



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

2 februari 2023*

„Hogere voorziening – Staatssteun – Artikel 107, lid 1, VWEU – Belastingregeling voor bepaalde leaseovereenkomsten met het oog op financiering en aankoop van schepen (Spaanse belasting-leaseregeling) – Selectiviteitsvoorwaarde – Motiveringsplicht – Beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen – Rechtszekerheidsbeginsel – Terugvordering van de steun”

In de gevoegde zaken C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P,

betreffende drie hogere voorzieningen krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, ingesteld op 1 en 3 december 2020,

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde en S. Jiménez García als gemachtigden,

rekwirant in zaak C-649/20 P,

Lico Leasing SA, gevestigd te Madrid (Spanje),

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

vertegenwoordigd door J. M. Rodríguez Cárcamo en M. A. Sánchez, abogados,

rekwirantes in zaak C-658/20 P,

Caixabank SA, gevestigd te Barcelona (Spanje),

Asociación Española de Banca, gevestigd te Madrid,

Unicaja Banco SA, gevestigd te Malaga (Spanje),

Liberbank SA, gevestigd te Madrid,

Banco de Sabadell SA, gevestigd te Sabadell (Spanje),

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, gevestigd te Bilbao (Spanje),

Banco Santander SA, gevestigd te Santander (Spanje),

* Procestaal: Spaans.

Santander Investment SA, gevestigd te Boadilla del Monte (Spanje),
Naviera Séneca AIE, gevestigd te Las Palmas de Gran Canaria (Spanje),
Industria de Diseño Textil SA (Inditex), gevestigd te Arteixo (Spanje),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, gevestigd te Las Palmas de Gran Canaria,
Abanca Corporación Bancaria SA, gevestigd te Betanzos (Spanje),
Ibercaja Banco SA, gevestigd te Zaragoza (Spanje),
Naviera Bósforo AIE, gevestigd te Las Palmas de Gran Canaria,
Joyería Tous SA, gevestigd te Lérida (Spanje),
Corporación Alimentaria Guissona SA, gevestigd te Guissona (Spanje),
Naviera Muriola AIE, gevestigd te Madrid,
Poal Investments XXI SL, gevestigd te San Sebastián de los Reyes (Spanje),
Poal Investments XXII SL, gevestigd te San Sebastián de los Reyes,
Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, gevestigd te Madrid,
Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, gevestigd te Madrid,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, gevestigd te Culleredo (Spanje),
Blumaq SA, gevestigd te Vall de Uxó (Spanje),
Grupo Ibérica de Congelados SA, gevestigd te Vigo (Spanje),
RNB SL, gevestigd te La Pobla de Vallbona (Spanje),
Inversiones Antaviana SL, gevestigd te Paterna (Spanje),
Banco de Albacete SA, gevestigd te Boadilla del Monte,
Bodegas Muga SL, gevestigd te Haro (Spanje), en
Aluminios Cortizo SAU, gevestigd te Padrón (Spanje),
vertegenwoordigd door E. Abad Valdenebro, J. L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero en
A. Lamadrid de Pablo, abogados,

rekwirantes in zaak C-662/20 P,

ondersteund door:

Decal España SA, gevestigd te Barcelona, vertegenwoordigd door M.-J. Silva Sánchez, abogado,
interveniënte in zaak C-662/20 P,

andere partij in de procedure:

Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier en P. Němečková als gemachtigden,

verweerster in eerste aanleg,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (rapporteur)
en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 juni 2022,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 september 2022,

het navolgende

Arrest

- 1 Met hun hogere voorzieningen verzoeken het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing SA en Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (hierna: „PYMAR”) alsook Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL en Aluminios Cortizo SAU (hierna samen: „Caixabank e.a.”) om vernietiging van het arrest van 23 september 2020, Spanje e.a./Commissie (T-515/13 RENV en T-719/13 RENV, EU:T:2020:434; hierna: „bestreden arrest”), waarbij het Gerecht de beroepen van het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR tot nietigverklaring van besluit 2014/200/EU van de Commissie van 17 juli 2013 betreffende de door Spanje ten uitvoer gelegde steunmaatregel SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Belastingregeling voor bepaalde leaseovereenkomsten met het oog op financiering, ook Spaanse belasting-leaseregeling genoemd (PB 2014, L 114, blz. 1; hierna: „litigieus besluit”), heeft verworpen.

I. Achtergrond van het geding

- 2 Nadat de Commissie klachten had ontvangen over het feit dat de Spaanse belasting-leaseregeling, zoals toegepast op bepaalde leaseovereenkomsten voor de financiering en aankoop van schepen (hierna: „SBLR”), het scheepvaartmaatschappijen mogelijk maakte om door Spaanse scheepswerven gebouwde schepen te kopen met een korting van 20 tot 30 %, heeft zij bij besluit C(2011) 4494 definitief van 29 juni 2011 (PB 2011, C 276, blz. 5) de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid.
- 3 Tijdens die procedure heeft de Commissie vastgesteld dat de SBLR tot op de dag van dit besluit was gebruikt voor transacties waarbij schepen werden gebouwd door scheepswerven en aangekocht door scheepvaartmaatschappijen, welke transacties werden gefinancierd door middel van een door een bank opgezette juridische en financiële ad-hocstructuur. Bij de SBLR waren bij elke bestelling van een schip meerdere spelers betrokken: een scheepvaartmaatschappij, een scheepswerf, een bank, een leasemaatschappij, een door deze bank opgericht economisch samenwerkingsverband (ESV) en investeerders die daarin aandelen verwierven. Dat ESV leasete dit schip van een leasemaatschappij vanaf het moment waarop werd begonnen met de bouw ervan, en vervoerde het vervolgens aan de scheepvaartmaatschappij op grond van een rompbevrachtingsovereenkomst. Het ESV verbond zich ertoe het schip aan het einde van de leaseovereenkomst te kopen en de scheepvaartmaatschappij beloofde het aan het einde van de rompbevrachtingsovereenkomst te kopen. Volgens het litigieuze besluit ging het om een belastingplanningsregeling bedoeld om belastingvoordelen te genereren voor de investeerders in een „fiscaal transparant” ESV en een deel van deze voordelen over te dragen aan een scheepvaartmaatschappij in de vorm van een korting op de prijs van het schip.
- 4 De Commissie heeft vastgesteld dat er bij de SBLR-operaties vijf maatregelen werden gecombineerd, die opgenomen waren in verschillende bepalingen van Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk wetsbesluit 4/2004 tot goedkeuring van de geconsolideerde versie van de wet inzake de vennootschapsbelasting) van 5 maart 2004 (BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 10951; hierna: „TRLIS”), en Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk besluit 1777/2004 tot goedkeuring van de verordening inzake de vennootschapsbelasting) van 30 juli 2004 (BOE nr. 189 van 6 augustus 2004, blz. 37072; hierna: „RIS”). Deze vijf maatregelen waren de versnelde afschrijving van de geleasede activa zoals voorzien in artikel 115, lid 6, TRLIS (hierna: „vervroegde afschrijving”), de discretionaire toepassing van de vervroegde afschrijving van geleasede activa die volgt uit artikel 48, lid 4, en artikel 115, lid 11, TRLIS alsook uit artikel 49 RIS, de bepalingen inzake ESV’s, de tonnagebelastingregeling zoals voorzien in de artikelen 124 tot en met 128 TRLIS en de bepalingen van artikel 50, lid 3, RIS.
- 5 Overeenkomstig artikel 115, lid 6, TRLIS begon de vervroegde afschrijving op de datum waarop het geleasede activum operationeel werd, dat wil zeggen niet eerder dan de datum waarop het werd geleverd aan de leasingnemer en door deze in gebruik werd genomen. Het ministerie van Economische Zaken en Financiën kon volgens artikel 115, lid 11, TRLIS op formeel verzoek van de leasingnemer echter een eerdere begindatum voor de betreffende afschrijving vaststellen. Artikel 115, lid 11, TRLIS stelde twee algemene voorwaarden aan de vervroegde afschrijving. De specifieke voorwaarden voor ESV’s waren opgenomen in artikel 48, lid 4, TRLIS. De in artikel 115, lid 11, TRLIS bedoelde goedkeuringsprocedure was nader omschreven in artikel 49 RIS.

- 6 De tonnagebelastingregeling is in 2002 goedgekeurd als staatssteun die met de interne markt verenigbaar is op grond van de communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer van 5 juli 1997 (PB 1997, C 205, blz. 5), zoals gewijzigd bij mededeling C(2004) 43 van de Commissie (PB 2004, C 13, blz. 3) (hierna: „richtsnoeren zeevervoer”), bij beschikking C(2002) 582 definitief van de Commissie van 27 februari 2002 betreffende steunmaatregel N 736/2001 die door Spanje ten uitvoer is gelegd – Regeling inzake de tonnagebelasting voor scheepvaartmaatschappijen (PB 2004, C 38, blz. 4; hierna: „beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting”). Volgens die regeling worden ondernemingen die in een van de registers van scheepvaartmaatschappijen zijn ingeschreven en die daarvoor toestemming hebben verkregen van de belastingdienst, niet belast over hun winsten en verliezen maar over hun tonnage. De Spaanse wettelijke regeling staat ESV's toe om zich in een van die registers in te schrijven, ook al zijn zij geen scheepvaartmaatschappijen.
- 7 Artikel 125, lid 2, TRLIS voorzag in een speciale procedure voor schepen die reeds waren aangekocht op het moment waarop de tonnagebelastingregeling van kracht werd en voor gebruikte schepen die door de onderneming werden aangekocht wanneer zij reeds onder deze regeling viel. Bij normale toepassing van deze regeling werden potentiële kapitaalwinsten belast bij toetreding tot deze regeling en werd aangenomen dat de belastingheffing op kapitaalwinsten, ook al was deze uitgesteld, later plaatsvond, wanneer het schip werd verkocht of ontmanteld. Bij wijze van uitzondering op deze regel bepaalde artikel 50, lid 3, RIS evenwel dat schepen die werden aangekocht door middel van een calloptie als onderdeel van een leasecontract dat vooraf door de belastingdienst werd goedgekeurd, als nieuw werden beschouwd en niet als gebruikt in de zin van artikel 125, lid 2, TRLIS, zonder dat rekening werd gehouden met de vraag of zij reeds waren afgeschreven, zodat eventuele kapitaalwinsten niet werden belast. Deze uitzondering, die niet is meegedeeld aan de Commissie, werd alleen toegepast op specifieke leasecontracten die door de belastingdienst waren goedgekeurd in het kader van verzoeken tot vervroegde afschrijving op grond van artikel 115, lid 11, TRLIS, dat wil zeggen voor geleasede, nieuwgebouwde schepen die via SBLR-operaties op één uitzondering na werden aangekocht bij Spaanse scheepswerven.
- 8 Door al deze maatregelen toe te passen, inde het ESV de belastingvoordelen in twee fasen. In een eerste fase werd vervroegde en versnelde afschrijving van het geleasede schip toegepast binnen de normale regeling van de vennootschapsbelasting. Dit leidde tot aanzienlijke verliezen voor dat ESV, die dankzij de fiscale transparantie van ESV's konden worden afgetrokken van de eigen inkomsten van de investeerders naar rato van hun aandeel in dat ESV. Terwijl deze vervroegde en versnelde afschrijving daarna normaal gezien wordt gecompenseerd door hogere belastingen, die moeten worden betaald wanneer het schip volledig is afgeschreven of wanneer het met kapitaalwinst wordt verkocht, werden de belastingbesparingen als gevolg van de aan de investeerders doorberekende initiële verliezen in een tweede fase beschermd dankzij de overschakeling van het ESV op de tonnagebelastingregeling, waardoor de winsten uit de verkoop van het schip aan de scheepvaartmaatschappij volledig konden worden vrijgesteld.
- 9 Hoewel de SBLR volgens de Commissie als één „stelsel” moest worden omschreven, heeft zij elk van de betrokken maatregelen ook individueel geanalyseerd. Zij heeft in het litigieuze besluit vastgesteld dat van al deze maatregelen, degene die voortvloeiden uit artikel 115, lid 11, TRLIS betreffende de vervroegde afschrijving van geleasede activa, uit de toepassing van de tonnagebelastingregeling op niet in aanmerking komende ondernemingen, schepen of activiteiten, en uit artikel 50, lid 3, RIS (hierna: „betrokken belastingmaatregelen”) staatssteun aan de ESV's en hun investeerders vormden die sinds 1 januari 2002 door het Koninkrijk Spanje op onrechtmatige wijze ten uitvoer was gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU. Zij heeft

verklaard dat de betrokken belastingmaatregelen onverenigbaar waren met de interne markt, behalve voor zover de steun overeenkwam met een marktconforme vergoeding voor de bemiddeling van financiële investeerders en werd doorgegeven aan zeevervoerondernemingen die daarvoor conform de richtsnoeren zeevervoer in aanmerking kwamen. Zij heeft beslist dat het Koninkrijk Spanje deze steunregeling moest beëindigen, voor zover deze onverenigbaar was met de interne markt, en dat het de onverenigbare steun moest terugvorderen van de ESV-investeerders die ervan hadden geprofiteerd, zonder mogelijkheid voor deze begunstigden om de last van de terugvordering van deze steun af te wentelen op andere personen.

- 10 De Commissie heeft evenwel beslist dat er geen terugvordering zou plaatsvinden van steun die was verleend als onderdeel van financieringsoperaties waarvoor de bevoegde nationale autoriteiten het voordeel van de maatregelen hadden toegezegd door middel van juridisch verbindende handelingen vastgesteld vóór de bekendmaking op 30 april 2007 in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van haar beschikking 2007/256/EG van 20 december 2006 betreffende de door Frankrijk uit hoofde van artikel 39 CA van de Code général des impôts ten uitvoer gelegde steunmaatregel – Steunmaatregel C 46/04 (ex NN 65/04) (PB 2007, L 112, blz. 41; hierna: „beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux”).

II. Procedure voorafgaand aan de hogere voorzieningen en bestreden arrest

- 11 Bij verzoekschriften, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 25 september en 30 december 2013, hebben het Koninkrijk Spanje enerzijds en Lico Leasing en PYMAR anderzijds beroep ingesteld tot nietigverklaring van het litigieuze besluit. De twee zaken zijn gevoegd voor het arrest.
- 12 Bij arrest van 17 december 2015, Spanje e.a./Commissie (T-515/13 en T-719/13, EU:T:2015:1004), heeft het Gerecht het litigieuze besluit nietig verklaard.
- 13 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 29 februari 2016, heeft de Commissie hogere voorziening ingesteld tegen dat arrest van het Gerecht. In het kader van deze hogere voorziening werden Bankia SA, die sedertdien is overgenomen door Caixabank, en 33 andere entiteiten bij beschikking van de president van het Hof van 21 december 2016, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2016:1007), toegelaten tot interventie aan de zijde van Lico Leasing en PYMAR.
- 14 Bij arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), heeft het Hof dit arrest van het Gerecht vernietigd, de zaak terugverwezen naar die instantie, de beslissing omtrent de kosten aangehouden en voor recht verklaard dat de interveniënten in hogere voorziening hun eigen kosten moesten dragen.
- 15 Na deze terugverwijzing heeft het Gerecht bij het bestreden arrest de beroepen verworpen. In dat arrest heeft het Gerecht het middel van rekwiranten betreffende schending van artikel 107, lid 1, VWEU en de selectiviteit van de Spaanse SBLR verworpen. In wezen oordeelde het namelijk dat het feit dat de belastingdienst over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikte om toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving volstond om de SBLR in haar geheel als selectief aan te merken. Ook de middelen inzake ontoereikende motivering van het litigieuze besluit, schending van het gelijkheidsbeginsel, schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en van het rechtszekerheidsbeginsel alsook van de toepasselijke beginselen inzake terugvordering van de steun werden door het Gerecht afgewezen. Wat deze

terugvordering betreft heeft het geoordeeld dat de Commissie geen blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de volledige terugvordering van de steun van de investeerders te gelasten hoewel een deel van het voordeel aan derden was overgedragen.

III. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

- 16 Bij beschikking van de president van het Hof van 2 augustus 2021 is Decal España SA toegelaten tot interventie in zaak C-662/20 P aan de zijde van Caixabank e.a.
- 17 De partijen en de advocaat-generaal gehoord, heeft het Hof overeenkomstig artikel 54 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof beslist de zaken C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P te voegen voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.
- 18 Met hun hogere voorzieningen verzoeken het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR alsmede Caixabank e.a., ondersteund door Decal España, het Hof om het bestreden arrest te vernietigen, het litigieuze besluit nietig te verklaren en de Commissie te verwijzen in de kosten.
- 19 De Commissie verzoekt het Hof om de hogere voorziening in zaak C-662/20 P niet-ontvankelijk en, subsidiair, ongegrond te verklaren en de hogere voorzieningen in de zaken C-649/20 P en C-658/20 P af te wijzen. Daarnaast verzoekt zij om verwijzing van het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing, PYMAR, Caixabank e.a. en Decal España in de kosten.

IV. Hogere voorzieningen

A. Ontvankelijkheid van de hogere voorziening in zaak C-662/20 P

- 20 Terwijl Caixabank e.a. stellen dat het Gerecht hen terecht heeft toegelaten tot interventie in de procedure na terugverwijzing en dat hun hogere voorziening bijgevolg ontvankelijk is, meent de Commissie dat zij niet aantonen in welk opzicht zij door het bestreden arrest rechtstreeks worden geraakt, en dat zij ook geen „tussenkommende partijen” zijn in de zin van artikel 56, tweede alinea, tweede volzin, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en geen hogere voorziening kunnen instellen aangezien zij niet de hoedanigheid van interveniënt hebben in zaak T-719/13 RENV.
- 21 Bijgevolg heeft het Gerecht in punt 65 van het bestreden arrest blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en artikel 217 van zijn Reglement voor de procesvoering geschonden door te erkennen dat zij de hoedanigheid van interveniënt hadden terwijl zij nooit hadden verzocht om te worden toegelaten tot interventie voor het Gerecht en terwijl dit artikel ondubbelzinnig bepaalt dat enkel de „partijen in de procedure voor het Gerecht” opmerkingen mogen indienen in het kader van de procedure na terugverwijzing van een zaak door het Hof.
- 22 Dienaangaande heeft het Gerecht in punt 65 van het bestreden arrest geoordeeld dat het Hof de zaken had terugverwezen opdat het bepaalde middelen zou onderzoeken die rechtsvragen doen rijzen die van belang zijn voor Bankia en 32 andere entiteiten alsook voor Aluminios Cortizo, zodat het in het belang van een behoorlijke rechtsbedeling was om de interveniënten voor het Hof toe te laten als interveniënten in de procedure na terugverwijzing teneinde een goede behandeling van het voor het Gerecht aanhangige geschil te verzekeren en de continuïteit van het debat in rechte te bevorderen. Het Gerecht heeft het argument van de Commissie dat dit in

strijd is met artikel 217, lid 1, van zijn Reglement voor procesvoering verworpen omdat de bewoordingen van deze bepaling zich daar niet noodzakelijkerwijs tegen verzetten. Deze geeft namelijk geen definitie van het begrip „partijen in de procedure voor het Gerecht” en sluit niet uit dat de voor het Hof interveniërende partijen als zodanig deze hoedanigheid ook in het kader van een procedure na terugverwijzing kunnen krijgen.

- 23 Door aldus te oordelen heeft het Gerecht geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Zoals het Hof heeft geoordeeld in punt 124 van zijn beschikking van 1 augustus 2022, Soudal en Esko-Graphics/Magnetrol en Commissie [C-74/22 P(I) EU:C:2022:632], moet immers worden vastgesteld dat, in het kader van een samenhangende onderlinge aansluiting van de procedures voor het Hof en het Gerecht, op grond van artikel 40 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, de eerbiediging van de procesrechten die door het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht aan interveniënten worden gegarandeerd en het beginsel van goede rechtsbedeling, een interveniënt in hogere voorziening van rechtswege tevens de hoedanigheid van interveniënt heeft voor het Gerecht wanneer een zaak naar die rechterlijke instantie wordt terugverwezen nadat het Hof een beslissing ervan heeft vernietigd.
- 24 Daaruit volgt dat Caixabank e.a. in tegenstelling tot wat de Commissie betoogt de hoedanigheid van interveniënt voor het Gerecht hadden en krachtens artikel 56, tweede alinea, tweede volzin, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie een hogere voorziening mogen instellen tegen het bestreden arrest wanneer dit hun situatie rechtstreeks aantast.
- 25 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de situatie van een rekwirant die mogelijk een bedrag dient terug te betalen ter uitvoering van het arrest van het Gerecht, moet worden geacht rechtstreeks te worden aangetast door dat arrest (arrest van 26 oktober 2016, DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Vast staat dat Caixabank e.a. mogelijk de in dat besluit bedoelde steun die zij hebben ontvangen zullen moeten terugbetalen ter uitvoering van het bestreden arrest waarbij de beroepen van de verzoekende partijen voor het Gerecht tot nietigverklaring van het litigieuze besluit zijn verworpen. Bijgevolg moet de situatie van Caixabank e.a. worden geacht rechtstreeks te worden aangetast door dat arrest. Hun hogere voorziening is derhalve ontvankelijk.

B. Middelen betreffende de selectiviteit van de SBLR

- 27 Met het tweede middel van de hogere voorziening in zaak C-649/20 P en het eerste middel van de hogere voorzieningen in de zaken C-658/20 P en C-662/20 P verwijten het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR alsook Caixabank e.a., ondersteund door Decal España, het Gerecht dat het, wat de selectiviteit van de SBLR betreft, artikel 107, lid 1, VWEU heeft geschonden.

1. Ontvankelijkheid

- 28 De Commissie betoogt dat deze middelen niet-ontvankelijk zijn in zoverre ze het kader van het geding te buiten gaan. Het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR hebben in hun verzoekschriften immers geen middelen ingeroepen met betrekking tot de selectiviteit van de SBLR en hebben meer bepaald voor het Gerecht niet aangevoerd dat de Commissie in het litigieuze besluit blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de selectiviteit daarvan niet te beoordelen aan de hand van het in de punten 83 en 97 van het bestreden arrest vermelde

onderzoek in drie fasen. Teneinde te beoordelen of een nationale belastingmaatregel een selectief karakter heeft, wordt daarbij bepaald welke algemene belastingregeling geldt, beoordeeld of de betrokken maatregel selectief is doordat die afwijkt van die algemene regeling en verschillen invoert tussen marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en nagegaan of de lidstaat heeft aangetoond dat die maatregel werd gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakte (hierna: „onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel”).

- 29 Volgens vaste rechtspraak is het Hof in hogere voorziening enkel bevoegd om in rechte te oordelen over de beslissing van de rechter in eerste aanleg op de middelen en argumenten die voor hem zijn aangevoerd. Een partij kan een middel dat zij voor het Gerecht niet heeft aangevoerd dus niet voor het eerst voor het Hof aanvoeren, aangezien zij anders bij het Hof, waarvan de bevoegdheid in hogere voorziening beperkt is, een geschil aanhangig zou mogen maken met een ruimere strekking dan het geschil waarvan het Gerecht kennis heeft genomen (arrest van 6 oktober 2021, Sigma Alimentos Exterior/Commissie C-50/19 P, EU:C:2021:792, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Desalniettemin mag een verzoekende partij wel een hogere voorziening instellen waarin zij voor het Hof middelen en argumenten aanvoert die uit het bestreden arrest zelf voortvloeien en ertoe strekken de gegrondheid ervan in rechte te betwisten (arrest van 6 oktober 2021, Sigma Alimentos Exterior/Commissie C-50/19 P, EU:C:2021:792, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 In de onderhavige zaak voeren rekwiranten aan dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het middel inzake schending van artikel 107, lid 1, VWEU wat de selectiviteit van de SBLR betreft af te wijzen en het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel niet toe te passen. In zoverre het tweede middel van de hogere voorziening in zaak C-649/20 P en het eerste middel van de hogere voorzieningen in de zaken C-658/20 P en C-662/20 P de gevolgen in rechte ter discussie stellen die het Gerecht heeft verbonden aan de rechtsbeslissing die het zelf heeft gegeven op een middel dat in eerste aanleg is besproken, kunnen die middelen van de hogere voorziening niet worden geacht het voorwerp van het geding voor het Gerecht te wijzigen.
- 32 Dat tweede en dat eerste middel in hogere voorziening zijn dan ook ontvankelijk.

2. Ten gronde

- 33 Met hun middelen verwijten rekwiranten het Gerecht het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel niet te hebben toegepast, blijk te hebben gegeven van onjuiste rechtsopvattingen door te oordelen dat de SBLR selectief was omdat de belastingdienst over een discretionaire bevoegdheid beschikte om toestemming voor vervroegde afschrijving te verlenen, blijk te hebben gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door geen vergelijking te maken tussen de situatie van de ondernemingen die voor de SBLR in aanmerking komen en die van de ondernemingen die daarvan worden uitgesloten, en de selectiviteit van de SBLR slechts te hebben beoordeeld in het licht van één van de SBLR-maatregelen en niet aan de hand van de regeling in haar geheel.

a) Grief betreffende niet-toepassing van het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel

1) Argumenten van partijen

- 34 Rekwiranten verwijten het Gerecht dat het geen gebruik heeft gemaakt van het door het Hof vereiste onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel en dus niet heeft bepaald welke algemene belastingregeling geldt, niet heeft beoordeeld of de SBLR selectief was door na te gaan of deze afweek van die algemene belastingregeling doordat verschillen werden ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, noch is nagegaan of de lidstaat had aangetoond dat die maatregel werd gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakte.
- 35 Dienaangaande betoogt het Koninkrijk Spanje met zijn eerste middel in hogere voorziening dat het Gerecht is voorbijgegaan aan hetgeen het Hof heeft beslist in punt 71 van zijn arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 36 Caixabank e.a. betogen dat het Gerecht na te hebben vastgesteld dat de Commissie in het litigieuze besluit het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel niet had toegepast, heeft vermeden de daaruit voortvloeiende rechtsgevolgen te trekken en aldus overweging 156 van dat besluit onjuist heeft opgevat. Het zou namelijk in punt 87 van het bestreden arrest hebben opgemerkt dat de Commissie het bestaan van de selectiviteit van de SBLR had gebaseerd op twee verschillende redeneringen, te weten één gebaseerd op de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst en een andere gebaseerd op het sectorale karakter van de SBLR. De Commissie heeft deze twee elementen echter niet gepresenteerd als twee verschillende redeneringen, maar als de onlosmakelijk met elkaar verbonden delen van een en dezelfde redenering. Het Gerecht heeft dus blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door zijn eigen motivering in de plaats te stellen van die van dat besluit.
- 37 Volgens de Commissie is deze grief ongegrond.

2) Beoordeling door het Hof

- 38 In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat het Hof in punt 46 van het arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), heeft geoordeeld dat het Gerecht blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat de ESV's niet als begunstigden van de betrokken belastingmaatregelen konden worden beschouwd omdat ze „fiscaal transparant” waren.
- 39 In punt 58 van dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat de overwegingen op grond waarvan het Gerecht de beoordeling van de Commissie had afgekeurd op de onjuiste premisse waren gebaseerd dat enkel de investeerders – en niet de ESV's – konden worden beschouwd als de begunstigden van de uit de betrokken belastingmaatregelen voortvloeiende voordelen. Het Hof heeft opgemerkt dat het Gerecht, door niet te onderzoeken of het stelsel inzake het verlenen van goedkeuring voor vervroegde afschrijving de belastingdienst een discretionaire bevoegdheid verleende die het mogelijk maakte de activiteiten van de bij de SBLR betrokken ESV's te bevoordelen of die tot gevolg had dat dergelijke activiteiten werden bevoordeeld, dan ook blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

- 40 Voorts heeft het Hof in punt 67 van het arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), in antwoord op een middel van de Commissie opgemerkt dat de beoordeling van het Gerecht volgens welke de voordelen voor de investeerders die aan de SBLR-operaties hadden deelgenomen niet selectief waren aangezien deze operaties onder dezelfde voorwaarden en zonder onderscheid voor elke onderneming openstonden, op dezelfde onjuiste premisse was gebaseerd. Het Hof heeft daar in de punten 68 tot en met 71 van dat arrest aan toegevoegd dat deze beoordeling in het licht van het arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981), overigens blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting aangezien het Gerecht niet had onderzocht of de Commissie had aangetoond dat de betrokken belastingmaatregelen door hun concrete gevolgen een ongelijke behandeling van marktdeelnemers invoerden, hoewel de marktdeelnemers die de belastingvoordelen genoten en zij die daarvan waren uitgesloten zich, gelet op het doel van die belastingregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden.
- 41 Uit deze punten van het arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), blijkt dat het Hof in tegenstelling tot wat het Koninkrijk Spanje betoogt in casu niet heeft voorgeschreven een onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van de SBLR te verrichten maar het Gerecht wel heeft verzocht te onderzoeken of de procedure voor goedkeuring van vervroegde afschrijving de belastingdienst een discretionaire bevoegdheid verleende die het mogelijk maakte de activiteiten van de bij de SBLR betrokken ESV's te bevoordelen of die tot gevolg had dat dergelijke activiteiten werden bevoordeeld.
- 42 Het argument van het Koninkrijk Spanje dat het Gerecht in het bestreden arrest is voorbijgegaan aan hetgeen het Hof had beslist in het arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), is bijgevolg ongegrond.
- 43 In de tweede plaats dient te worden opgemerkt dat het Gerecht in punt 87 van het bestreden arrest heeft vastgesteld dat de Commissie in het litigieuze besluit het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van de SBLR niet had verricht, althans niet uitdrukkelijk, maar in overweging 156 van dat besluit had aangegeven dat de SBLR als geheel beschouwd selectief was, ten eerste omdat de belastingdienst over een discretionaire bevoegdheid beschikte om toestemming voor vervroegde afschrijving te verlenen op basis van onduidelijke voorwaarden, en ten tweede omdat de belastingdienst slechts SBLR-operaties ter financiering van zeeschepen toestond. In dat punt van voornoemd arrest heeft het Gerecht ook opgemerkt dat de Commissie ter terechtzitting te kennen had gegeven dat het bestaan van een discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst om toestemming te verlenen op zich volstond om de SBLR in haar geheel als selectief aan te merken.
- 44 Het Gerecht heeft in dat punt van het bestreden arrest weliswaar niet letterlijk de bewoordingen van overweging 156 van het litigieuze besluit overgenomen – waarin de termen „ten eerste” en „ten tweede”, die de indruk zouden kunnen wekken dat de Commissie de selectiviteit van de SBLR had beoordeeld op grond van twee verschillende redeneringen, niet voorkomen – maar dat neemt niet weg dat de Commissie in die overweging heeft gesteld dat „het voordeel selectief [was] omdat het afhankelijk [was] van de discretionaire bevoegdheden die aan de belastingdienst zijn verleend door de verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure en door de onnauwkeurige formulering van de voorwaarden voor vervroegde afschrijving” en dat „[aangezien] andere maatregelen die alleen van toepassing zijn op zeevervoersactiviteiten die in aanmerking komen uit hoofde van de richtsnoeren zeevervoer [...] afhankelijk [waren] van die voorafgaande goedkeuring, [...] de hele SBLR selectief [was]”. De Commissie heeft daaraan toegevoegd dat „de belastingdienst [...] daardoor alleen SBLR-operaties voor de financiering van zeeschepen [...] (sectorale selectiviteit) [toestond]”.

- 45 Hieruit blijkt dat de Commissie weliswaar melding heeft gemaakt van een sectorale selectiviteit, maar zich in het litigieuze besluit wel degelijk op het bestaan van een discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst heeft gebaseerd om de SBLR in haar geheel als selectief aan te merken. In tegenstelling tot wat Caixabank e.a. betogen heeft het Gerecht het besluit van de Commissie niet onjuist opgevat en heeft het evenmin zijn eigen motivering in de plaats gesteld van die van dit besluit.
- 46 In de derde plaats blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat voor de beoordeling of voldaan is aan de voorwaarde inzake de selectiviteit van het toegekende voordeel – waaraan moet zijn voldaan om te kunnen spreken van „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, aangezien deze bepaling steunmaatregelen verbiedt die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigen]” – moet worden vastgesteld of een nationale maatregel in het kader van een welbepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich uit het oogpunt van de doelstelling van die regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden (arrest van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 Wanneer de betrokken maatregel als een steunregeling en niet als een individuele steunmaatregel is bedoeld, dient de Commissie aan te tonen dat die maatregel weliswaar voorziet in een voordeel van algemene strekking, maar dit voordeel alleen aan bepaalde ondernemingen of bepaalde sectoren verleent (zie in die zin arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 55).
- 48 Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel waar rekwiranten zich op beroepen bedoeld om de selectiviteit aan het licht te brengen die versluierd is door gunstige fiscale maatregelen waarvan elke onderneming lijkt te kunnen profiteren. Dat onderzoek is daarentegen niet dienstig om na te gaan of een gunstige fiscale maatregel die discretionair door de belastingdienst wordt toegepast en die bijgevolg niet als een algemene maatregel kan worden aangemerkt, selectief is (zie in die zin arrest van 29 juni 1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, punt 27).
- 49 Daaruit volgt dat het argument van Caixabank e.a. dat het Gerecht geen rechtsgevolgen heeft verbonden aan zijn vaststelling dat de Commissie in het litigieuze besluit het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel niet had toegepast ongegrond is en dat de grief gebaseerd op die niet-toepassing moet worden afgewezen.

b) Grieven inzake de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst, het ontbreken van een onderzoek naar de vergelijkbaarheid van de situaties en het ontbreken van een onderzoek naar de selectiviteit van de SBLR in haar geheel

1) Argumenten van partijen

- 50 Met deze grieven, die samen dienen te worden onderzocht, verwijten rekwiranten het Gerecht in de eerste plaats dat het in de punten 88 tot en met 100 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat de belastingdienst over een discretionaire bevoegdheid beschikte om toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving. De redenering van het Gerecht dienaangaande is volgens hen onjuist en strijdig met de rechtspraak van het Hof.

- 51 Meer bepaald betogen rekwiranten dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door een onderscheid te maken tussen „selectiviteit de jure” en „selectiviteit de facto”, en dat het aldus niet heeft onderzocht of de uitoefening van de bevoegdheid van de belastingdienst er feitelijk toe had geleid dat bepaalde marktdeelnemers daadwerkelijk ten onrechte waren bevoordeeld ten opzichte van anderen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. Het Gerecht heeft alleszins geen melding gemaakt van een voorschrift of een administratieve praktijk die erop wijst dat de betreffende maatregel specifiek in het voordeel van ESV’s speelde. Al met al leidt het onderscheid tussen „selectiviteit de jure” en „selectiviteit de facto” tot een omkering van de bewijslast aangezien de Commissie daardoor wordt bevrijd van haar verplichting om aan te tonen dat de belastingregeling selectief is wegens de gevolgen ervan.
- 52 Verder heeft het Gerecht de SBLR ten onrechte als „selectief” aangemerkt op grond dat de belastingdienst de bevoegdheid had om de aanvragen voor vervroegde afschrijving te beoordelen. Daarbij heeft het Gerecht er geen rekening mee gehouden dat het feit dat de belastingdienst over een discretionaire bevoegdheid beschikt niet het vermoeden wettigt dat de betreffende maatregel selectief is, en heeft het het discretionaire karakter van een besluit van de belastingdienst verward met de beoordeling die deze dienst in het kader van zijn administratieve bevoegdheid moet maken van de documenten die de marktdeelnemers hem bezorgen.
- 53 Het stelsel inzake het verlenen van goedkeuring voor vervroegde afschrijving berustte op objectieve criteria die de belastingdienst niet de mogelijkheid boden om de begunstigden te kiezen en maakte het mogelijk om fraude of misbruik te vermijden, wat een doelstelling is die kenmerkend is voor en inherent is aan de betrokken belastingregeling. In dat opzicht zou het Gerecht in punt 97 van het bestreden arrest ten onrechte hebben geoordeeld dat artikel 49, lid 6, RIS niet kon waarborgen dat het gebruik ervan beperkt bleef tot situaties van fraudebestrijding.
- 54 In de tweede plaats verwijten rekwiranten het Gerecht in punt 101 van het bestreden arrest te hebben geoordeeld dat de SBLR in haar geheel selectief was na slechts één van de maatregelen ervan te hebben onderzocht, dus zonder de andere SBLR-maatregelen en de gezamenlijke gevolgen ervan te hebben onderzocht.
- 55 In de derde plaats zijn het Koninkrijk Spanje en Caixabank e.a. van mening dat het Gerecht in punt 100 van het bestreden arrest blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door geen vergelijking te maken tussen de feitelijke en juridische situatie van de ondernemingen waaraan het voordeel van de SBLR was toegekend en die van de ondernemingen die daarvan waren uitgesloten.
- 56 De Commissie meent dat deze grieven ongegrond zijn.

2) Beoordeling door het Hof

- 57 Er zij op gewezen dat het Gerecht er in punt 88 van het bestreden arrest terecht aan heeft herinnerd dat het bestaan van een goedkeuringsstelsel op zich niet betekent dat een maatregel selectief is en dat een maatregel niet selectief is wanneer de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde autoriteit enkel inhoudt dat zij de voorwaarden die zijn opgesteld met het oog op een identificeerbaar fiscaal doel toetst en de criteria die deze autoriteit moet toepassen inherent zijn aan het belastingstelsel (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punten 23 en 24). Het heeft er tevens terecht aan herinnerd dat indien de bevoegde autoriteiten daarentegen over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikken om de begunstigden te kiezen en de voorwaarden te bepalen waaronder de maatregel wordt toegekend, de uitoefening van die bevoegdheid moet worden beschouwd als begunstiging van bepaalde ondernemingen of

bepaalde producties ten opzichte van andere, die zich, gelet op de nagestreefde doelstelling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 27).

- 58 In de punten 89 tot en met 93 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat uit artikel 115 TRLIS en artikel 49 RIS blijkt dat, zoals de Commissie in het litigieuze besluit had opgemerkt, het betrokken goedkeuringsstelsel niet op een eenvoudige aanmelding was gebaseerd maar op een voorafgaande goedkeuring, op basis van vage criteria die uitlegging behoeften door de belastingdienst, die geen richtsnoeren had gepubliceerd, en dat die criteria dan ook niet als objectief konden worden beschouwd. Het heeft met name vastgesteld dat uit artikel 115, lid 11, TRLIS bleek dat de belastingdienst de begindatum van de afschrijving kon bepalen, rekening houdend met „de bijzonderheden betreffende de duur van het contract” of „de specifieke aard van het economische gebruik van het goed”, welke naar hun aard vage criteria waren en waarvan de uitlegging de belastingdienst een aanzienlijke beoordelingsmarge verleende, zoals de Commissie in overweging 133 van het litigieuze besluit heeft opgemerkt.
- 59 In punt 94 van het bestreden arrest heeft het Gerecht vastgesteld dat artikel 49 RIS de belastingdienst eveneens een belangrijke beoordelingsmarge toekende, waardoor deze de mogelijkheid had om alle door hem nuttig geachte inlichtingen en documenten op te vragen, waaronder informatie over de positieve gevolgen van de overeenkomsten voor de bouw van schepen voor de economie en de werkgelegenheid in Spanje, zonder duidelijk verband met de naleving van de criteria van artikel 115, lid 11, TRLIS, en bovendien niet alleen toestemming kon verlenen of weigeren maar ook – zonder nadere precisering – de aanvang van de afschrijving kon vaststellen op een ander tijdstip dan door de belastingplichtige was voorgesteld.
- 60 In punt 97 van het bestreden arrest heeft het Gerecht erop gewezen dat de bewoordingen van artikel 49 RIS in zoverre niet konden waarborgen dat het gebruik ervan beperkt bleef tot situaties van fraudebestrijding.
- 61 In punt 100 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat het bestaan van deze discretionaire aspecten de begunstigden kon bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtigen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, en dat in het bijzonder uit deze discretionaire aspecten volgde dat andere ESV's onder dezelfde voorwaarden mogelijk niet voor vervroegde afschrijving in aanmerking konden komen, alsook dat andere ondernemingen die actief waren in andere sectoren of een andere vorm hadden, maar zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, wegens die discretionaire aspecten er niet noodzakelijkerwijs onder dezelfde voorwaarden voor in aanmerking konden komen. Volgens het Gerecht was het, gelet op het de jure discretionaire karakter van de onderzochte bepalingen, van weinig belang of de toepassing ervan de facto al dan niet discretionair was.
- 62 Ten slotte heeft het Gerecht in punt 101 van het bestreden arrest geoordeeld dat de Commissie geen fout had begaan door het standpunt in te nemen dat de SBLR in haar geheel selectief was, aangezien een van de maatregelen om in aanmerking te komen voor het betrokken belastingstelsel in zijn geheel selectief was, namelijk de toestemming voor vervroegde afschrijving.
- 63 In dit verband dient in de eerste plaats te worden opgemerkt dat het Gerecht, anders dan rekwiranten betogen, om te beoordelen of de bevoegdheid van de belastingdienst om toestemming te verlenen voor de vervroegde afschrijving discretionair was, niet behoefde te onderzoeken of de uitoefening van die bevoegdheid er feitelijk toe had geleid dat bepaalde

marktaandeelers daadwerkelijk ten onrechte waren bevoordeeld ten opzichte van anderen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. Zoals de advocaat-generaal in punt 68 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet de Commissie in het geval van een steunregeling bij haar onderzoek uitgaan van het moment van de vaststelling van de betrokken regeling en een ex-antebeoordeling verrichten. De Commissie moet enkel aantonen dat de betreffende belastingregeling de begunstigden ervan kan bevoordelen, door vast te stellen dat die regeling in haar geheel en gelet op de specifieke kenmerken ervan, op het moment van de vaststelling ervan kan leiden tot een lagere belasting dan de belasting die voortvloeit uit de algemene belastingregeling (zie in die zin arrest van 4 maart 2021, Commissie/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punten 86 en 87).

- 64 Het Gerecht heeft dan ook geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in punt 100 van het bestreden arrest te oordelen dat het, gelet op het de jure discretionaire karakter van de onderzochte nationale bepalingen, van weinig belang was of de toepassing ervan de facto al dan niet discretionair was.
- 65 In de tweede plaats moet eraan worden herinnerd dat het Hof volgens zijn rechtspraak, wat de vaststellingen van het Gerecht met betrekking tot het nationale recht betreft, in hogere voorziening enkel bevoegd is om te onderzoeken of dat recht onjuist is opgevat, waarbij die onjuiste opvatting duidelijk uit de processtukken moet blijken, zonder dat de feiten en de bewijzen opnieuw hoeven te worden beoordeeld (zie in die zin arresten van 5 juli 2011, Edwin/BHIM, C-263/09 P, EU:C:2011:452, punt 53; 9 november 2017, TV2/Danmark/Commissie, C-649/15 P, EU:C:2017:835, punten 49 en 50, en 20 december 2017, Comunidad Autónoma de Galicia en Retegal/Commissie, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punt 72).
- 66 Rekwiranten beroepen zich echter niet op een dergelijke onjuiste opvatting van het nationale recht. In het bijzonder hebben zij niet aangevoerd of aangetoond dat het Gerecht was uitgegaan van overwegingen die kennelijk tegen de inhoud van de bepalingen van het nationale recht indruisten of dat het aan een daarvan een strekking had gegeven die er, gelet op de overige gegevens in het dossier, kennelijk niet aan toekwam (zie naar analogie arrest van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 21).
- 67 Bijgevolg dienen de argumenten van rekwiranten volgens welke het stelsel inzake het verlenen van goedkeuring voor vervroegde afschrijving in tegenstelling tot wat het Gerecht heeft geoordeeld berustte op objectieve criteria die de belastingdienst niet de mogelijkheid boden om de begunstigden te kiezen, alsook de stelling dat het Gerecht ten onrechte heeft geoordeeld dat artikel 49 RIS niet kon waarborgen dat het gebruik ervan beperkt bleef tot situaties van fraudebestrijding, niet-ontvankelijk te worden verklaard.
- 68 Voorts volgt uit de punten 57 en 63 van het onderhavige arrest dat het Gerecht om te beoordelen of de SBLR selectief was, niet behoefde te onderzoeken of de situatie in feite en in rechte van ondernemingen die voor deze maatregel in aanmerking kwamen en die van ondernemingen die daarvan waren uitgesloten vergelijkbaar waren, maar dat het diende te beoordelen of deze maatregel bepaalde ondernemingen kon bevoordelen ten opzichte van andere die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, wat het geval is wanneer de bevoegde autoriteiten over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikken om de begunstigden en de voorwaarden ervan te bepalen.

- 69 Aangezien het Gerecht in het kader van zijn vaststellingen met betrekking tot het nationale recht heeft geoordeeld dat dit recht, om de in de punten 58 en 59 van het onderhavige arrest samengevatte redenen, aan de belastingdienst een grote beoordelingsmarge toekende om toestemming voor vervroegde afschrijving te verlenen, heeft het in punt 100 van het bestreden arrest dus geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door vast te stellen dat het bestaan van deze discretionaire aspecten de begunstigden kon bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtigen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden en te oordelen dat de maatregel selectief was.
- 70 In de derde plaats moet er met betrekking tot de vraag of de SBLR in haar geheel als selectief kon worden aangemerkt, aan worden herinnerd dat de Commissie in het litigieuze besluit, na de selectiviteit van de afzonderlijke SBLR-maatregelen te hebben onderzocht, in overweging 156 van dit besluit het standpunt heeft ingenomen dat het door die regeling verschaft voordeel selectief was, omdat het discretionaire door de belastingdienst werd toegekend in het kader van de procedure van voorafgaande toestemming voor vervroegde afschrijving en omdat de toepassing van andere SBLR-maatregelen, te weten de tonnagebelastingregeling en het niet belasten van kapitaalwinsten, afhankelijk was van de voorafgaande toestemming van die instantie.
- 71 Evenwel blijkt ten eerste niet dat rekwiranten voor het Gerecht de afhankelijkheidsrelatie tussen enerzijds de toepassing van de tonnagebelastingregeling en het niet belasten van kapitaalwinsten en anderzijds de voorafgaande toestemming voor vervroegde afschrijving hebben betwist. Ten tweede voeren rekwiranten niet aan dat het Gerecht het nationale recht onjuist heeft opgevat door te oordelen dat de toestemming voor vervroegde afschrijving de mogelijkheid bood om te profiteren van de SBLR als geheel.
- 72 Het Gerecht kon dan ook op goede gronden oordelen dat de Commissie geen fout had gemaakt door zich op het standpunt te stellen dat de vervroegde afschrijving de SBLR in haar geheel selectief maakte.
- 73 Daaruit volgt dat de grieven inzake de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst, het ontbreken van een onderzoek naar de vergelijkbaarheid van de situaties en het ontbreken van een onderzoek naar de selectiviteit van de SBLR in haar geheel, ongegrond moeten worden verklaard.
- 74 Bijgevolg dienen het tweede middel in hogere voorziening in zaak C-649/20 P en het eerste middel in hogere voorziening in de zaken C-658/20 P en C-662/20 P ongegrond te worden verklaard.

C. Middelen inzake het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het rechtszekerheidsbeginsel

- 75 Met het derde middel in hogere voorziening in zaak C-649/20 P, het tweede en het derde middel in hogere voorziening in zaak C-658/20 P, alsook het tweede middel in hogere voorziening in zaak C-662/20 P, die subsidiair zijn opgeworpen en in tweede instantie dienen te worden onderzocht, voeren het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR alsmede Caixabank e.a. aan dat het Gerecht blijk heeft gegeven van onjuiste rechtsopvattingen bij de toepassing van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en van het rechtszekerheidsbeginsel.

1. Argumenten van partijen

- 76 Het Koninkrijk Spanje verwijt het Gerecht dat het zijn argument dat de Commissie met haar houding had bijgedragen tot het onstabiel maken van het regelgevingskader door de marktdeelnemers te laten geloven dat de SBLR verenigbaar was met het Unierecht, onjuist heeft opgevat door die twee beginselen apart te onderzoeken hoewel het deze samen had aangevoerd in één enkel middel. Zo heeft het Gerecht bepaalde van de aangevoerde elementen onderzocht in het licht van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en andere in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, in plaats van al deze elementen te onderzoeken in het licht van beide beginselen, wat heeft geleid tot een onsamenhangende redenering in de punten 163, 164, 168, 199 en 201 van het bestreden arrest, meer bepaald aangaande de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux, de tijd die is verstreken totdat de onderzoeksprocedure is ingeleid, de tonnagebelastingregeling en een brief van de commissaris verantwoordelijk voor het directoraat-generaal (DG) Concurrentie van 9 maart 2009. De beoordeling van het Gerecht betreffende al deze punten is bovendien onjuist.
- 77 Lico Leasing en PYMAR verwijten het Gerecht dat het in punt 174 van het bestreden arrest de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009 onjuist heeft opgevat. Meer bepaald verwijten ze het Gerecht twee paragrafen van deze brief, die volgens hen van wezensbelang zijn om de draagwijdte ervan te kunnen begrijpen, niet te hebben vermeld.
- 78 Voorts verwijten Lico Leasing en PYMAR het Gerecht dat het in de punten 199 en 201 van het bestreden arrest, bij het onderzoek van het middel inzake het rechtszekerheidsbeginsel, bepaalde feiten onjuist heeft gekwalificeerd met betrekking tot de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux en de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009.
- 79 Caixabank e.a., ondersteund door Decal España, betogen dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in punt 166 van het bestreden arrest het argument van het Koninkrijk Spanje dat het bevel tot terugvordering in het litigieuze besluit gelet op de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen schendt, af te wijzen. De motivering van het Gerecht, namelijk dat de activiteiten van de ESV's van financiële aard zijn, is immers in tegenspraak met de kwalificatie die het Hof aan deze activiteiten heeft gegeven in zijn arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Bovendien is de redenering van het Gerecht onjuist en in ieder geval ontoereikend aangezien de ESV's ondernemingen zijn die een economische activiteit uitoefenen in de sector van het zeevervoer en de Commissie meermaals heeft erkend dat rompbevrachting een activiteit op maritiem gebied is en heeft aanvaard dat deze wordt opgenomen in verschillende door haar goedgekeurde tonnagebelastingregelingen.
- 80 De Commissie meent dat de argumenten van rekwiranten hetzij niet-ontvankelijk, hetzij ongegrond zijn.

2. Beoordeling door het Hof

- 81 In de eerste plaats dient eraan te worden herinnerd dat, zoals het Gerecht opmerkt in punt 158 van het bestreden arrest, iedere justitiabele bij wie een instelling van de Europese Unie gegronde verwachtingen heeft gewekt door hem nauwkeurige toezeggingen te doen, zich op het vertrouwensbeginsel kan beroepen. Nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende inlichtingen zijn als dergelijke toezeggingen aan te merken, ongeacht de

vorm waarin zij worden meegedeeld (arrest van 16 december 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Commissie, C-537/08 P, EU:C:2010:769, punt 63). Wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft, dat strekt er als algemeen beginsel van Unierecht toe te waarborgen dat rechtssituaties en -betrekkingen die uit het Unierecht voortvloeien voorzienbaar zijn en vereist dat elke bestuurshandeling die rechtsgevolgen teweegbrengt duidelijk en nauwkeurig omschreven is opdat de belanghebbenden ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen (zie in die zin arrest van 3 juni 2008, Intertanko e.a., C-308/06, EU:C:2008:312, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 82 Zoals het Gerecht in essentie ook in herinnering heeft gebracht in de punten 155, 156 en 193 van het bestreden arrest, is het enkel in uitzonderlijke omstandigheden mogelijk om zich te beroepen op een gewettigd vertrouwen in de rechtmatigheid van staatssteun of op schending van het rechtszekerheidsbeginsel om zich tegen de terugbetaling van dergelijke steun te verzetten wanneer die niet met inachtneming van de procedure van artikel 108 VWEU is verleend (zie in die arresten van 22 april 2008, Commissie/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punt 107, en 13 juni 2013, HGA e.a./Commissie, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punt 134).
- 83 Aangezien het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het rechtszekerheidsbeginsel twee onderscheiden beginselen zijn, dient erop te worden gewezen dat het Gerecht de argumenten van het Koninkrijk Spanje in verband daarmee apart mocht onderzoeken, ook al zijn deze samen aangevoerd. Dat de aangevoerde argumenten apart worden onderzocht betekent op zich niet dat ze onjuist worden opgevat en vormt geen bezwaar zolang ze maar worden beantwoord. Het Koninkrijk Spanje, dat meent dat dit aparte onderzoek ertoe heeft geleid dat het Gerecht zijn middel heeft verworpen op grond van een onsamenvangende redenering, betoogt echter niet dat het Gerecht zijn argumenten niet heeft beantwoord.
- 84 In de tweede plaats dient er betreffende het door het Koninkrijk Spanje aangevoerde gebrek aan samenhang in de redenering van het Gerecht aan te worden herinnerd dat de Commissie in overweging 261 van het litigieuze besluit heeft uiteengezet dat zij gezien de complexiteit van de betrokken belastingmaatregelen niet kon uitsluiten dat door haar beschikking (2002/15/EG) van 8 mei 2001 betreffende de door Frankrijk verleende staatssteun aan het bedrijf „Bretagne Angleterre Irlande” („BAI” of „Brittany Ferries”) (PB 2002, L 12, blz. 33; hierna: „beschikking Brittany Ferries”) rechtsonzekerheid was ontstaan met betrekking tot de kwalificatie van de SBLR als steun, maar dat dit alleen het geval kon zijn geweest tot aan de bekendmaking van de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux in het *Publicatieblad van de Europese Unie* op 30 april 2007.
- 85 Ter weerlegging van de argumenten die het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR aanvoeren tot nietigverklaring van het bevel tot terugvordering van de betrokken steun voor de periode die loopt tot de bekendmaking op 21 september 2011 van het besluit om de formele onderzoeksprocedure in te leiden heeft het Gerecht in de punten van het bestreden arrest waarop de hogere voorziening betrekking heeft, om te beginnen in punt 163 daarvan, gewezen op het feit dat de beschikking Brittany Ferries en de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux in casu niet konden worden geacht nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen te doen aangezien zij de SBLR niet rechtstreeks of indirect vermeldden.
- 86 In punt 164 van het bestreden arrest heeft het Gerecht het argument afgewezen dat is gebaseerd op het verzoek om inlichtingen dat de Commissie op 21 december 2001 aan de Spaanse autoriteiten had gericht, aangezien dit verzoek en het eventuele latere stilzitten van de

Commissie gedurende een bepaalde periode geen nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen betreffende de rechtmatigheid van de SBLR vormden. Het heeft om te beginnen geoordeeld dat de Commissie in dit verzoek om inlichtingen enkel aanvullende informatie heeft gevraagd over het eventuele bestaan van een belasting-leaseregeling voor schepen in Spanje, teneinde deze aan de staatssteunregels te kunnen toetsen, en voorts dat het latere stilzitten van de Commissie, gelet op de inhoud van het antwoord van de Spaanse autoriteiten, geen nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen kon inhouden.

- 87 In punt 166 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting, die deze regeling verenigbaar had verklaard met de interne markt, geen gewettigd vertrouwen kon wekken aangezien zij zag op de exploitatie van eigen of gehuurde schepen, en niet op financiële activiteiten met betrekking tot de rompbevrachting van schepen.
- 88 In punt 168 van het bestreden arrest heeft het Gerecht erop gewezen dat beschikking 2005/122/EG van de Commissie van 30 juni 2004 betreffende de staatssteun die Nederland voornemens is ten uitvoer te leggen ten gunste van vier scheepswerven voor zes scheepsbouwcontracten (PB 2005, L 39, blz. 48), geen nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen met betrekking tot de rechtmatigheid van de SBLR bevatte aangezien de Commissie in deze beschikking in essentie niet op nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende wijze had verklaard dat zij na een volledige en grondige analyse tot de conclusie was gekomen dat de SBLR geen staatssteun vormde, en die beschikking bovendien niet de SBLR, maar een Nederlandse regeling betrof.
- 89 In punt 169 van het bestreden arrest heeft het Gerecht met betrekking tot de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009 opgemerkt dat deze een antwoord was aan de minister van Handel en Industrie van het Koninkrijk Noorwegen, die, na te hebben gesuggereerd dat de SBLR een steunregeling voor de Spaanse scheepswerven vormde, om inlichtingen had verzocht over de acties die de Commissie voornemens was te ondernemen. Het heeft erop gewezen dat deze commissaris in zijn antwoord had aangegeven dat de Commissie de kwestie had onderzocht en dat zij, aangezien de regeling zonder discriminatie openstond voor de aankoop van schepen die door scheepswerven van andere lidstaten waren gebouwd, niet van plan was om „in dit stadium” aanvullende maatregelen vast te stellen. In punt 174 van dat arrest heeft het Gerecht evenwel geoordeeld dat deze brief geen nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen bood aangezien daarin niet op die wijze werd verklaard dat de Commissie na een volledige en diepgaande analyse tot de conclusie was gekomen dat de SBLR geen staatssteun vormde.
- 90 In punt 199 van het bestreden arrest heeft het Gerecht, aangaande de gevolgen van de bekendmaking van de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux in april 2007, opgemerkt dat de Commissie geen fout had gemaakt door het standpunt in te nemen dat deze beschikking elke rechtsonzekerheid had weggenomen doordat zij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer tot het besef had moeten brengen dat een regeling als de SBLR staatssteun kon vormen. In dit verband heeft het erop gewezen dat uit de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux bleek dat een regeling voor de bouw van zeeschepen en de terbeschikkingstelling ervan aan scheepvaartmaatschappijen, via ESV's en met gebruik van leasecontracten – die bepaalde belastingvoordelen opleverde –, een staatssteunregeling kon vormen. Het heeft daaraan toegevoegd dat de regeling die aan de orde was in die beschikking en de SBLR weliswaar niet

identiek waren, maar dat niets erop wees dat hun verschillen meer uitgesproken waren dan die tussen de SBLR en de regeling die aan de orde was in de beschikking Brittany Ferries, die door het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR was aangevoerd.

- 91 In de punten 200, 201 en 203 tot en met 205 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat de door het Koninkrijk Spanje, Lico en PYMAR aangevoerde omstandigheden, die zich voordeden na de bekendmaking van de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux, niet wegnemen dat deze bekendmaking een einde heeft gemaakt aan de rechtsonzekerheid. Het heeft geoordeeld dat de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009 niet kan hebben bijgedragen tot het ontstaan of het behoud van een situatie van rechtsonzekerheid en dat het besluit om de formele onderzoeksprocedure in te leiden weliswaar dateerde van bijna vier en een half jaar na de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux, maar dat uit het litigieuze besluit bleek dat de Commissie tijdens deze periode acht verzoeken om inlichtingen aan de Spaanse autoriteiten had gezonden en dat de betrokken belastingmaatregelen complex waren, zodat de Commissie niet kan worden verweten dat zij heeft stilgezeten, en dat deze situatie verschilde van die welke heeft geleid tot het arrest van 24 november 1987, RSV/Commissie (223/85, EU:C:1987:502).
- 92 Vastgesteld moet worden dat er geen gebrek aan samenhang is tussen deze verschillende beoordelingen van het Gerecht. Meer bepaald is het in tegenstelling tot wat het Koninkrijk Spanje betoogt niet tegenstrijdig om enerzijds vast te stellen dat de beschikking Brittany Ferries en de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux niet konden worden geacht nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende toezeggingen te doen aangaande de verenigbaarheid van de SBLR met het Unierecht en anderzijds te erkennen dat er rechtsonzekerheid was voordat deze tweede beschikking was vastgesteld. De argumenten van het Koninkrijk Spanje betreffende dit vermeende gebrek aan samenhang zijn bijgevolg ongegrond.
- 93 Wat in de derde plaats de fouten betreft die het Gerecht volgens het Koninkrijk Spanje heeft gemaakt met betrekking tot de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux, de tijd die is verstreken totdat de onderzoeksprocedure is ingeleid, de tonnagebelastingregeling en de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009, dient ten eerste het argument te worden afgewezen dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux een situatie van rechtszekerheid of -onzekerheid had doen ontstaan, terwijl het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat er een objectief duidelijk en stabiel regelgevingskader is.
- 94 Het volstaat namelijk vast te stellen dat het Gerecht niet heeft geoordeeld dat de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux zekerheid had geboden omtrent het feit dat de SBLR staatssteun vormde maar wel dat de Commissie geen blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting met haar standpunt dat deze beschikking elke rechtsonzekerheid had weggenomen aangezien deze een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer tot het besef had moeten brengen dat een regeling als de SBLR staatssteun kon vormen. Daarmee heeft het Gerecht dus geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.
- 95 Ten tweede dient, wat betreft de grief van het Koninkrijk Spanje dat het Gerecht de lange tijd die is verstreken totdat de formele onderzoeksprocedure is ingeleid niet juist heeft beoordeeld, te worden vastgesteld dat die grief beoogt feitelijke beoordelingen ter discussie te stellen die in het kader van het onderzoek van een hogere voorziening niet door het Hof kunnen worden getoetst. Derhalve zijn de argumenten ter ondersteuning van deze grief niet-ontvankelijk.

- 96 Ten derde dient er met betrekking tot het argument van het Koninkrijk Spanje dat het Gerecht heeft nagelaten de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting in aanmerking te nemen als een gegeven dat een gewettigd vertrouwen had doen ontstaan, aan te worden herinnerd dat de Commissie in overweging 245 van het litigieuze besluit heeft uiteengezet dat de beschikking van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting geen gewettigd vertrouwen kon wekken dat entiteiten waarvan de activiteiten uitsluitend bestaan in het vervrachten van één schip op rompbevrachtingsbasis in aanmerking zouden komen voor de tonnagebelastingregeling aangezien duidelijk uit deze beschikking bleek dat de tonnagebelastingregeling uitsluitend mocht gelden voor schepen en zeevervoersactiviteiten die ervoor in aanmerking kwamen. Het Gerecht heeft in punt 166 van het bestreden arrest deze beoordeling van de Commissie met betrekking tot de tonnagebelastingregeling bekrachtigd. Het Koninkrijk Spanje beweert enkel dat de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting de exploitatie van schepen op rompbevrachtingsbasis niet had uitgesloten, zonder evenwel argumenten aan te voeren om dat te aan tonen. Derhalve dient dat argument van het Koninkrijk Spanje te worden afgewezen.
- 97 Daarnaast dient, in zoverre het Koninkrijk Spanje aanvoert dat het Gerecht – gesteld dat de Commissie gelijk had en er in casu sprake was van een onjuiste toepassing van de tonnagebelastingregeling – had moeten erkennen dat iedere marktdeelnemer ervan uit kon gaan dat deze onjuiste toepassing van een door de Commissie goedgekeurde steunregeling niet tot verplichte terugvordering leidde, te worden vastgesteld dat het dit argument niet heeft aangevoerd voor het Gerecht en dat het Gerecht dan ook niet kan worden verweten niet op grond van een vermeende onjuiste toepassing van de tonnagebelastingregeling te hebben vastgesteld dat er sprake was van een gewettigd vertrouwen bij de betrokken marktdeelnemers.
- 98 Ten vierde dient, in zoverre het Koninkrijk Spanje betoogt dat het Gerecht de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009 onjuist heeft beoordeeld door enkel de vormelijke aspecten daarvan te onderzoeken, in herinnering te worden gebracht dat de hogere voorziening overeenkomstig artikel 256, lid 1, tweede alinea, VWEU en artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie beperkt is tot rechtsvragen. Het Gerecht is bij uitsluiting bevoegd om de relevante feiten vast te stellen en te beoordelen, en om de overgelegde bewijzen te beoordelen. De beoordeling van deze feiten en bewijzen levert dus, behoudens het geval van een onjuiste opvatting daarvan, geen rechtsvraag op die als zodanig in hogere voorziening vatbaar is voor toetsing door het Hof (arrest van 16 juli 2020, ACTC/EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aangezien het Koninkrijk Spanje niet heeft betoogd of aangetoond dat het Gerecht die brief onjuist heeft opgevat, zijn zijn argumenten dienaangaande niet-ontvankelijk.
- 99 Wat in de vierde plaats het argument van Lico Leasing en PYMAR betreft, dat die brief onjuist is opgevat, dient eraan te worden herinnerd dat een middel dat is gebaseerd op een onjuiste opvatting van voor het Gerecht overgelegde bewijzen enkel kan worden aanvaard indien de vermeende onjuiste opvatting kennelijk blijkt uit de stukken van het dossier, zonder dat de feiten en de bewijzen opnieuw hoeven te worden beoordeeld (arrest van 2 maart 2021, Commissie/Italië e.a., C-425/19 P, EU:C:2021:154, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 100 Ofschoon het Gerecht de twee door Lico Leasing en PYMAR vermelde paragrafen van de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009 niet letterlijk heeft overgenomen in punt 174 van het bestreden arrest, blijkt bij het lezen van de volledige brief evenwel niet kennelijke dat het Gerecht deze brief op enige wijze onjuist heeft opgevat door in dat punt van het bestreden arrest vast te stellen dat in die brief enkel werd aangegeven dat de

SBLR niet leek te discrimineren ten nadele van scheepswerven van andere lidstaten en dat „in dit stadium” geen aanvullende maatregelen werden overwogen. Dit argument van Lico Leasing en PYMAR is dus ongegrond.

- 101 Aangaande het betoog van Lico Leasing en PYMAR dat bij het onderzoek van het middel inzake het rechtszekerheidsbeginsel bepaalde feiten onjuist zijn gekwalificeerd, wat betreft de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux en de brief van de commissaris verantwoordelijk voor het DG Concurrentie van 9 maart 2009, blijkt dat dit in werkelijkheid een nieuwe beoordeling van de feiten en de bewijzen beoogt, wat niet behoort tot de toetsingsbevoegdheid van het Hof in het kader van een hogere voorziening. Die argumenten zijn dan ook niet-ontvankelijk.
- 102 Wat in de vijfde plaats het betoog van Caixabank e.a., ondersteund door Decal España, betreft dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het argument van het Koninkrijk Spanje af te wijzen dat het litigieuze besluit met het bevel tot terugvordering van de steun, gelet op de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen schond, dient te worden vastgesteld dat het Gerecht in punt 166 van het bestreden arrest een vergissing heeft begaan door te verklaren dat deze beschikking „zag op de exploitatie van eigen of gehuurde schepen, en niet op financiële activiteiten zoals in casu met betrekking tot de rompbevrachting van schepen”. Zoals het Hof heeft opgemerkt in punt 42 van het arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), bleek immers uit de omschrijving van de SBLR dat de ESV's een activiteit uitoefenden die bestond in het aankopen van schepen door middel van leasecontracten, in het bijzonder met het oog op de rompbevrachting en latere doorverkoop ervan, waaruit volgt dat zij niet enkel financiële activiteiten uitoefenden.
- 103 Die vergissing van het Gerecht doet evenwel geen afbreuk aan zijn beoordeling volgens welke de beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake tonnagebelasting geen gewettigd vertrouwen had gewekt aangezien het Gerecht zich daarvoor heeft gebaseerd op overweging 245 van het litigieuze besluit waaruit duidelijk bleek dat de tonnagebelastingregeling uitsluitend mocht gelden voor schepen en zeevervoersactiviteiten die ervoor in aanmerking komen, namelijk scheepvaartmaatschappijen die in een van de in de Spaanse wetgeving bedoelde registers van scheepvaartmaatschappijen zijn ingeschreven en waarvan de activiteit onder meer bestaat in de exploitatie van eigen of gehuurde schepen, wat betekent dat de ESV's daar niet voor in aanmerking kwamen aangezien hun activiteiten uitsluitend bestaan in het vervoeren van één schip op rompbevrachtingsbasis.
- 104 Aan deze beoordeling wordt ook niet afgedaan door het argument dat de ESV's een zeevervoersactiviteit uitoefenden. Dat argument is niet aangevoerd voor het Gerecht en wordt in ieder geval geenszins uitgewerkt. Het is dan ook kennelijk ongegrond. Die beoordeling komt evenmin in het gedrang door het feit dat de Commissie in andere besluiten meermaals heeft erkend dat rompbevrachting een dergelijke activiteit vormde aangezien in ieder geval aan de hand van artikel 107, lid 3, onder c), VWEU moet worden beoordeeld of een steunmaatregel al dan niet voldoet aan de toepassingsvoorwaarden van deze bepaling, en niet aan de hand van de eerdere praktijk of andere besluiten van de Commissie (zin in die zin arresten van 20 mei 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, punt 21, en 22 september 2020, Oostenrijk/Commissie, C-594/18 P, EU:C:2020:742, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 105 Hieruit volgt dat de argumenten van Caixabank e.a. ongegrond moeten worden verklaard.

- 106 Bijgevolg dienen het derde middel van de hogere voorziening in zaak C-649/20 P alsook het tweede en het derde middel van de hogere voorziening in zaak C-658/20 P deels niet-ontvankelijk en deels ongegrond te worden verklaard. Het tweede middel van de hogere voorziening in zaak C-662/20 P moet ongegrond worden verklaard.

D. Middel van het Koninkrijk Spanje inzake ontoereikende motivering van het bestreden arrest wat de selectiviteit van de SBLR en de terugvordering van de betrokken steun betreft

1. Argumenten van partijen

- 107 Met zijn eerste middel in hogere voorziening, dat als derde dient te worden onderzocht, verwijt het Koninkrijk Spanje het Gerecht het bestreden arrest ontoereikend te hebben gemotiveerd met betrekking tot het onderzoek van de selectiviteit van de SBLR en van de terugvordering van de betrokken steun, waardoor de in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde rechten van de verdediging zijn geschonden.
- 108 Wat in de eerste plaats de selectiviteit van de SBLR betreft, heeft het Gerecht eerst en vooral niet uiteengezet waarom het onderzoek in drie fasen van de selectiviteit van een steunmaatregel niet hoefde te worden toegepast en heeft het enkel de stelling van de Commissie bekrachtigd volgens welke de regeling in haar geheel selectief was omdat de belastingdienst beschikte over een discretionaire bevoegdheid om toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving en omdat deze dienst enkel operaties ter financiering van zeeschepen toestond.
- 109 Voorts is het Gerecht zijn motiveringsplicht niet nagekomen door vast te stellen dat het litigieuze besluit rechtens genoegzaam was gemotiveerd, hoewel dat besluit op tal van punten tegenstrijdig en onvolledig was.
- 110 Ten slotte heeft het Gerecht geen motivering gegeven met betrekking tot de vraag of de verschillende SBLR-maatregelen samen als één stelsel dienden te worden beschouwd en moesten worden onderzocht in hun geheel dan wel afzonderlijk met het vereiste dat elke maatregel selectief was, door in punt 101 van het bestreden arrest vast te stellen dat het stelsel in zijn geheel selectief was aangezien een van de maatregelen om in aanmerking te komen voor de SBLR selectief was.
- 111 Wat in de tweede plaats de terugvordering van de betrokken steun betreft is het Gerecht tekortgeschoten in zijn motiveringsplicht aangezien het de inhoud van het litigieuze besluit zonder enige rechtvaardiging gewoon heeft overgenomen. Het heeft zichzelf bovendien tegengesproken door zijn globale visie op de SBLR als één geheel te verlaten en zich toe te spitsen op slechts een deel van de deelnemers daaraan, namelijk de investeerders, en aldus te eisen dat de steun bij deze laatsten werd teruggevorderd zonder te kijken naar de andere begunstigden van de SBLR-maatregelen.
- 112 Volgens de Commissie is het bestreden arrest toereikend gemotiveerd en is dit middel ongegrond.

2. *Beoordeling door het Hof*

- 113 Er dient aan te worden herinnerd dat de motiveringsplicht die op het Gerecht rust krachtens artikel 296, tweede alinea, VWEU en artikel 36 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, verlangt dat het Gerecht de redenering die het heeft gevolgd duidelijk en ondubbelzinnig tot uitdrukking doet komen opdat de belanghebbenden de rechtvaardigingsgronden van de genomen beslissing kunnen kennen en het Hof zijn rechterlijk toezicht kan uitoefenen (zie in die zin arrest van 5 mei 2022, Commissie/Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze plicht verlangt van het Gerecht niet dat het een uiteenzetting geeft die één voor één alle door de partijen in het geding uitgedrukte redeneringen volgt. De motivering kan dus impliciet zijn, mits de belanghebbenden de redenen kunnen kennen waarop het Gerecht zich baseert en het Hof over voldoende elementen beschikt om zijn toezicht in het kader van een hogere voorziening uit te oefenen (arrest van 14 september 2016, Trafilerie Meridionali/Commissie, C-519/15 P, EU:C:2016:682, punt 41).
- 114 Wat in het onderhavige geval in de eerste plaats de selectiviteit van de SBLR betreft, blijkt uit de punten 87 tot en met 101 van het bestreden arrest, waarvan de inhoud is uiteengezet in de punten 43 en 57 tot en met 62 van het onderhavige arrest, dat het Gerecht voldoende tot uitdrukking heeft doen komen waarom het heeft geoordeeld dat, ten eerste, de SBLR selectief was wegens de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst om toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving, waaruit blijkt dat het impliciet maar zeker heeft erkend dat de selectiviteit van een steunmaatregel niet hoefde te worden onderzocht volgens de methode van analyse in drie fasen en, ten tweede, de selectiviteit van de vervroegde afschrijving de SBLR in haar geheel selectief maakte.
- 115 Aangaande het argument dat het Gerecht is tekortgeschoten in zijn motiveringsplicht door vast te stellen dat het litigieuze besluit rechtens genoegzaam was gemotiveerd, dient in herinnering te worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof uit artikel 256, lid 1, tweede alinea, VWEU, artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en artikel 168, lid 1, onder d), en artikel 169, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering volgt dat een hogere voorziening duidelijk moet aangeven tegen welke onderdelen van het arrest waarvan de vernietiging wordt gevorderd zij is gericht, en welke argumenten rechtens die vordering specifiek staven. Dienaangaande wordt in artikel 169, lid 2, van dat Reglement gepreciseerd dat de aangevoerde middelen en argumenten rechtens nauwkeurig moeten aangeven tegen welke rechtsoverwegingen van de beslissing van het Gerecht zij zijn gericht (arrest van 20 september 2016, Mallis e.a./Commissie en ECB, C-105/15 P–C-109/15 P, EU:C:2016:702, punten 33 en 34). Het Koninkrijk Spanje geeft echter niet aan tegen welke punten van het bestreden arrest dit argument is gericht. Daardoor is het te onduidelijk om te kunnen worden beantwoord en, bijgevolg, niet-ontvankelijk.
- 116 Hieruit volgt dat de argumenten van het Koninkrijk Spanje dat het bestreden arrest ontoereikend is gemotiveerd wat de selectiviteit van de SBLR betreft, deels niet-ontvankelijk en deels ongegrond zijn.
- 117 Wat in de tweede plaats de terugvordering van de betrokken steun betreft, heeft het Gerecht ter beantwoording van het middel van Lico Leasing en PYMAR – waarmee zij, zoals in punt 218 van het bestreden arrest wordt opgemerkt, het litigieuze besluit in essentie betwistten omdat daarin de

terugvordering van de volledige steun van de investeerders wordt gelast, ook al is 85 tot 90 % van het voordeel systematisch overgedragen aan de scheepvaartmaatschappijen – in punt 219 van de arrest het volgende uiteengezet:

„Gelet op het feit dat de Commissie in casu tot de slotsom kwam dat de scheepvaartmaatschappijen niet de begunstigden van de steun waren, welke conclusie niet aan de orde is in het onderhavige geding, had bijgevolg het terugvorderingsbevel uitsluitend en volledig betrekking op de investeerders, die, gelet op de transparantie van de ESV's, volgens het [litigieuze] besluit als enige begunstigden de volledige steun ontvingen. Volgens de logica van het [litigieuze] besluit wordt daarin geen fout begaan door de terugvordering van het volledige steunbedrag van de investeerders te gelasten, hoewel deze een deel van het voordeel aan andere marktdeelnemers hebben overgedragen, omdat deze laatsten niet als begunstigden van de steun werden beschouwd. Volgens het [litigieuze] besluit hebben de investeerders immers het daadwerkelijke genot van de steun gehad, aangezien de toepasselijke regeling hen niet verplichtte een deel van de steun aan derden over te dragen.”

- 118 Door enkel vast te stellen dat Lico Leasing en PYMAR de aanwijzing van de begunstigden in het litigieuze besluit niet hadden betwist, en te verwijzen naar de logica en de inhoud van dat besluit, terwijl uit het aangevoerde middel kon worden afgeleid dat deze ondernemingen – ook al hadden ze de identiteit van de begunstigden niet betwist – impliciet maar zeker aanvoerden dat zij niet de enige begunstigden van de betrokken steun waren geweest aangezien een groot deel daarvan was overgedragen aan de scheepvaartmaatschappijen, is het Gerecht niet op dat middel ingegaan. Aldus heeft het Gerecht verzuimd daarover uitspraak te doen, wat neerkomt op schending van zijn motiveringsplicht [zie in die zin arrest van 14 juli 2005, Acerinox/Commissie, C-57/02 P, EU:C:2005:453, punt 36, en beschikking van de vicepresident van het Hof van 17 augustus 2022, SJM Coordination Center/Magnetrol International en Commissie, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, punt 19].
- 119 Bijgevolg dient het middel van het Koninkrijk Spanje inzake ontoereikende motivering van het bestreden arrest wat de terugvordering van de betrokken steun van de investeerders betreft, te worden aanvaard, en hoeven de overige middelen en argumenten van de partijen die tegen dat onderdeel van het bestreden arrest zijn gericht niet te worden onderzocht.
- 120 Dientengevolge dient het bestreden arrest te worden vernietigd voor zover het Gerecht daarbij de beroepen heeft verworpen waar deze de nietigverklaring beoogden van artikel 1 van het litigieuze besluit, in zoverre de ESV's en hun investeerders daarbij worden aangewezen als de enige begunstigden van de in dat besluit bedoelde steun, en van artikel 4, lid 1, van dat besluit, in zoverre het Koninkrijk Spanje daarin wordt gelast het volledige bedrag van de in dat besluit bedoelde steun terug te vorderen van de ESV-investeerders die ervan hebben geprofiteerd.
- 121 De hogere voorzieningen worden afgewezen voor het overige.

V. Beroepen bij het Gerecht

- 122 Overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, tweede volzin, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan het Hof in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is.

123 In casu oordeelt het Hof met name gelet op het feit dat de door rekwiranten ingestelde beroepen tot nietigverklaring in de zaken T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 en T-719/13 RENV zijn gebaseerd op middelen waarover de standpunten voor het Gerecht zijn uitgewisseld en waarvan het onderzoek niet vereist dat extra maatregelen tot organisatie van de procesgang of van instructie van het dossier worden vastgesteld, dat het gedeelte van deze beroepen dat na de gedeeltelijke vernietiging van het bestreden arrest nog dient te worden onderzocht, namelijk met betrekking tot de gegrondheid van de verplichting tot terugvordering van de betrokken steun van de begunstigden, in staat van wijzen is en dat het dit zelf dient af te doen (zie naar analogie arrest van 2 september 2021, NeXovation/Commissie, C-665/19 P, EU:C:2021:667, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

A. Argumenten van partijen

124 Het Koninkrijk Spanje (tweede tot en met vierde middel), alsook Lico Leasing en PYMAR (tweede middel) voeren subsidiair aan dat de Commissie door de terugvordering van de betrokken steun te gelasten het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden.

125 Met hun derde middel, dat eveneens subsidiair wordt opgeworpen, betwisten Lico Leasing en PYMAR de wijze van berekening van de terug te vorderen steun die de Commissie in het litigieuze besluit heeft vastgesteld. Zij voeren in essentie aan dat deze ertoe leidt dat de volledige steun van de investeerders of van de ESV's moet worden teruggevorderd zonder dat er rekening mee wordt gehouden dat het grootste deel van dat voordeel aan de scheepvaartmaatschappijen is overgedragen.

126 De Commissie betwist de gegrondheid van al deze middelen en argumenten. Aangaande de terugvordering van de betrokken steun betoogt zij in essentie dat de ESV-investeerders de enige begunstigden van de betrokken steun zijn en in hun hoedanigheid van belastingplichtige voor het Koninkrijk Spanje gelden als de enige mogelijke gesprekspartners met het oog op de terugvordering van de steun. Zij meent dat er bij het bepalen van het steunbedrag dat is ontvangen en dat moet worden teruggevorderd geen rekening kan worden gehouden met het feit dat deze steun mogelijk economische gevolgen heeft gehad voor andere ondernemingen.

B. Beoordeling door het Hof

127 Wat in de eerste plaats de middelen en argumenten van het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing en PYMAR inzake schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het rechtszekerheidsbeginsel betreft, deze dienen ongegrond te worden verklaard om de redenen die zijn vermeld in de punten 81 en 82 van het onderhavige arrest, alsook om de redenen die zijn uiteengezet in de punten 163 tot en met 169, 174, 199 tot en met 205 van het bestreden arrest, die grotendeels in herinnering zijn gebracht in de punten 85 tot en met 91 van het onderhavige arrest, en die – met uitzondering van de in punt 102 van dit arrest vermelde vergissing – door het Hof worden onderschreven.

128 Ook het middel en de argumenten van het Koninkrijk Spanje inzake schending van het gelijkheidsbeginsel dienen te worden afgewezen, om de redenen die zijn uiteengezet in de punten 139 tot en met 145 van het bestreden arrest, die door het Hof worden onderschreven en volgens welke in wezen, ten eerste, het Koninkrijk Spanje niet omstandig heeft uitgelegd waarom de situatie die is onderzocht in de beschikking Brittany Ferries en die welke in het litigieuze besluit

aan de orde is vergelijkbaar zijn en deze lidstaat zich niet kan beroepen op een eerdere praktijk van de Commissie en, ten tweede, het vermeende verschil in behandeling ten opzichte van de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux, waarin de terugvordering van steun vanaf de datum van de bekendmaking van de inleiding van de formele onderzoeksprocedure werd gelast, objectief gerechtvaardigd was omdat de onzekerheid als gevolg van de beschikking Brittany Ferries was weggenomen door de vaststelling van de beschikking betreffende de Franse GIE fiscaux.

- 129 Wat in de tweede plaats het van de investeerders terug te vorderen steunbedrag betreft, kan – zoals is opgemerkt in punt 118 van het onderhavige arrest – uit het derde middel van Lico Leasing en PYMAR worden afgeleid dat zij impliciet maar zeker aanvoeren dat zij niet de enige begunstigden van de betrokken steun zijn geweest aangezien een groot deel daarvan is overgedragen aan de scheepvaartmaatschappijen, en dat zij aldus de aanwijzing van de begunstigden van deze steun door de Commissie betwisten.
- 130 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat de verplichting voor de betrokken lidstaat tot opheffing, door middel van terugvordering, van een steunmaatregel die de Commissie onverenigbaar acht met de interne markt, volgens vaste rechtspraak van het Hof herstel in de toestand vóór de steunverlening beoogt. Dit doel is bereikt zodra de betrokken steun, eventueel vermeerderd met vertragingsrente, is terugbetaald door de begunstigde of, met andere woorden, door de ondernemingen die deze steun feitelijk hebben genoten. Door de steun terug te betalen verliest de begunstigde het voordeel dat hij op de markt ten opzichte van zijn concurrenten genoot en wordt de toestand van vóór de steunverlening hersteld (arrest van 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity, C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punten 89 en 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 131 In het onderhavige geval dient eerst en vooral te worden vastgesteld dat de Commissie in overweging 11 van het litigieuze besluit heeft aangegeven dat een SBLR-operatie een scheepvaartmaatschappij in staat stelt een nieuw schip te laten bouwen met een korting van 20 tot 30 % op de prijs die door de scheepswerf wordt gerekend. In overweging 12 van dat besluit heeft de Commissie uiteengezet dat de SBLR een belastingplanningsregeling is die doorgaans door een bank wordt georganiseerd om belastingvoordelen te genereren voor investeerders in een „fiscaal transparant” ESV en om een deel van deze belastingvoordelen over te dragen aan de scheepvaartmaatschappij in de vorm van een korting op de prijs van het schip, waarbij de investeerders de rest van de voordelen behouden.
- 132 In overweging 162 van het litigieuze besluit heeft de Commissie ook opgemerkt dat, in economische termen, een aanzienlijk deel van het door het ESV geïnde belastingvoordeel door middel van een prijskorting wordt doorgegeven aan de scheepvaartmaatschappij. Zij heeft gepreciseerd dat de bijlagen bij bepaalde dossiers in verband met verzoeken om voorafgaande toestemming voor vervroegde afschrijving bevestigden dat de bij SBLR-operaties betrokken marktdeelnemers van mening waren dat de belastingvoordelen die uit de operatie voortvloeiden, werden gedeeld door de ESV's of hun investeerders en de scheepvaartmaatschappijen.
- 133 Verder heeft de Commissie met betrekking tot de toestemming voor vervroegde afschrijving door de belastingdienst in de overwegingen 135 en 136 van het litigieuze besluit opgemerkt dat uit de door de Spaanse autoriteiten gegeven voorbeelden blijkt dat de verzoeken om vervroegde afschrijving die door ESV's bij de belastingdienst werden ingediend, in detail de hele SBLR-organisatie beschrijven en alle relevante contracten verstrekken, in het bijzonder het scheepsbouwcontract, het leasecontract, het rompbevrachtingscontract, de optiecontracten, de

schuldovername- en releasecontracten. Deze verzoeken bevatten in enkele van de gegeven voorbeelden ook aanvullende bijlagen die niet nodig waren om aan te tonen dat was voldaan aan de toepasselijke TRLIS- of RIS-bepalingen, namelijk een gedetailleerde berekening van de totale belastingvoordelen en de wijze waarop deze zouden worden gedeeld tussen de scheepvaartmaatschappij enerzijds en de ESV's of hun investeerders anderzijds, alsook een verklaring van de scheepswerf waarin de verwachte economische en sociale voordelen van het scheepsbouwcontract werden beschreven.

- 134 De Commissie heeft in overweging 168 van het litigieuze besluit tevens vastgesteld dat de bij de belastingdienst ingediende verzoeken doorgaans een berekening bevatten van het totale belastingvoordeel dat door de SBLR werd gegenereerd, alsmede van de wijze waarop dit belastingvoordeel werd verdeeld tussen de scheepvaartmaatschappij en de investeerders in het ESV, of dat zij in elk geval de benodigde elementen bevatten om deze berekening uit te voeren.
- 135 In de overwegingen 133 tot en met 139 en 156 van het litigieuze besluit heeft de Commissie terecht geoordeeld dat de belastingdienst beschikte over een discretionaire bevoegdheid om toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving, en dat dit de SBLR in haar geheel selectief maakte.
- 136 Ten slotte heeft de Commissie in overweging 169 van het litigieuze besluit uiteengezet dat alle economische gevolgen van de toekenning van het belastingvoordeel aan de ESV's evenwel voortkwamen uit een combinatie van wettige transacties tussen private entiteiten, dat de toepasselijke regels de ESV's namelijk niet verplichtten om een deel van het belastingvoordeel door te geven aan de scheepvaartmaatschappijen en dat de belastingdienst weliswaar over een ruime discretionaire beschikte en in dit verband het economische effect van de totale transactie beoordeelde, maar dat dit niet genoeg was om vast te stellen dat het de Spaanse autoriteiten waren die beslisten over de overdracht van een deel van het voordeel aan de scheepvaartmaatschappijen of over de hoogte van deze overdracht. De Commissie heeft daar in overweging 170 van dat besluit de conclusie uit getrokken dat de voordelen die door de scheepvaartmaatschappijen werden genoten niet toerekenbaar waren aan de betrokken lidstaat.
- 137 Uit de vaststellingen van de Commissie zelf, die zijn weergegeven in de punten 131 tot en met 135 van het onderhavige arrest, volgt evenwel dat de SBLR in haar geheel een steunregeling vormde die voortvloeide uit de toepassing van de Spaanse belastingwetgeving en uit de door de Spaanse belastingdienst verleende toestemmingen, en die ongeacht de juridische procedés die werden gebruikt beoogde om niet alleen voor de ESV's maar ook voor de scheepvaartmaatschappijen een voordeel te genereren.
- 138 Voorts blijkt uit de in punt 133 van het onderhavige arrest vermelde vaststellingen van de Commissie dat de verdeling van het door de SBLR gegenereerde voordeel tussen de scheepvaartmaatschappij en de ESV-investeerders was geregeld in juridisch bindende overeenkomsten die aan de belastingdienst werden voorgelegd en waar deze laatste rekening mee hield om in uitoefening van de discretionaire bevoegdheid waarover hij dienaangaande beschikte toestemming te verlenen voor vervroegde afschrijving. In tegenstelling tot wat de Commissie in overweging 169 van het litigieuze besluit in wezen heeft gesteld, waren de ESV's dus krachtens de rechtsregels die van toepassing waren op hun overeenkomsten met de scheepvaartmaatschappijen verplicht om een deel van het verkregen belastingvoordeel aan die maatschappijen over te dragen.

- 139 Hieruit volgt dat de Commissie blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting met betrekking tot de aanwijzing van de begunstigden van de betrokken steun, en bijgevolg ook met betrekking tot de terugvordering daarvan, in zoverre zij het Koninkrijk Spanje in strijd met de in punt 130 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak heeft gelast het volledige bedrag van deze steun uitsluitend van de ESV-investeerders terug te vorderen.
- 140 Dientengevolge dienen artikel 1 van het litigieuze besluit, voor zover de ESV's en hun investeerders daarbij worden aangewezen als de enige begunstigden van de in dat besluit bedoelde steun, alsmede artikel 4, lid 1, ervan, voor zover het Koninkrijk Spanje daarbij wordt gelast om het volledige bedrag van de betrokken steun terug te vorderen van de ESV-investeerders die ervan hebben geprofiteerd, nietig te worden verklaard.

Kosten

- 141 Volgens artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering beslist het Hof over de kosten wanneer de hogere voorziening ongegrond is of wanneer het Hof, bij gegrondheid ervan, de zaak zelf afdoet.
- 142 Krachtens artikel 138, lid 3, eerste volzin, van het Reglement voor de procesvoering, dat krachtens artikel 184, lid 1, ervan van overeenkomstige toepassing is op de procedure in hogere voorziening, draagt elk van de partijen haar eigen kosten indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld. Indien dit gelet op de omstandigheden van de zaak gerechtvaardigd voorkomt, kan het Hof echter beslissen dat een partij naast in haar eigen kosten ook in een deel van de kosten van de andere partij wordt verwezen.
- 143 Gelet op de omstandigheden van de zaak dienen het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing, PYMAR en Caixabank e.a. te worden verwezen in al hun eigen kosten, alsook in drie vierden van de kosten die aan de Commissie zijn opgekomen in eerste aanleg en in het kader van de hogere voorzieningen in zaak C-128/16 P en in de gevoegde zaken C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P. De Commissie zal een kwart van haar eigen kosten dragen.
- 144 Overeenkomstig artikel 140, lid 3, van het Reglement voor procesvoering, dat krachtens artikel 184, lid 1, ervan van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, zal Decal España, interveniënte in hogere voorziening, haar eigen kosten dragen.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart:

- 1) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 23 september 2020, Spanje e.a./Commissie (T-515/13 RENV en T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), wordt vernietigd voor zover het Gerecht daarbij de beroepen heeft verworpen waar deze de nietigverklaring beoogden van artikel 1 van besluit 2014/200/EU van de Commissie van 17 juli 2013 betreffende de door Spanje ten uitvoer gelegde steunmaatregel SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Belastingregeling voor bepaalde leaseovereenkomsten met het oog op financiering, ook Spaanse belasting-leaseregeling genoemd, voor zover de economische samenwerkingsverbanden en hun investeerders daarin worden aangewezen als de enige begunstigden van de in dat besluit bedoelde steun, alsook van artikel 4, lid 1, van dat besluit voor zover het Koninkrijk Spanje daarbij wordt gelast om**

het volledige bedrag van de in dat besluit bedoelde steun terug te vorderen van de investeerders van de economische samenwerkingsverbanden die daarvan hebben geprofiteerd.

- 2) De hogere voorzieningen worden afgewezen voor het overige.
- 3) Artikel 1 van besluit 2014/200 wordt nietig verklaard voor zover de economische samenwerkingsverbanden en hun investeerders daarbij worden aangewezen als de enige begunstigen van de in dat besluit bedoelde steun.
- 4) Artikel 4, lid 1, van besluit 2014/200 wordt nietig verklaard voor zover het Koninkrijk Spanje daarbij wordt gelast om het volledige bedrag van de in dat besluit bedoelde steun terug te vorderen van de investeerders van de economische samenwerkingsverbanden die daarvan hebben geprofiteerd.
- 5) Het Koninkrijk Spanje, Lico Leasing SA en Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA alsook Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL en Aluminios Cortizo SAU dragen al hun eigen kosten, alsook drie vierden van de kosten die aan de Commissie zijn opgekomen in eerste aanleg en in het kader van de hogere voorzieningen in zaak C-128/16 P en in de gevoegde zaken C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P.
- 6) Decal España SA draagt haar eigen kosten.
- 7) De Europese Commissie draagt een kwart van de kosten die zij in eerste aanleg en in het kader van de hogere voorzieningen in zaak C-128/16 P en in de gevoegde zaken C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P heeft gemaakt.

ondertekeningen