyben helyesen megjegyezte, hogy az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely támogatásnak a tagállam által az egyes adóalanyai számára adócsökkentés formájában történő nyújtását úgy kell tekinteni, hogy az érintheti e kereskedelmet, következésképpen pedig megfelel e feltételnek, amennyiben az említett adóalanyok olyan gazdasági tevékenységet folytatnak, amelynek tárgya az ilyen kereskedelem, illetve nem zárható ki, hogy versenyhelyzetben vannak más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplőkkel (lásd ebben az értelemben: Heiser-ítélet, fenti 188. pont, EU:C:2005:130, 35. pont).
- 192 Ugyanakkor az indokolási kötelezettség megköveteli, hogy a Bizottság felsorolja azokat az indokokat, amelyek alapján úgy véli, hogy a kérdéses intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. E tekintetben, még ha a támogatás odaítélésének körülményeiből ki is derül, hogy e támogatás

érinthesse a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve torzíthatja a versenyt, vagy azzal fenyegethet, a Bizottság feladata, hogy e körülményekre a határozata indokolásában hivatkozzon (lásd ebben az értelemben: Hollandia és Leeuwarder Papierwarenfabriek kontra Bizottság ítélet, fenti 186. pont, EU:C:1985:113, 24. pont).

- 193 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben bizonyos különleges körülmények megkövetelik, a Bizottságnak alaposabban kell indokolnia határozatát, megadva a támogatásnak a versenyre és a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt előre látható hatásaira utaló releváns tényezőket. Ez volt a helyzet egy olyan alacsony összegű támogatás esetében, amely kizárólag a harmadik országok piacára való belépéssel kapcsolatos program és nem az exportok finanszírozását célozta (lásd ebben az értelemben: 2009. április 30-i Bizottság kontra Olaszország és Wam ítélet, C-494/06 P, EBHT, EU:C:2009:272, 56., 57. és 62. pont).
- 194 Ezen elvek fényében kell megvizsgálni a megtámadott határozatnak a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó indokolását.
- 195 E két ügy keretében a Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésére utal azzal érvelve, hogy határozatát e két feltétel tekintetében kellően indokolta.
- 196 Amint a fenti 181. pontban szerepel, a Bizottságnak a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében előadott érvelése két megállapításon nyugszik. Egyrészt a befektetők valamennyi, különösen az Unión belüli kereskedelem előtt nyitott gazdasági ágazatban tevékenykedtek, és a szóban forgó előnyök megerősítették e befektetők pozícióját a megfelelő piacokon. Másrészt a befektetők a GIE-ken keresztül azokon a piacokon tevékenykedtek, amelyeken ez utóbbiak jelen voltak, amelyek szintén nyitva álltak a tagállamok közötti kereskedelem előtt.
- 197 Meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság érvelésének két pillére kellően meg van-e indokolva.

A Bizottság érvelésének első pilléréről

- 198 A Bizottság azon megállapításával kapcsolatban, miszerint a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykednek, és a szóban forgó előnyök megerősítik e befektetők pozícióját a megfelelő piacokon, meg kell állapítani, hogy egy olyan általános hatályú megállapításról van szó, amely valamennyi típusú állami támogatásra alkalmazható. Az nem utal semmiféle olyan különös körülményre, amely magyarázatot adna arra, hogy a jelen ügyben a vitatott intézkedések miért járnak a versenytorzulás kockázatával, és érintik a kereskedelmet azon piacokon, amelyeken a befektetők tevékenykednek.
- 199 Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (1) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a Bizottság által kapott, legalább egy hajózási társaság által támogatott panaszok a hajógyártás piacán, és nem azokon a piacokon történő verseny- és kereskedelemtorzulását jelentettek be, amelyeken a befektetők tevékenykedtek (lásd a fenti 1. pontot). Meg kell továbbá állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (122) és (156) preambulumbekkezdésében fenntartotta a szóban forgó intézkedések „ágazati szelektivitását” (lásd a fenti 36. és 45. pontot), miközben megállapította, hogy a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykedtek. Egyébiránt a Bizottság a megtámadott határozat (19) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy a befektetők a RELF keretében az előnynek csak egy csökkentett (10–15%-ot kitevő) részét tartották meg, mivel ezen előny nagy részét (85–90%) átruházták a hajózási társaságra, amely megvásárolta hajót (lásd a fenti 21. pontot). Ráadásul a célból, hogy „versenyhelyzetet [helyreállítsa] azo(ko)n a piaco(ko)n, ahol a versenytorzulás bekövetkezett”, a Bizottság a megtámadott határozat (270)–(276) preambulumbekkezdésében és 4. cikkének (1) bekezdésében megkérdőjelezte a befektetők, a hajózási társaságok és a hajógyárak között kötött szerződésekben szereplő bizonyos kikötéseket, amelyek alapján a hajógyárak kötelesek voltak kártérítést fizetni a többi félnek, ha azok nem tudták megszerezni a várt adókedvezményeket (lásd a fenti 60. pontot). Más szóval a verseny azon piacokon történő helyreállítása címén, amelyeken a befektetők tevékenykednek, és amelyeket érintett a támogatás, a Bizottság a megtámadott határozat

4. cikkének (1) bekezdésében megkövetelte, hogy ez utóbbiak ne hárítsák másokra a visszafizetés terhét. A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság nem vitatta, hogy nem szokásos ilyen követelménynek az állami támogatások körébe tartozó határozat rendelkező részében való előírása.
- 200 Ilyen különös körülmények között a Bizottság feladata több olyan információt szolgáltatni, amelyek lehetővé teszik annak megértését, hogy a befektetők – és nem a hajózási társaságok vagy a hajógyárak – által kapott előny az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében véve hogyan torzíthatta a versenyt vagy fenyegethetett annak torzításával, és érinthette a kereskedelmet azokon a piacokon, amelyeken azok tevékenykedtek.
- 201 A Bizottság által a két ügyben tartott tárgyaláson hivatkozott ítélkezési gyakorlat (DM Transport ítélet, fenti 157. pont, EU:C:1999:332; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EBHT, EU:C:2006:416) nem kérdőjelezi meg e megállapítást.
- 202 Ugyanis az ezen ítéletekben vizsgált ügyekben a fenti 199. pontban említett különleges körülmények nem álltak fenn.
- 203 Egyébiránt a T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság által hivatkozott, Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (fenti 201. pont, EU:C:2006:416) a Bíróság meghatározott egy, az ezen ügyben a versennyel kapcsolatban felmerülő aggályt. Ugyanis a belgiumi székhelyű „koordinációs központtal” rendelkező multinacionális vállalkozásoknak nyújtott előnyök lehetővé tették e vállalkozásoknak, hogy e koordinációs szolgáltatásokat belsőleg szervezzék meg ahelyett, hogy a pénzügyi, vagyongazdálkodási, számítástechnikai és humánerőforrás-ágazat szolgáltatóihoz fordulnának (Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, fenti 201. Pont, EU:C:2006:416, 132. pont). A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság által hivatkozott, DM Transport ítélettel (fenti 157. pont, EU:C:1999:332) kapcsolatban a Bíróság egy költöztető vállalatnak nyújtott bizonyos előnyökkel kapcsolatban hozott határozatot. Márpedig elemzésének a keretében a Bíróság figyelembe vette a kedvezményezett különös helyzetét is, különösen azon piac határon átnyúló jellegét, amelyen az tevékenykedett (DM Transport ítélet, fenti 157. pont, EU:C:1999:332., ott 29. pont).
- 204 A fenti megállapításokból következik, hogy nem kellően indokolt a Bizottság érvelésének azon első pillére, amely a versenytorzulás kockázatával és a kereskedelem érintettségével kapcsolatos elemzésére vonatkozik.
- A Bizottság érvelésének második pilléréről
- 205 A Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében hozzátette, hogy „[e]zenfelül a [REFL-et] kihasználó ügyletek révén a [befektetők a GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenyked[tek], amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem előtt”.
- 206 Amint a fenti 173–175. pontban szerepel, a Bizottság a megtámadott határozatban nem adott magyarázatot arra, hogy a RELF céljából létrejött GIE-k és azok tagjai miért alkottak egyetlen jogi vagy gazdasági egységet oly módon, hogy a GIE-k tevékenységei betudhatók lennének a tagjaiknak. Épp ellenkezőleg, a Bizottság többek között a megtámadott határozat (28) preambulumbekkezdésében az ellenkezőjét állítja, amikor közli, hogy „mivel a [RELF-ben] részt vevő [GIE-ke]k tagjaik befektetési eszköznek és nem a közösen végzett tevékenység egy formájának tekintik, [az említett] határozat ezekre befektetőkként hivatkozik”.
- 207 Ilyen körülmények között a Bizottság érvelésének második pillére sem tesz eleget az indokolás EUMSZ 296. cikkben és az Alapjogi Charta 41. cikkében előírt követelményeinek.

208 A fenti megállapítások fényében (lásd a fenti 198–207. pontot) arra a következtetésre kell jutni, hogy a Bizottság megsértette az indokolási kötelezettségét, amikor a megtámadott határozat (171)–(173) preambulumbekzdésében azt állította, hogy a szóban forgó intézkedések a versenytorzulás kockázatával jártak és érintették a tagállamok közötti kereskedelmet.

2. Véggkövetkeztetés

209 Mivel a megtámadott határozat számos hibát tartalmaz, és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásnak való minősítést illetően nem tartalmaz kellő indokolást, helyt kell adni a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben benyújtott kereseti kérelmei első részének, és a megtámadott határozatot teljes egészében meg kell semmisíteni anélkül, hogy vizsgálni kellene a két kereset keretében előadott többi jogalapot és érveket.

A költségekről

210 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben a Bizottság pervesztes lett, a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR kérelmének megfelelően kötelezni kell az ezek részéről felmerült költségek viselésére.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (hetedik tanács)

a következőképpen határozott:

- 1) **A Törvényszék megsemmisíti a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozatot.**
- 2) **Az Európai Bizottság maga viseli saját költségeit, valamint a Spanyol Királyság, a Lico Leasing, SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA részéről felmerült költségeket.**

Van der Woude

Wisniewska-Białecka

Ulloa Rubio

Kihirdetve Luxembourgban, a 2015. december 17-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

A jogvita előzményei	2
I – Igazgatási eljárás	2
II – A megtámadott határozat	2
A – A RELF leírása	2
1. A RELF jogi és pénzügyi struktúrája	3
a) A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés	3
b) A hajógyártásra vonatkozó szerződés módosítása (nováció)	4
c) Valamely GIE bank általi létrehozása és a befektetők felhívása	4
d) Lízingszerződés	4
e) Egy személyzet nélküli hajóra vonatkozó, vételi opcióval kötött bérleti szerződés ..	4
2. A RELF adózási szempontjai	5
a) 1. intézkedés: a lízingelt eszközök gyorsított értékcsökkenési leírása (a TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése)	6
b) 2. intézkedés: a lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenésének diszkrecionális alkalmazása (a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése és 115. cikkének (11) bekezdése, valamint a RIS 49. cikke)	6
c) 3. intézkedés: a GIE-k	6
d) 4. intézkedés: a hajóúrtartalomadó-rendszer (a TRLIS 124–128. cikke)	6
e) 5. Intézkedés: a RIS 50. cikkének (3) bekezdése	7
B – A Bizottság általi értékelés	8
1. A RELF-nek mint rendszernek a vizsgálata/a különböző intézkedések vizsgálata	8
2. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett támogatás fennállása	8
a) Az EUMSZ 107. cikk értelmében vett vállalkozások	8
b) A szelektív előny fennállása	9
c) Állami források átruházása és az államnak való betudhatóság	11
d) A verseny torzulása és a kereskedelemre gyakorolt hatás	11
3. A belső piaccal való összeegyeztethetőség	12
4. Visszatéríttetés	12

a) Az unió jog általános elvei	12
b) A visszafizetendő összegek meghatározása	13
c) Szerződéses kikötések	13
C – A megtámadott határozat rendelkező része	13
Az eljárás és a felek kérelmei	14
A jogkérdésről	16
I – A T-719/13. sz. ügyben benyújtott kereset elfogadhatóságáról	16
II – Az ügy érdeméről	18
A – A T-719/13. sz. ügyben a Lico és a PYMAR kereseti kérelmei első részének a terjedelméről	18
B – A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben előadott jogalapokról	19
1. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak való minősítésre vonatkozó első jogalapról	20
a) A gazdasági előnyök kedvezményezettjeinek a meghatározása	21
b) A szelektivitásra vonatkozó feltételről	21
Az adóhatóság által diszkrecionális jogkör alapján kizárólag a RELF keretében végzett, a tengeri hajók finanszírozására irányuló ügyleteknek nyújtott engedélyek .	23
– Egy bizonyos típusú befektetéshez kapcsolódó előny	24
– Az adóhatóság állítólagosan diszkrecionális jogköréből eredő szelektivitás	28
Bizonyos tevékenységek végzéséhez kapcsolódó előnyök	29
Végkövetkeztetés a szelektivitás területén	31
c) A versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó elemzésről	32
A Bizottság érvelésének első pilléréről	34
A Bizottság érvelésének második pilléréről	35
2. Végkövetkeztetés	36
A költségekről	36