

II

(Icke-lagstiftningsakter)

BESLUT

KOMMISSIONENS BESLUT

av den 17 juli 2013

**om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört –
Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som "tax lease"-systemet***[delgivet med nr C(2013) 4426]***(Endast den spanska texten är giltig)****(Text av betydelse för EES)**

(2014/200/EU)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 108.2 första stycket,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig ⁽¹⁾ och med beaktande av dessa synpunkter, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

- (1) Enligt flera klagomål som registrerats hos kommissionen sedan maj 2006 har den spanska ordning som varit tillämplig för rederier sedan 2002 (det spanska systemet för beskattning av fartygsuthyrning, tax lease-systemet) gjort det möjligt för rederierna att köpa fartyg i Spanien med 20–30 % rabatt. Särskilt två nationella varvförbund och ett enskilt varv klagade över att ordningen ledde till att deras medlemmar förlorade skeppsbyggnadsavtal som gick till spanska varv. Den 13 juli 2010 undertecknade varvförbund från sju europeiska länder tillsammans en framställan mot det spanska tax lease-systemet. Minst ett rederi gav sitt stöd för dessa klagomål. I augusti 2010 ställde en ledamot av Europaparlamentet en fråga om samma ämne ⁽²⁾.
- (2) Genom skrivelser av den 15 september 2006, den 30 januari 2007, den 6 november 2007 och den 3 mars 2008, begärde kommissionen upplysningar från Spanien. Spanien svarade genom skrivelser av den 16 oktober 2006, den 23 och den 27 februari 2007 samt den 11 januari och den 27 mars 2008. Vid ett möte som hölls den 29 april 2008 begärde kommissionen ytterligare upplysningar som Spanien lämnade genom en skrivelse av den 24 oktober 2008. Kommissionen begärde ytterligare tilläggsupplysningar genom skrivelser av den 23 september 2008, som Spanien lämnade genom en skrivelse av den 24 oktober 2008.
- (3) Efter nya upplysningar från de klagande begärde kommissionen ytterligare tilläggsupplysningar genom skrivelser av den 11 januari och den 25 maj 2010. Spanien svarade genom skrivelser av den 10 mars och den 26 juli 2010. Ett möte med de spanska myndigheterna hölls den 24 januari 2011.

⁽¹⁾ EUT C 276, 21.9.2011, s. 5.⁽²⁾ Se fråga E-5819/2010 från Europaparlamentet, besvarad den 31.8.2010.

- (4) Genom en skrivelse av den 29 juni 2011 underrättade kommissionen Spanien om sitt beslut att inleda det förfarande som anges i artikel 108.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt avseende detta stöd.
- (5) Genom en skrivelse av den 2 augusti 2011 lämnade Spanien synpunkter på beslutet om att inleda ett formellt förfarande.
- (6) Kommissionens beslut om att inleda det formella förfarandet (nedan kallat *beslut K(2011) 4494 slutlig*) har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning* ⁽³⁾. Kommissionen har uppmanat berörda parter att inkomma med sina synpunkter på stödåtgärderna i fråga.
- (7) Kommissionen mottog synpunkter från flera berörda parter. Genom skrivelser av den 23 februari, den 7 mars, den 11 juli och den 29 oktober 2012 samt den 12 och den 25 februari och den 22 april 2013 översände kommissionen dessa synpunkter till Spanien som gavs tillfälle att bemöta dem. Spaniens synpunkter mottogs genom skrivelser av den 30 april, den 24 maj, den 9 och den 23 juli och den 14 november 2012 samt den 25 februari, den 12 mars och den 21 maj 2013. Spanien lämnade också ytterligare synpunkter genom skrivelser av den 3 och den 9 oktober 2012. På begäran av intressenterna höll kommissionen möten med Pequeños y Medianos Astilleros en Reconversión (PYMAR) ⁽⁴⁾ den 13 november 2012 och den 4 februari 2013, och med de spanska myndigheterna den 6 mars 2013.

2. BESKRIVNING AV DET SPANSKA TAX LEASE-SYSTEMET

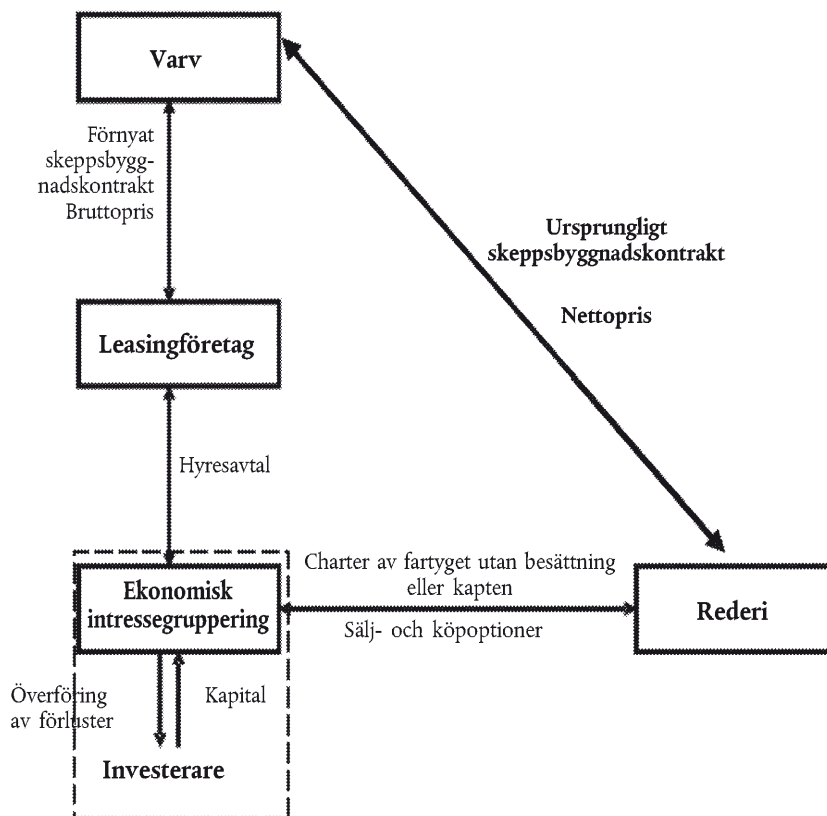
- (8) Det spanska tax lease-systemet används i samband med transaktioner rörande konstruktionsarbeten vid varv (säljare) och anskaffning som görs av rederier (köpare) av havsgående fartyg, och finansiering av dessa transaktioner genom en tillfällig rättslig och finansiell struktur.
- (9) Tax lease-systemet baserar sig på
- en tillfällig rättslig och finansiell struktur som en bank inrättar mellan rederiet och varvet, dvs. mellan köparen och säljaren av fartyget,
 - ett komplext nät av kontrakt mellan de olika parterna,
 - användning av flera olika spanska skatteåtgärder.
- (10) På kommissionens begäran har de spanska myndigheterna bekräftat att tax lease-systemet användes vid 273 transaktioner rörande konstruktion och anskaffning av fartyg mellan den 1 januari 2002 och 30 juni 2010, för ett totalvärde på 8 727 997 332 euro. Ordningen fortsatte gälla fram till den 29 juni 2011, när det formella granskningsförfarandet inleddes. Köparna är rederier över hela Europa och även utanför Europa. Alla utom en av transaktionerna (ett kontrakt för 6 148 969 euro) inbegrep spanska varv.

2.1 TAX LEASE-SYSTEMET – RÄTTSLIG OCH FINANSIELL STRUKTUR

- (11) Som konstaterat kan ett rederi tack vare tax lease-systemet låta bygga ett nytt fartyg med 20–30 % rabatt på varvets ordinarie pris. För att erhålla det rabatterade priset (efter avdrag för rabatten) måste ett rederi gå med på att inte köpa fartyget direkt från varvet, utan från en spansk ekonomisk intressegruppering (Grupo de interés económico) som underlyder spansk lag och som inrättats av en bank.
- (12) Tax lease-systemets struktur är en skatteplaneringsordning som i regel inrättas av en bank i syfte att ge skattefördelar till investerare i en skatterettsligt transparent ekonomisk intressegruppering och överföra delar av dessa skattefördelar till rederiet i form av rabatt på fartygspriset. Resten av fördelarna behåller investerarna i den ekonomiska intressegrupperingen som ersättning för sin investering. Utöver den ekonomiska intressegrupperingen innefattar en tax lease-operation även andra mellanled, såsom en bank och ett leasingföretag (se diagrammet nedan).

⁽³⁾ Se fotnot 1.

⁽⁴⁾ Spanska förbundet för små och medelstora varv.



- (13) I praktiken hyr den ekonomiska intressegrupperingen fartyget från ett leasingföretag från och med det datum då fartygsbygget inleds. När fartyget är klart chartrar den ekonomiska intressegrupperingen fartyget till rederiet utan besättning eller kapten och rederiet sätter fartyget i drift. Den ekonomiska intressegrupperingen åtar sig att under alla omständigheter köpa fartyget efter att leasingkontraktet har löpt ut och rederiet åtar sig att köpa fartyget när bareboat-charterkontraktet har löpt ut, genom ömsesidiga köp- och säljoptioner ⁽⁵⁾. Datum för att lösa in optionerna enligt det som anges i leasingkontraktet fastställs till några veckor före det inlösningsdatum som bestäms enligt bareboat-chartern. Båda optionerna används efter att den ekonomiska intressegrupperingen övergått till ordningen för tonnageskatt (närmare beskrivning finns i avsnitt 2.2.4 Åtgärd 4: Ordningen för tonnageskatt). Deltagande parter tecknar ett ramavtal för att säkerställa att alla är överens om STL-strukturens organisation och funktion.
- (14) Transaktionerna mellan de olika deltagarna i operationen beskrivs närmare i beslut K(2011) 4494 slutlig (avsnitt 2.2) ⁽⁶⁾ på grundval av de exempel som Spanien har lämnat ⁽⁷⁾.

2.2 TAX LEASE-SYSTEMET – SKATTEASPEKTER

- (15) Syftet med tax lease-systemet som beskrivs i avsnitt 2.1 ovan är främst att utnyttja fördelarna från vissa skatteåtgärder som gynnar den ekonomiska intressegrupperingen och de deltagande investerarna som därefter överför en del av dessa fördelar till det rederi som anskaffar ett nytt fartyg.
- (16) Den ekonomiska intressegrupperingen får skattefördelarna i två skeden, enligt två olika uppsättningar skatteregler. I det första skedet tillämpas en tidig och accelererad avskrivning av det leasade fartyget inom den "normala" ordningen för beskattning av företagsinkomster. Detta medför betydande skatteförluster för den ekonomiska intressegrupperingen. Eftersom grupperingen är skatterättsligt transparent kan investerarna dra av dessa skatteförluster från sina egna intäkter i proportion till sin andel i den ekonomiska intressegrupperingen.

⁽⁵⁾ Leasingföretaget och rederiet tecknar också kontrakt om köp- och säljoptioner.

⁽⁶⁾ Se fotnot 3.

⁽⁷⁾ Genom en skrivelse av den 26 juli 2010.

- (17) Under normala förhållanden bör skatteinbesparingarna genom den tidigare och accelererade avskrivningen av kostnaderna för fartyget kompenseras senare genom ökade skattebetalningar antingen när fartyget har avskrivits helt eller inga avskrivningskostnader längre kan dras av eller när fartyget säljs och det uppstår en realisationsvinst⁽⁸⁾. Eftersom den ekonomiska intressegrupperingen är skatterättsligt transparent adderas grupperingens ökade vinst under de följande åren till investerarens egna intäkter och blir skattepliktiga.
- (18) Däremot gäller vid en tax lease-operation att de ekonomiska intressegrupperingarna inte behåller fartygen efter att de har avskrivits i sin helhet. I det andra steget tryggas skatteinbesparingarna på grund av de ursprungliga förlusterna till investerarna genom att den ekonomiska intressegrupperingen övergår till ordningen för tonnageskatt och rederiet undantas helt från realisationsvinst från försäljning av fartyget – kort efter övergång till den nya ordningen⁽⁹⁾. Närmare uppgifter om dessa två skeden finns i beslut K(2011) 4494 slutlig (avsnitt 2.3.1).
- (19) Enligt den information som kommissionen har till sitt förfogande⁽¹⁰⁾, kan den ekonomiska intressegrupperingen och investerarna genom den kombinerade effekten av skatteåtgärderna enligt tax lease-systemet nå en skattefördel på cirka 30 % av fartygets ursprungliga bruttopris. Delar av skattefördelen – som ursprungligen gått till den ekonomiska intressegrupperingen/investerarna – bibehåller investerarna (10–15 %) och delar av den överförs till rederiet (85–90 %), som i slutändan blir ägare till fartyget med 20–30 % rabatt på fartygets ursprungliga bruttopris.
- (20) Som konstaterat tidigare innebär tax lease-operationerna en kombination av olika enskilda – om än sinsemellan relaterade – skatteåtgärder vars syfte är att få en skattefördel. I avsnittet nedan ges en kort beskrivning av dessa åtgärder. Närmare beskrivning finns i beslut K(2011) 4494 slutlig (avsnitt 2.4).

2.2.1 Åtgärd 1 – Accelererad avskrivning⁽¹¹⁾ av hyrda tillgångar (artikel 115.6 i TRLIS)

- (21) I Spanien avviker den skattemässiga och redovisningsmässiga behandlingen av leasingtransaktioner från varandra. Kapitel XIII i kungligt lagdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 om godkännande av den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt (TRLIS)⁽¹²⁾ och artikel 49 i kungligt dekret 1777/2004 av den 30 juli 2004 om godkännande av förordningen om bolagsskatt (RIS)⁽¹³⁾, gäller finansiella leasingkontrakt med en löptid på minst två år i fråga om lös egendom och tio år i fråga om fast egendom eller industriella anläggningar.

⁽⁸⁾ Realisationsvinst uppstår normalt från försäljningen av en tillgång som har överavskrivits genom tidig och accelererad avskrivning, eftersom tillgångens återstående beskattningsvärde sannolikt är betydligt lägre än försäljningspriset.

⁽⁹⁾ Skillnaden mellan fartygets försäljningspris och beskattningsvärde. Fartygets beskattningsvärde är det ursprungligen betalade priset minus avdragna belopp (kostnader) för att beakta avskrivning. I det aktuella fallet skulle fartyget vara helt – eller nästan helt – avskrivet innan den ekonomiska intressegrupperingen övergår till att omfattas av ordningen för tonnageskatt.

⁽¹⁰⁾ Detta inkluderar information som lämnats av Spanien: tre aktuella exempel på ansökningar som de ekonomiska intressegrupperingarna lämnat till skattemyndigheterna enligt artikel 115.11 i den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* – TRLIS), samt kontrakt och andra bilagor bifogade till inlämnade ansökningar.

⁽¹¹⁾ I detta beslut avses med avskrivning genomgående det avdrag som görs av ägaren till en tillgång och det avdrag som leasingtagaren gör för betalningar till leasinggivaren så att denne kan återvinna kostnaden för tillgången. I enlighet därmed avses med accelererad avskrivning av hyrda tillgångar möjligheten för leasingtagare att dra av dessa betalningar inom gränserna för två eller tre gånger avskrivningstakten för rätlinjig avskrivning.

⁽¹²⁾ Kungligt lagdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 om godkännande av den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt (*Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*) offentliggjort i den spanska officiella tidningen (*Boletín Oficial del Estado*, BOE) av den 11 mars 2004.

⁽¹³⁾ Kungligt dekret 1777/2004 av den 30 juli 2004 om godkännande av förordningen om bolagsskatt (*Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*), offentliggjort i den spanska officiella tidningen (*Boletín Oficial del Estado*, BOE) av den 6 augusti 2004.

- (22) För beskattningsändamål räknas den andel betalningar som ger leasingföretaget möjlighet att återvinna kostnaden för tillgången⁽¹⁴⁾ vara avdragsgill utgift inom vissa gränser, enligt följande: Det belopp som dras av får inte överskrida det belopp som erhålls genom att multiplicera kostnaden för tillgången med två eller tre gånger den officiella koefficienten för maximal rätlinjig avskrivning för den typen av tillgång.
- (23) I fråga om fartyg fördelas den normala rätlinjiga avskrivningen – för skatteändamål – över tio år (10 % per år). Den maximala accelererade avskrivningen för hyrda tillgångar varierar mellan 20 och 30 % per år (40–60 månader). Enligt spansk lag kan fartygsägare också göra avskrivningar enligt metoden för degressiv avskrivning⁽¹⁵⁾ eller SYD-metoden (sum-of-the-years-digit)⁽¹⁶⁾.

2.2.2 Åtgärd 2: Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av leasade tillgångar (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS)

- (24) Enligt artikel 115.6 i TRLIS startar den accelererade avskrivningen av de hyrda tillgångarna på det datum då tillgången tas i drift, dvs. inte före tillgången levereras och leasingtagaren börjar använda den. Enligt artikel 115.11 i TRLIS⁽¹⁷⁾ kan dock finansministeriet på formell begäran av leasingtagaren bestämma ett tidigare startdatum för avskrivning. I princip gäller denna bestämmelse under vissa förhållanden för alla hyrda tillgångar som omfattas av ett leasingkontrakt och för vilka accelererad avskrivning tillåts.
- (25) Enligt artikel 115.11 i TRLIS åläggs två allmänna villkor. För det första bör det nya startdatumet bestämmas med beaktande av särdragen för kontrakts- eller konstruktionsperioden för tillgången och särdragen för tillgångens affärsanvändning. Enligt artikel 49 i RIS godkänner skattemyndigheterna endast tidig avskrivning från början av konstruktionsperioden i de fall där denna är längre än tolv månader och leasingkontraktet omfattar leasingbetalningar i förskott. För det andra får fastställandet av detta datum inte påverka beräkningen av skattepliktigt belopp som uppstår från den faktiska användningen av tillgången eller betalningar till följd av att fartyget övergår i annan ägo, vilket måste bestämmas antingen enligt den allmänna skatteordningen eller enligt den specialordning som anges i kapitel VIII i avdelning VII i TRLIS.
- (26) Enligt artikel 48.4 i TRLIS⁽¹⁸⁾, leasas de tillgångar som täcks av ordningen för tidig avskrivning till ekonomiska intressegrupperingar som är registrerade i Spanien, vilka i sin tur kommer att leasa dem vidare till tredje parter. Vidare fastställs i artikel 49 i RIS vilket förfarande som ska följas för att lämna in ansökan om tidig avskrivning för hyrda tillgångar.

2.2.3 Åtgärd 3: Ekonomiska intressegrupperingar (EIG)

- (27) Som konstaterat ovan är de spanska ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar separata juridiska personer. Av det följer att en ekonomisk intressegruppering kan lämna ansökan både om tidig avskrivning och om den alternativa ordningen för tonnageskatt enligt artiklarna 124–128 i TRLIS (se avsnitt 2.2.4) om den uppfyller kriterierna enligt spansk lag, även om ingen av grupperingens medlemmar är ett rederi.
- (28) I skattehänseende är dock de ekonomiska intressegrupperingarna transparenta när det gäller aktieägare som är bosatta i Spanien. Med andra ord, när det gäller skatter fördelas vinster (eller förluster) som gjorts av ekonomiska

⁽¹⁴⁾ Med undantag för köpoptionens värde.

⁽¹⁵⁾ En konstant procentsats tillämpas varje år på tillgångens restvärde i slutet av föregående beskattningsperiod (restvärde = anskaffningsvärdet minus tidigare avskrivningar). I stället för att sprida kostnaden för tillgången jämnt över en viss period ger detta system sjunkande avskrivningskostnader för varje successiv period.

⁽¹⁶⁾ Om en tillgång ska avskrivas över fem år är SYD 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5) och avskrivningskostnaden är 5/15 av anskaffningsvärdet år 1, 4/15 år 2 osv. fram till 1/15 år 5.

⁽¹⁷⁾ Kopierad från tidigare artikel 128.11 i lag 43/1995 som införs genom lag 24/2001 och är tillämplig från 2002. Med tidig avskrivning avses tidigareläggning av det datum då avskrivning kan inledas. I det föreliggande fallet kan skattebetalarna, förutsatt att de får tillstånd, inleda accelererad avskrivning medan fartygsbygget pågår, dvs. innan fartyget har levererats till den skattepliktiga personen eller innan det tas i drift av denna person.

⁽¹⁸⁾ I artikel 48 i TRLIS regleras de särskilda skattearrangemang som tillämpas på ekonomiska intressegrupperingar. Se avsnitt 2.2.3 Åtgärd 3: Ekonomiska intressegrupperingar (EIG).

intressegrupperingar direkt till i Spanien bosatta medlemmar på proportionell grund. Eftersom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationerna av medlemmarna betraktas som investeringsverktyg – snarare än ett sätt att genomföra gemensam verksamhet – kallas de i detta beslut investerare.

- (29) Att de ekonomiska intressegrupperingarna är skatterettsligt transparenta betyder att de betydande förluster som de ådrar sig genom tidig och accelererad avskrivning kan förmedlas direkt till investerarna, som kan kompensera förlusterna mot sina egna vinster och minska sin skattebörda.

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

- (30) Den spanska lagstiftningen rörande tonnageskatt har tillämpats sedan 2002. Den ger möjlighet till en alternativ beräkning av rederiernas beskattningsbara vinster från stödberättigad transportverksamhet, på grundval av fraktkapacitet i stället för skillnaden mellan intäkter och utgifter.
- (31) Kommissionen har godkänt⁽¹⁹⁾ den spanska ordningen för tonnageskatt såsom förenlig med gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport⁽²⁰⁾ (nedan kallade *riktlinjerna för sjötransport*). Bestämmelserna som reglerar ordningen för tonnageskatt finns i kapitel XVII, artiklarna 124–128 i TRLIS.
- (32) Spanien antog även de genomförandeåtgärder som anges i avdelning VI, artiklarna 50–52 i RIS. Kommissionen noterar att, till skillnad mot reglerna enligt artiklarna 124–128 i TRLIS som anmälades till och godkändes av kommissionen, så har dessa genomförandeåtgärder – särskilt undantaget enligt artikel 50.3 i RIS (se avsnitt 2.2.5) – varken anmälts till eller godkänts av kommissionen.
- (33) På samma sätt som i andra medlemsstater är det frivilligt att ansluta sig till den spanska ordningen för tonnageskatt och för detta krävs ett förhandsgodkännande från skattemyndigheterna, som är giltigt i tio år. Intäkter från verksamhet som inte gäller sjötransport eller som inte faller inom ramarna för ordningen, omfattas av de normala bestämmelserna för inkomstskatt.
- (34) Enligt spansk lag kan ekonomiska intressegrupperingar som deltar i STL införas i något av registren över rederier⁽²¹⁾, eftersom deras verksamhet enligt de spanska myndigheterna omfattar drift av egna och chartrade fartyg. Begreppet drift av fartyg omfattar därför det att ett fartyg görs tillgängligt för en tredje part inom ramen för bareboat-charter.
- (35) Beskattningsunderlaget för den sjöfartsverksamhet som omfattas beräknas enligt bruttotonnage:

Registrerat nettotonnage	Dagligt belopp per 100 ton (euro)
Från 0 till 1 000	0,90
Från 1 001 till 10 000	0,70
Från 10 001 till 25 000	0,40
Över 25 001	0,20

- (36) Efter att den alternativa beskattningsgrunden har beräknats enligt rederiets fraktkapacitet tillämpas den normala bolagsskattesatsen på denna grund.
- (37) Enligt första strecksatsen i artikel 125.2 i TRLIS måste beskattningsgrunden omfatta alla intäkter från (godkänd) sjöfartsverksamhet på öppet hav, särskilt realisationsvinst som fås när fartyg – anskaffade av ett nytt företag som får fördelar från ordningen för tonnageskatt – senare säljs medan företaget fortfarande omfattas av ordningen för

⁽¹⁹⁾ Kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27.2.2002 i ärende N 736/01, ändrat genom beslut N 528/03.

⁽²⁰⁾ EUT C 13, 17.1.2004, s. 3.

⁽²¹⁾ Anges i lag nr 27/1992 av den 24.11.1992 om nationella hamnar och handelsflottan.

tonnageskatt. Omvänt gäller, enligt normala regler för bolagsskatt och eftersom beskattningsgrunden bestäms som skillnaden mellan intäkter och utgifter, att när fartyg anskaffas av ett företag och därefter säljs med realisationsvinst, utgör dessa undantagsvisa realisationsvinster beskattningsbara intäkter som således utökar beskattningsgrunden för bolagsskatt.

Skattebehandling av exceptionella realisationsvinster i samband med överföring av fartyg till ordningen för tonnageskatt

- (38) Särskilda regler gäller när ett fartyg som inte längre är nytt och beskattningen av intäkterna från fartyget överförs från den normala ordningen för bolagsskatt till ordningen för tonnageskatt. När det gäller fartyg som redan ägs av ett företag när det börjar omfattas av ordningen för tonnageskatt, eller andrahandsfartyg (nedan kallade *begagnade fartyg*) som köps när ett företag redan omfattas av ordningen för tonnageskatt, tillämpas ett särskilt förfarande enligt artikel 125.2 i TRLIS ⁽²²⁾. Enligt detta förfarande beskattas vissa belopp enligt normal bolagsskatt endast när fartyget senare säljs:

— Under det första budgetåret när ordningen för tonnageskatt tillämpas eller under det år då de begagnade fartygen har anskaffats, måste bundna reserver som motsvarar skillnaden mellan normalt marknadsvärde och bokfört nettovärde för vart och ett av de fartyg som omfattas av denna regel avsättas, eller skillnaden måste redovisas separat i årsrapporten för vart och ett fartyg för varje budgetår under vilket fartygen fortfarande ägs.

— Beloppet för denna positiva reserv tillsammans med den positiva skillnaden, på datum för överföring av ägarskap, mellan avskrivning av skatt och avskrivning i redovisningen för det sålda fartyget adderas till den beskattningsgrund enligt ordningen för tonnageskatt som avses i artikel 125.1 i TRLIS efter att försäljningen av fartyget har slutförts.

- (39) Således gäller att vid normal tillämpning av den spanska ordningen för tonnageskatt, som den godkänts av kommissionen, beskattas potentiell realisationsvinst när objektet börjar omfattas av ordningen för tonnageskatt och det antas att beskattningen av realisationsvinst, även om den är fördröjd, äger rum senare när fartyget säljs eller demonteras. Som förklarat i avsnitt 2.2.5 är det enligt tax lease-systemet inte fråga om att denna beskattning skjuts upp, utan den undviks helt eftersom fartygen i fråga anses vara nya, inte begagnade. Det betyder att det särskilda förfarandet inte gäller.

2.2.5 Åtgärd 5: Artikel 50.3 i RIS

- (40) I fråga om de godkända transaktionerna inom tax lease-systemet noterar kommissionen att de ekonomiska intressegrupperingarna kan lämna den normala ordningen för bolagsskatt och övergå till ordningen för tonnageskatt utan att reglera den dolda skattskyldighet som uppstår från tidig och accelererad avskrivning antingen vid övergång till ordningen för tonnageskatt eller senare när fartyget säljs eller demonteras.
- (41) Genom undantag från regeln enligt artikel 125.2 i TRIS fastställs i artikel 50.3 i RIS ⁽²³⁾ att när ett fartyg anskaffas genom köpoption som ingår i ett leasingkontrakt som har förhandsgodkänts av skattemyndigheterna, anses sådana fartyg vara nya ⁽²⁴⁾, inte begagnade, utan beaktande av huruvida de redan varit i drift eller varit föremål för avskrivning, från det datum då leasingoptionen används, dvs. efter att de ekonomiska intressegrupperingarna övergår till ordningen för tonnageskatt. Enligt den information som kommissionen har tillgång till, tillämpades detta undantag endast på särskilda leasingkontrakt som skattemyndigheterna hade godkänt inom ramen för ansökningar om tidig avskrivning enligt artikel 115.11 i TRLIS (se avsnitt 2.2.2 ovan, Åtgärd 2: Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av leasade tillgångar), dvs. i samband med leasade nybyggda sjöående fartyg som anskaffats genom tax lease-systemoperationer och – med ett undantag – från spanska varv.
- (42) I sådana fall anses fartyget ha anskaffats som nytt av den ekonomiska intressegrupperingen på det datum då leasingoptionen används, dvs. efter att grupperingen övergått till ordningen för tonnageskatt. Den första konsekvensen av undantaget enligt artikel 50.3 i RIS är att man undviker tillämpningen av reglerna enligt artikel 125.2 i TRLIS. Den ekonomiska intressegrupperingen behöver inte fastställa en bunden reserv och inte heller skillnaden

⁽²²⁾ Se artikel 125.2 i TRLIS.

⁽²³⁾ Infört genom kungligt dekret 252/2003 av den 28.2.2003, offentliggjort i Spaniens officiella tidning BOE nr 62, 13.3.2003.

⁽²⁴⁾ Artikel 50.3 i RIS. Här bör noteras att detta undantag endast beviljas till ekonomiska intressegrupperingar som redan har fått godkännande från skattemyndigheterna rörande tidig avskrivning.

mellan det pris som rederiet betalar och fartygets värde i den ekonomiska intressegrupperingens bokföring⁽²⁵⁾, inte heller beskattas den positiva skillnaden mellan fartygets bokföringsvärde och beskattningsvärde⁽²⁶⁾. Den andra konsekvensen är att intäkterna från försäljningen till rederiet (det verkliga priset för bareboat charter-optionen) anses härröra från ett fartyg som anskaffats och sålts av ett företag som får förmåner från ordningen för tonnageskatt, och inkluderas i beskattningsgrunden för ordningen för tonnageskatt enligt första strecksatsen i artikel 125.2 i TRLIS.

3. SKÄL TILL ATT INLEDA DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

(43) Som ett första steg konstaterade kommissionen att det spanska tax lease-systemet, trots tillämpningen av olika skatteåtgärder, bör analyseras som ett enda system (globalt synsätt) eftersom de olika åtgärderna kan användas gemensamt – *de jure* eller *de facto* – och slog fast att det utgör statligt stöd.

(44) Som ett andra steg utvärderades de enskilda åtgärderna separat (enskilt synsätt) och i detta steg konstaterade kommissionen följande:

— Den accelererade avskrivningen av hyrda tillgångar (åtgärd 1) skulle kunna utgöra statligt stöd, men i så fall skulle det under alla omständigheter utgöra befintligt stöd eftersom det genomfördes före anslutningen. Följaktligen inleddes inte något formellt granskningsförfarande rörande denna åtgärd.

— Den tidiga avskrivningen av hyrda tillgångar (åtgärd 2) skulle kunna utgöra statligt stöd eftersom den ger en selektiv fördel med tanke på de vaga villkor som fastställs i den spanska lagstiftningen och de diskretionära befogenheter som de spanska skattemyndigheterna har utövat vid tolkning av dessa villkor. Denna åtgärd, som trädde i kraft 2002⁽²⁷⁾, ansågs vara olaglig och eventuellt utgöra oförenligt statligt stöd.

— Den ekonomiska intressegrupperingens status (åtgärd 3) identifierades inte som potentiellt statligt stöd. Formellt granskningsförfarande inleddes inte rörande denna åtgärd.

— Ordningen för tonnageskatt (åtgärd 4) godkändes av kommissionen som förenligt statligt stöd år 2002. Förenligheten hos ordningen för tonnageskatt som den godkännts ifrågasattes inte i beslut K(2011) 4494 slutlig. I och med kommissionens godkännande bör denna åtgärd under alla omständigheter anses utgöra befintligt stöd.

Kommissionen ifrågasatte dock två aspekter relaterade till ordningen för tonnageskatt:

— Kommissionen ifrågasatte möjligheten som gavs till vissa företag, såsom de ekonomiska intressegrupperingarna som deltog i tax lease-operationer, att dra fördel av ordningen för tonnageskatt i de fall deras verksamhet begränsades till att leasa ut fartyg enligt bareboat-principen. Kommissionen ansåg att dessa företag inte var verksamma inom sektorn för sjötransport av varor eller passagerare enligt definitionen i rådets förordning (EEG) nr 4055/86⁽²⁸⁾ och i rådets förordning (EEG) nr 3577/92⁽²⁹⁾, utan närmast inom sektorn för finansiella investeringar och uthyrning eller leasing av varor. Kommissionen noterade att deras stödberättigande för den spanska ordningen för tonnageskatt aldrig hade anmälts till eller godkänts av kommissionen.

— Skattebefrielsen för realisationsvinst (åtgärd 5) till följd av att åtgärder tillämpades enligt ordningen för tonnageskatt (artikel 50.3 i RIS) ansågs vara en tilläggsåtgärd som inte omfattas av räckvidden för kommissionens godkännande år 2002. Åtgärden ansågs också vara olaglig och eventuellt oförenligt stöd.

⁽²⁵⁾ På datum för övergång till ordningen för tonnageskatt.

⁽²⁶⁾ På datum då fartyget övergår till rederiets ägo.

⁽²⁷⁾ Se fotnot 17.

⁽²⁸⁾ Rådets förordning (EEG) nr 4055/86 av den 22 december 1986 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land (EGT L 378, 31.12.1986, s. 1).

⁽²⁹⁾ Rådets förordning (EEG) 3577/92 av den 7 december 1992 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet inom medlemsstaterna (cabotage) (EGT L 364, 12.12.1992, s. 7).

(45) Potentiella stödmottagare konstaterades vara följande:

- De ekonomiska intressegrupperingarna som primära mottagare av skattefördelarna.
- De medlemmar/investerare i de ekonomiska intressegrupperingarna som får fördel av skatteförmånerna på grundval av de ekonomiska intressegrupperingarnas transparens.
- Rederierna som får delar av skatteförmånerna i form av rabatt på fartygspriset.
- Eventuellt varven, deltagande banker, leasingföretagen och andra mellanhänder.

(46) Kommissionen ansåg att stödet inte verkade vara förenligt med den inre marknaden.

4. SYNUNKTER FRÅN SPANIEN OCH INTRESSERADE PARTER

(47) Synpunkter mottogs från de spanska myndigheterna och från 41 tredje parter inklusive offentliga myndigheter, sektorsförbund och enskilda företag som antingen deltog i tax lease-operationer eller var konkurrenter till deltagarna, t.ex. varv eller skeppsbyggnadsförbund i utlandet.

(48) Synpunkterna gäller följande aspekter i kommissionens bedömning i beslut K(2011) 4494 slutlig:

- Förfarandemässiga aspekter.
- Allmänt grepp: bedömning av tax lease-systemet som ett system versus bedömning av enskilda åtgärder som utgör del av tax lease-systemet.
- Huruvida de enskilda åtgärderna sammanlagt bildar statligt stöd (förekomsten av en fördel, statliga medel, statens ansvar, inverkan på konkurrens och handel) och huruvida någon av dem utgör befintligt stöd.
- Identifiering av stödmottagarna.
- Förenligheten hos eventuellt statligt stöd.
- Hinder för återkrav av stödet (likabehandling, berättigade förväntningar, rättslig säkerhet).

4.1 FÖRFARANDE

- (49) Spanien anser att kommissionen inledde det formella granskningsförfarandet utan att tillbörligen konsultera de spanska myndigheterna rörande kommissionens huvudsakliga slutledningar. Därför har den spanska statens rätt till försvar och den kontradiktoriska principen som är väsentlig för alla förvaltningsförfaranden har kränkts.
- (50) Enligt ett antal tredje parter borde kommissionen ha använt förfarandet rörande befintligt stöd, för om de två ifrågakvarande skatteåtgärderna (avskrivningsregler för hyrda tillgångar och ordningen för tonnageskatt) utgör stöd så är de befintligt stöd.

4.2 BEDÖMNING AV TAX LEASE-SYSTEMET SOM EN ORDNING/BEDÖMNING AV ENSKILDA ÅTGÄRDER

4.2.1 De klagande

- (51) Holland Shipbuilding anser att tax lease-systemet bör ses som en helhet eftersom det är ett organiserat system som medvetet utnyttjar olika skatteåtgärder i syfte att få en ekonomisk fördel som är vida större än den totala fördel som kan fås om åtgärderna tillämpas separat, och eftersom åtgärderna är inbördes beroende. Ekonomiska intressegrupperingar som använder ordningen för tonnageskatt kan göra den tillfälliga skattefördel som uppstår genom tidig och accelererad avskrivning permanent. De vaga villkor som gäller för tillämpning av tidig avskrivning och det hur de spanska myndigheterna tolkar villkoren ger skattemyndigheterna diskretionära befogenheter. Detta härrör från det faktum att godkännande i praktiken endast beviljas om övergången görs från den normala ordningen för bolagsskatt till ordningen för tonnageskatt.

- (52) Danish Maritime och [...] (*) ⁽³⁰⁾ anser också att tax lease-systemet som helhet är en ordning för statligt stöd som oavsett vem som är stödmottagare ger en klar ekonomisk fördel till vissa företag.

4.2.2 Spanien och deltagarna i tax lease-transaktionerna

- (53) Spanien och de företag som kommissionen identifierat såsom potentiella stödmottagare (rederier, banker, investerare i ekonomiska intressegrupperingar, varv som deltagit i tax lease-operationer) är inte överens om detta globala synsätt.
- (54) Dessa anser att tax lease-systemet som sådant inte omfattas av den spanska lagstiftningen, att operationerna är privata kontrakt (leasing, bareboat-charter, ekonomisk intressegruppering) som ingås av privata parter som fritt kan välja den förmånligaste vägen för finansiering av en tillgång och använda de kontraktuella och skattemässiga arrangemang som de har tillgång till. De vidhåller också att Spanien inte ska hållas ansvarigt för fördelar som skattepliktiga har gjort för att minska sin skattebörda. Därutöver krävs enligt skattelagstiftningen inte att alla åtgärder nämnda i kommissionens beslut K(2011) 4494 slutlig används.
- (55) Asociación Española de Banca, AEB (den spanska banksammanslutningen) anser att detta är första gången som kommissionen har konstaterat förekomsten av statligt stöd i en kombination av lagliga transaktioner mellan privata enheter och inte i en rättslig bestämmelse.
- (56) Den spanska banksammanslutningen AEB anser att det i stället för ett enda system finns två olika system (avskrivningssystemet och ordningen för tonnageskatt) och att dessa klart kan åtskiljas och behandlas separat oavsett om de används separat eller tillsammans.
- (57) Dessutom anser AEB att kommissionen inte identifierade ett allmänt referenssystem innan den identifierade en selektiv fördel. Enligt AEB finns det väldigt många olika sätt att finansiera anskaffning av en tillgång med användning av olika kombinationer av rättsliga instrument och skatteåtgärder och att kommissionen borde jämföra alla dessa alternativa situationer. En slutsats om att tax lease-systemet ger en selektiv fördel till vissa företag är därför onaturlig, särskilt om kommissionen som referens använder det skattemässigt sett dyraste sättet att finansiera en investering och därvid utesluter alla incitament som investerare har tillgång till.
- (58) Följaktligen ger tax lease-systemet inte en selektiv fördel. Detta grundar sig särskilt på att kommissionen identifierar flera potentiella mottagare som inte motsvarar ekonomiska sektorer. Med hänvisning till kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag ⁽³¹⁾ (nedan kallat *kommissionens meddelande om beskattning av företag*) och kommissionens beslut rörande Groepsrentebox i Nederländerna ⁽³²⁾ anser AEB att det inte går att sluta sig till att åtgärden är selektiv på grund av att den ger större fördelar till medlemmar av ekonomiska intressegrupperingar som investerar i havsgående fartyg i stället för i andra tillgångar.
- (59) Eftersom tax lease-systemet enbart består av privata aktörer som utnyttjar allmänna skatteåtgärder inom ramen för privata avtal, ingår det inga statliga medel.
- (60) Enligt AEB påverkas inte konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna eftersom de huvudsakliga mottagare som kommissionen har identifierat är rederier och åtgärden är tillgänglig för alla rederier i Europa och annorstädes i världen.
- (61) I sina synpunkter beskriver dessa tredje parter tax lease-systemet som en serie ickerelaterade åtgärder (enskilt synsätt) och lämnar inga ytterligare synpunkter om tax lease-systemet som helhet.

(*) Affärshemlighet/konfidentiella uppgifter.

⁽³⁰⁾ [...]

⁽³¹⁾ EGT C 384, 10.12.1998, s. 3, se punkt 14.

⁽³²⁾ Se kommissionens beslut 2009/809/EG av den 8 juli 2009 om den groepsrentebox-ordning som Nederländerna planerar att genomföra (ärende C 4/07).

4.3 OBSERVATIONER I SAMBAND MED BEDÖMNINGEN AV ENSKILDA ÅTGÄRDER

4.3.1 Accelererad avskrivning (artikel 115.6 i TRLIS ⁽³³⁾) – åtgärd 1

- (62) Enligt Spanien och vissa tredje parter kan denna åtgärd i regel tillämpas på alla typer av tillgångar och sektorer. Den avvikande skatte- och redovisningsbehandlingen av leasingavgifter medför ingen faktisk selektivitet, eftersom en mångfald sektorer tillämpar denna åtgärd. Dessutom ger det spanska systemet för bolagsskatt möjlighet till alternativa arrangemang för accelererad avskrivning. AEB konstaterar att rätlinjig avskrivning inte kan användas som (enda) referens för att fastställa förekomsten av en fördel eftersom det finns andra avskrivningsmetoder som är allmänt godkända. Enligt artikel 11 i TRLIS och artiklarna 1–5 i RIS finns det möjlighet att tillämpa avtagande metoder såsom degressiv avskrivning ⁽³⁴⁾ eller SYD-metoder (sum-of-the-year-digit) ⁽³⁵⁾, men också att göra avskrivningar på en tillgång enligt en särskild plan som har överenskommit med skattemyndigheterna ⁽³⁶⁾. Som exempel nämner AEB att degressiv avskrivning kan tillämpas enligt en procentsats som är 2,5 gånger högre än den tillämpliga rätlinjiga avskrivningssatsen som är 25 %.

4.3.2 Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning (artikel 115.11 i TRLIS, artikel 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS) – åtgärd 2

- (63) Det hävdas att tidig avskrivning endast är en metod för accelererad avskrivning enligt vilken accelererad avskrivning under vissa omständigheter kan inledas före det datum då tillgången levereras till och tas i drift av slutanvändaren. Om det inte vore möjligt att dra av de belopp som betalas medan tillgången håller på att konstrueras, skulle detta i själva verket innebära förhandsbeskattning. Tidig avskrivning innebär endast att neutralitet och sammanhanget mellan det finansiella flödet och skattebehandlingen återställs.
- (64) AEB yrkar på att möjligheten att tidigarelägga inledningen av avskrivningsperioden är en allmän åtgärd som också anges i artikel 11.1 d i TRLIS och i artikel 5 i RIS, som innehåller definition av de allmänna regler som är tillämpliga på avskrivning. Genom dessa bestämmelser kan skattemyndigheterna godkänna en särskild avskrivningsplan som lämnas in och motiveras av den skattepliktige, inklusive när det gäller tillgångar under konstruktion.
- (65) Det enda syftet med förhandsgodkännande av tidig avskrivning och det förfarande som skattemyndigheterna följer är att kontrollera att operationen är reell och att kriterierna enligt lagstiftningen uppfylls. Förhandskontroll måste särskilt göras av att det finns ett leasingkontrakt vars startdatum ligger före beställning eller leverans av tillgången, att det i ansökan finns angivelse av att betalningarna för återvinning av kostnaderna för tillgången kan dras av, att kontraktet för anskaffningen av en tillgång som kräver en lång kontrakts- eller konstruktionsperiod följer linjerna för tillgångens driftskostnader, att kontraktet för konstruktion av tillgången har tecknats och det finns angivelse av de särskilda kontraktsvillkor som gäller för användning av tillgången.
- (66) Utöver de allmänna villkor som anges i artikel 49 i RIS finns det ett ytterligare villkor enligt artikel 48.4 i TRIS när den sökande är en ekonomisk intressegruppering. Tillståndet är inte beroende av hur andra åtgärder tillämpas eller att ytterligare handlingar lämnas in. Slutligen gäller att förfarandet inte har någon diskretionär faktor, vilket framgår av det faktum att ingen ansökan till skattemyndigheterna någonsin har avslagits. I detta hänseende anser AEB att kommissionen borde göra en närmare undersökning av varför finansieringsoperationerna inte har genomförts. Ifall att, vilket kommissionen vidhåller på grundval av informella uppgifter, vissa rederier inte kunde hitta en bank för att organisera operationen, har detta mer att göra med den omständigheten att parterna inte kunde komma överens om vissa delar av operationerna, såsom priset. AEB nekar formellt att någon av deras medlemmar skulle ha deltagit i något möte eller informell kontakt med de spanska myndigheterna. De facto är situationen inte

⁽³³⁾ TRLIS: den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt.

⁽³⁴⁾ Se fotnot 15.

⁽³⁵⁾ Se fotnot 16.

⁽³⁶⁾ Se artikel 11.1 d i TRLIS och artikel 5 i RIS.

densamma som den som beskrivs i kommissionens beslut rörande den stödordning som Frankrike har genomfört ⁽³⁷⁾, där det konstaterades att omständigheten om att operationen skulle ha ett betydande ekonomiskt och socialt intresse befanns vara oprecis och lämnades för skattemyndigheterna att avgöra. Tvärtom, AEB förnekar att något av villkoren enligt artikel 49 i RIS skulle vara oprecist och öppet för tolkning.

- (67) Av det följer att tidig avskrivning, på samma sätt som accelererad avskrivning, kan tillämpas allmänt på alla typer av tillgångar och alla sektorer. Den är en allmän åtgärd.
- (68) Eftersom det gäller en metod för att tillämpa accelererad avskrivning och om den konstateras vara stöd, bör den konstateras utgöra befintligt stöd.

4.3.3 De ekonomiska intressegrupperingarnas skatterättsliga transparens (artikel 48 i TRLIS) – åtgärd 3

- (69) Enligt AEB är transparensen hos de ekonomiska intressegrupperingarna förenlig med logiken i det spanska skattesystemet. Denna transparens gör det möjligt för flera investerare att göra en gemensam investering som ingen av dem skulle göra på egen hand men där de ändå, på grund av transparensen och deras andel i investeringen, kan utnyttja den skattebehandlig som skulle ha gällt om de hade gjort investeringen för egen del. Det finns därför ingen fördel som hör samman med tillämpning av status av ekonomisk intressegruppering. Dessutom gäller det en status som inte har sektorsvisa begränsningar. Alla spanska skattebetalare kan vara medlem i en ekonomisk intressegruppering. Åtgärden är därför inte selektiv.

4.3.4 Ordningen för tonnageskatt (artiklarna 124–128 i TRLIS) – åtgärd 4

- (70) Eftersom kommissionen i beslut K(2011) 4494 slutlig slog fast att den år 2002 hade godkänt att den spanska ordningen för tonnageskatt utgör stöd som är förenligt med riktlinjerna för sjötransport ⁽³⁸⁾, fokuserade de spanska myndigheterna och tredje parter sina synpunkter på räckvidden för beslutet från år 2002 och de särskilda frågorna huruvida finansiella ekonomiska intressegrupperingar ⁽³⁹⁾ som deltar i tax lease-operationer skulle gynnas av ordningen för tonnageskatt.
- (71) Vad gäller frågan huruvida finansiella ekonomiska intressegrupperingar ⁽³⁹⁾ som deltar i tax lease-operationer, dvs. som inte driver fartyg men som investerar i dem och hyr ut dem som en del av den finansiella investeringen, kan ha fått fördel av ordningen för tonnageskatt, vidhåller Spanien att de företag som driver fartyg genom att hyra ut dem och därför finns förtecknade i spanska register över rederier (såsom rederier) efter att artikel 1 i det kungliga dekretet 1027/1989 ⁽⁴⁰⁾ trädde i kraft den 28 juli 1989, vilket upprepas i artikel 9 i lag 27/1992 av den 24 november 1992. Eftersom kommissionen har godkänt tillämpning av ordningen för tonnageskatt för alla företag som är förtecknade i de spanska registren för fartygstransport ⁽⁴¹⁾ gäller detta tillstånd även för företag som äger fartyg eller som hyr eller leasat ut dem till tredje parter. Om denna åtgärd anses utgöra statligt stöd, bör den därför betraktas som befintligt stöd.

4.3.5 Artikel 50.3 i RIS – åtgärd 5

- (72) Spanien, PYMAR och vissa banker hävdar att artikel 50.3 i RIS enbart innehåller genomförandeåtgärder avsedda att ge rättslig säkerhet. De vidhåller att, i enlighet med principerna i det spanska rättssystemet, de centrala inslagen i en skattemässig åtgärd alltid måste regleras i lag och att denna bestämmelse, som ingår i ett kungligt dekret, inte tillför något nytt utan endast förklarar räckvidden av artikel 125.2 i TRLIS. Bestämmelsen avviker inte från lagen, inte heller ger den ytterligare fördelar. Skattebefrielsen vad gäller realisationsvinst ingick redan som en del av den ordning som kommissionen hade godkänt och, om den innebär stöd, bör den anses vara befintligt stöd.

⁽³⁷⁾ Statligt stöd C 46/04, kommissionens beslut av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen (EUT L 112, 30.4.2007, s. 41).

⁽³⁸⁾ Se fotnot 20.

⁽³⁹⁾ Kommissionen anser inte att tillämpning av tonnageskatt för ekonomiska intressegrupperingar är ett problem så länge som de faktiskt driver fartyg för att tillhandahålla tjänster för sjötransport och uppfyller villkoren enligt riktlinjerna för sjötransport.

⁽⁴⁰⁾ Denna bestämmelse gäller alla fartyg, båtar och sjöfartsstrukturer oavsett deras ursprung, tonnage eller ändamål. Bestämmelsen gäller också alla rederier som driver fartyg, oavsett om de äger dem eller driver dem genom leasingavtal, charteravtal eller någon annan form som är reglerad i lag.

⁽⁴¹⁾ Se kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002, avsnitt 2.4. Mottagare: Mottagare för ordningen för tonnageskatt kan vara sjöfartsföretag som är registrerade enligt spansk lag och vars verksamhet omfattar drift av ägda och chartrade fartyg.

- (73) Vidare gäller att Spanien och de påstådda mottagarna vidhåller att det är logiskt att anse att ett fartyg är nytt eftersom ingen har använt det innan det tagits i bruk av leasingtagaren, och att utnyttjandet av optionsrätten avtalades när leasingkontraktet undertecknades⁽⁴²⁾. AEB konstaterar att i regel anses en tillgång vara ny när den anskaffas via optionen i ett leasingkontrakt.

4.4 OBSERVATIONER RÖRANDE ÖVERFÖRING AV STATLIGA MEDEL OCH STATENS ANSVAR FÖR ÅTGÄRDERNA

- (74) Enligt de klagande innebär en skattelättnad en överföring av statliga medel i form av minskade skatteintäkter. Tax lease-systemet/skatteåtgärderna kan därför tillskrivas staten eftersom alla åtgärder ingår i spansk lagstiftning. Dessutom bygger tax lease-systemet på ett godkännande som har beviljats av skattemyndigheterna. Även om dessa godkännanden hör samman med enskilda åtgärder är det klart att de i praktiken beviljas för de totala tax lease-transaktionerna. Detta beror på att den ansökan om tidig avskrivning som lämnas in hos skattemyndigheterna innehåller detaljerad beskrivning av skatteförmånens uppbyggnad och fördelning mellan den ekonomiska intressegrupperingen eller investerarna och rederiet såväl som information från varvet rörande arrangemangets förväntade sociala och ekonomiska fördelar. Det finns inget skäl till varför dessa handlingar systematiskt tillhandahålls om de inte de facto utgör förutsättning för godkännande.
- (75) Rederierna hävdar å andra sidan att den rabatt som varvet eller den ekonomiska intressegrupperingen ger på ursprungspriset inte kan tillskrivas staten eftersom den har sin grund i privata kontrakt mellan den ekonomiska intressegrupperingen och varvet som deltar i operationen.

4.5 OBSERVATIONER RÖRANDE SNEDVRIDNING AV KONKURRENSEN OCH INVERKAN PÅ HANDELN

- (76) [...] anser att de berörda förmånernas storlek (14 miljoner euro i det exempel som anges i beslut K(2011) 4494 slutlig) utan tvivel påverkar mottagarnas marknadsställning och därför ger upphov till en betydande snedvridning på marknader som kännetecknas av stark konkurrens. Ordningen ger en stor fördel till de spanska varven som kan marknadsföra sina fartyg till priser som är lägre än hos andra europeiska varv och som inkluderar fördelarna enligt tax lease-systemet. [...] hänvisar till statistik från spanska industriministeriet enligt vilken de spanska varven med tiden har levererat fler och fler fartyg till rederier utomlands.
- (77) Vad gäller varven anser [...] att anskaffning av fartyg från spanska varv till mycket lägre priser gör att varven kan spara miljontals euro på en betydande andel av de fasta kostnaderna. Eftersom denna fördel sprids över fartygens avskrivningstid ger den rederierna en konkurrensfördel i jämförelse med andra rederier och snedvrider därför konkurrensen under många år.
- (78) Som konstateras ovan hävdar fartygsägarna att alla rederier kan ta del av de villkor som erbjuds av de spanska varven och således få fördel av de prisrabatter som de spanska varven kan erbjuda. De hävdar också att de har erlagt ett skäligt marknadspris och att de inte har fått någon ekonomisk fördel. Således är det inte sannolikt att anskaffning av fartyg från spanska varv skulle ge betydande minskning av driftskostnaderna eller en långvarigt starkare ställning, såsom kommissionen konstaterar i beslut K(2011) 4494 slutlig.

4.6 OBSERVATIONER ANGÅENDE IDENTIFIERING AV STÖDMOTTAGARE

- (79) Enligt AEB kan ekonomiska intressegrupperingar inte vara stödmottagare. Grupperingarna är skattemässigt trans-parenta och därför är det investerarna som måste betala de skatter som uppstår genom den ekonomiska intressegrupperingens affärsverksamhet. Det betyder att de ekonomiska intressegrupperingarna inte kan få ekonomiska fördelar genom skattelättnader. Dessutom har alla spanska skattebetalare möjlighet att agera som investerare, dvs. vara medlem i en ekonomisk intressegruppering.

⁽⁴²⁾ Se särskilt skrivelsen av den 2 augusti från de spanska myndigheterna som svar på kommissionens beslut K(2011) 4494 slutlig, avsnitt 3.2.3.2 om påstått nytt statligt stöd: enligt punkt 9 i artikel 50.3 i RIS är begreppet "begagnat" tillämpligt på element som har använts av en tredje part annan än den skattskyldige som ansöker om tillämpning av en specifik bestämmelse.

- (80) Å andra sidan anser ett antal varv att endast de ekonomiska intressegrupperingarna kan vara stödmottagare. Fartygsägare kan inte vara stödmottagare eftersom de inte är spanska skattebetalare. Dessutom hävdar de att kommissionen felaktigt har antagit, utan att ge någon förklaring, att skattefördelarna överförs från den ekonomiska intressegrupperingen till rederiet genom en prisrabatt. De facto gäller att priset fastställs på grundval av ett affärsbeslut som fattas av den privata ägaren av tillgången.
- (81) Fartygsägarna hävdar att rederier över hela världen i regel anskaffar fartyg från varv i olika länder, inklusive, om de så önskar, från spanska varv. Alla rederier kan därför utnyttja de prisrabatter som de spanska varven kan erbjuda.
- (82) Flera fartygsägare hävdar att om tax lease-systemet utgör statligt stöd, är de inte mottagare av detta stöd. De anför två skäl: för det första, det sätt på vilket tax lease-systemets struktur fungerar visar att det förekommer samordning mellan den ekonomiska intressegrupperingen och varvet, som har gemensamma intressen och fastställer försäljningspriset, och för det andra nämner företag som driver bogseringsbåtar och räddningsfartyg exempel på anbud som erhållits från varv utanför Spanien om konstruktion av liknande bogseringsbåtar. Dessa anbud ligger inom samma prisområde eller ännu lägre än anbuden från de spanska varv som valts ut. De hävdar att de därför har erlagt ett skäligt marknadspris och att de inte har fått någon ekonomisk fördel enligt det som anges i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Om tax lease-systemet skulle ge en ekonomisk fördel, skulle mottagarna vara de varv som deltar i operationerna, inte rederierna.
- (83) Holland Shipbuilding anser att stödmottagarna är de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, såväl som rederierna, men även de spanska varven eftersom det finns en betydande skillnad mellan det pris som fartygsägaren betalar och det pris som varvet får, som ligger ovanför marknadspriset. Enligt ett nationellt varvsförbund inrättades ordningen i syfte att hjälpa varven. Det vore felaktigt att sluta sig till att tax lease-systemet ger fördelar till rederierna. Sänkningen av byggnadspriset innebär inte nödvändigtvis en fördel för den som köper fartyget. Dessutom kan de spanska varven endast erbjuda denna fördel till köpare som använder tax lease-systemet. Tax lease-systemet utgör ett olagligt stöd till fartygsbyggnad som skadar nationella varv som direkt konkurrerar med de spanska varven.
- (84) PYMAR hävdar att kommissionen inte ger tillräckliga motiveringar i beslut K(2011) 4494 slutlig till varför den identifierar varven som potentiella mottagare av statligt stöd. PYMAR påpekar också att kommissionens beslut i målen GIE Fiscaux, Brittany Ferries, Air Caraïbes och Le Levant ⁽⁴³⁾ rörande liknande skatteordningar inte identifierade tillverkaren av tillgångarna som mottagare av statligt stöd.

4.7 OBSERVATIONER ANGÅENDE KLASSIFICERING AV BEFINTLIGT ELLER OLAGLIGT STÖD

- (85) Såsom anges i avsnitt 4.3 ovan, anser Spanien och vissa tredje parter att endast två åtgärder omfattas: för det första bestämmelserna i artikel 115 i TRLIS rörande avdrag för kostnaden för en tillgång som har anskaffats genom ett kontrakt för finansiell leasing. Spanien antog dessa bestämmelser innan landet anslöt sig till EU. Om denna åtgärd utgör stöd, handlar det om befintligt stöd enligt det som kommissionen slår fast i beslut K(2011) 4494 slutlig, och artikel 115(11) i TRLIS som ger myndigheterna möjlighet att fastställa en startpunkt för avdraget är endast ett medel för att genomföra artikel 115. För det andra godkändes ordningen för tonnageskatt enligt artiklarna 124–128 i TRLIS av kommissionen år 2002 och utgör därför också befintligt stöd. Genomförandebestämmelserna – särskilt artikel 50.3 i RIS – påverkar inte bestämmelserna enligt lagen och omfattas därför av kommissionens godkännande.

4.8 OBSERVATIONER ANGÅENDE STÖDETS FÖRENLIGHET

- (86) De spanska myndigheterna och de påstådda mottagarna hävdar att stödet är förenligt med hänvisning till ordningen för tonnageskatt som godkändes år 2002, eftersom ordningen omfattar sjöfartsföretag som är registrerade enligt spansk lagstiftning ⁽⁴⁴⁾ och vars verksamhet omfattar drift av ägda och chartrade fartyg. Eftersom artikel 50.3 i RIS endast genomför ordningen för tonnageskatt, omfattas den också av 2002 års beslut.

⁽⁴³⁾ Kommissionens beslut av den 20.12.2006 i ärende C 46/04 GIE Fiscaux; av den 8.5.2001 i ärende C 31/98 Brittany Ferries; av den 16.12.2003 i ärende N 474/03 Air Caraïbes och av den 20.5.2008 i ärende C 74/99 Le Levant.

⁽⁴⁴⁾ Här hänvisas till spansk lag 27/92. Mottagarna kan således vara företag som har sitt huvudkontor i Spanien eller företag etablerade i EU med biverksamhet i Spanien.

- (87) Tredje parter hävdar också att allt stöd är förenligt med riktlinjerna för sjötransport, som också omfattar drift av ägda och chartrade fartyg och att detta stöd faller inom det tak som gäller enligt dessa riktlinjer.
- (88) Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España (den spanska sammanslutningen för skeppsbyggnadsingenjörer och maskinbefäl) anser att förenligheten hos allt stöd bör analyseras i ett globalt konkurrenssammanhang i stället för med fokus på den inre marknaden, eftersom varv i länder utanför EU mottar stöd som inte är föremål för konkurrensregler, såsom är fallet i EU.
- (89) Däremot anser [...] att ordningen inte över huvud taget kan anses vara förenligt stöd, inte ens – som fastställs i beslut K(2011) 4494 slutlig – enligt riktlinjerna för sjöfart. Denna part anser att Spanien för det första inte kan bevisa att alla konstruerade fartyg hade rätt till stöd enligt dessa riktlinjer och för det andra att stödet endast kan ge skattefrihet i fråga om den skatt som gäller för mottagaren i det land som antar ordningen. Därför får fartygsägare utanför Spanien ingen fördel av ordningen och den skatt som de spanska fartygsägarna betalar är sannolikt begränsad eftersom de drar fördel av ordningen för tonnageskatt och en lättnad i fråga om sociala avgifter.

4.9 OBSERVATIONER ANGÅENDE ÅTERKRAV

- (90) Både de spanska myndigheterna och de potentiella mottagarna vidhåller att återkrav bör uteslutas eftersom detta skulle strida mot grundläggande principer i EU-lagstiftningen⁽⁴⁵⁾ såsom likabehandling, skyddet av berättigade förväntningar och rättslig säkerhet.

4.9.1 Likabehandling

- (91) PYMAR hävdar att liknande skatteåtgärder undersöktes i två andra fall (Brittany Ferries⁽⁴⁶⁾ och GIE Fiscaux) utan att återkrav fastställdes. Om kommissionen slöt sig till att det förekom stöd borde detta stöd bedömas vara förenligt upp till den gräns som fastställs i kapitel 11 i riktlinjerna för sjöfart och för det belopp som överskrider den gränsen, bör således skyddet av den rättsliga säkerheten, på samma sätt som i det franska fallet, göra att kommissionen avstår från återkrav. [...] hävdar att då inget stöd återkrävdes från de franska operatörerna, skulle återkrav av stöd från de spanska operatörerna i ett mycket liknande fall försätta de senare i en situation med konkurrensnackdel och kränka principen om likabehandling.
- (92) Spanien och PYMAR hänvisar till ett antal beslut där kommissionen redan har avstått från återkrav på grund av offentliga uttalanden från kommissionen eller någon av dess ledamöter. Hänvisning görs till besluten om de belgiska samordningscentralerna, luxemburgska 1929-holdingbolag och andra samordningscentraler och aktiviteter mellan grupper i multinationella företag⁽⁴⁷⁾, det s.k. spanska goodwill-ärendet⁽⁴⁸⁾, ett italienskt ärende med stöd till stora företag i svårigheter⁽⁴⁹⁾ och två ärenden rörande fiskenäring⁽⁵⁰⁾ (Shetlands- och Orkneyöarna).

⁽⁴⁵⁾ Se artikel 14.1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget.

⁽⁴⁶⁾ Kommissionens beslut av den 8.5.2001 i ärende C 31/98 (EGT L 12, 15.1.2002, s. 33).

⁽⁴⁷⁾ Samordningscenter (DE), samordningscenter och finansföretag (LU), samordningscenter i Biscaya (ES), samordningscentraler och internationella finanspooler (FR), inkomster från utlandet (IE), verksamhet inom internationell finansiering (NL).

⁽⁴⁸⁾ Kommissionens beslut av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag (C 45/07, EUT L 135, 21.5.2011, s. 1).

⁽⁴⁹⁾ Kommissionens beslut av den 16 maj 2000 om den stödordning som Italien har genomfört i förmån för stora företag i svårigheter (EGT L 79, 17.3.2001, s. 29).

⁽⁵⁰⁾ Kommissionens beslut av den 3 juni 2003 om C 87/01 Orkney Islands Council Track Record Scheme (EUT L 211, 21.8.2003, s. 49) och kommissionens beslut av den 3 juni 2003 om lån för förvärv av fiskekvoter på Shetlandsöarna (Förenade kungariket) (EUT L 211, 21.8.2003, s. 63).

4.9.2 Berättigade förväntningar/rättslig säkerhet

(93) Enligt Spanien ⁽⁵¹⁾ och vissa andra tredje parter som deltagit i tax lease-operationer ledde följande inslag till att parterna i dessa operationer trodde att de ingående skatteåtgärderna inte utgjorde statligt stöd:

1. Kommissionens uttalande i 2001 års beslut Brittany Ferries ⁽⁵²⁾ i den meningen att en liknande ordning som STL – franska GIE Fiscaux – var en allmän åtgärd.
2. Offentliggörandet av utkast till åtgärder (tidig avskrivning och ordningen för tonnageskatt) i spanska författningssamlingen av den 10 oktober 2001 ⁽⁵³⁾.
3. En skrivelse från kommissionen år 2001 till Spanien med begäran om upplysningar inom ramen för en undersökning om flera påstådda stödåtgärder, inklusive en skatteordning för leasing till förmån för fartygsbyggnad.
4. Ett beslut från kommissionen 2004 ⁽⁵⁴⁾ om att inte godkänna stöd till nederländska varv som kompensation för påstått stöd till spanska varv som konkurrerade om samma fartygsbyggnadskontrakt.
5. Beslut år 2006 i det franska ärendet GIE Fiscaux ⁽⁵⁵⁾.
6. Skrivelse år 2009 från kommissionär Kroes ⁽⁵⁶⁾ – vid den tidpunkten ansvarig för konkurrens – till norska handels- och industriministern som svar på ett klagomål om att den spanska skatteordningen för leasing gynnar spanska varv.
7. Tiden som förlöpte mellan offentliggörandet av utkast till åtgärder år 2001, införande av ordningen 2002 eller de första klagomålen till kommissionen 2006 och förfarandets inledande i juni 2011. En så lång tidsperiod hävdades bekräfta uppfattningen om det inte fanns tillräcklig med underlag för att fortsätta.
8. En uppmärksam ekonomisk aktör kunde inte ha förutsett den eventuella förekomsten av statligt stöd i den kombination av olika ordningar som antingen utgjorde ett långvarigt inslag i den nationella beskattningen (accelererad avskrivning av hyrda tillgångar, status som ekonomisk intressegruppering) eller som nyligen hade godkänts av kommissionen (ordningen för tonnageskatt).
9. Uttalanden rörande avsaknaden av stöd i åtgärder rörande avskrivningsmetoder i kommissionens tillkännagivande om företagsbeskattning ⁽⁵⁷⁾.

4.9.2.1 Kommissionens beslut 2001 i ärendet Brittany Ferries (BAI)

(94) I skäl 193 i det beslutet konstaterade kommissionen följande: "När det gäller de ekonomiska intressegrupperna och de skattefördelar som kan följa av dem anser kommissionen att de utgör en allmän åtgärd eftersom de används allmänt i Frankrike, kan skapas inom alla ekonomiska verksamhetssektorer och omfattas av allmän lag."

⁽⁵¹⁾ Särskilt skrivelsen av den 2 augusti 2011.

⁽⁵²⁾ Kommissionens beslut av den 8 maj 2001 om det statliga stöd som Frankrike genomfört till förmån för företaget Bretagne Angleterre Irlande (BAI eller Brittany Ferries) (EGT L 12, 15.1.2002, s. 33).

⁽⁵³⁾ Se Boletín Oficial de las Cortes Generales (spanska författningssamlingen), Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley (utkast till lagar) nr 50-1, 10 oktober 2001, s. 22–25 (<http://www.congreso.es>).

⁽⁵⁴⁾ Statligt stöd nr C 66/03, kommissionens beslut av den 30 juni 2004 om statligt stöd som Nederländerna avser att genomföra med avseende på sex fartygsbyggnadskontrakt till fyra varv (EUT L 39, 11.2.2005, s. 48).

⁽⁵⁵⁾ Statligt stöd C 46/04, kommissionens beslut av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen (EUT L 112, 30.4.2007, s. 43).

⁽⁵⁶⁾ Skrivelse av den 9.3.2009.

⁽⁵⁷⁾ Se särskilt punkt 13.

- (95) Beslutet offentliggjordes i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* den 15 januari 2002. I sitt beslut från 2006 rörande det franska ärendet GIE Fiscaux ansåg kommissionen följande: "Det är korrekt att stödordningen i detta ärende var den som gällde före 1998, men det skall påpekas att detta faktum inte förtydligades i grunderna till detta beslut och att denna omständighet kan ha bidragit till att avsiktligt vilseleda stödmottagarna av stödordningen i fråga."
- (96) Spanien⁽⁵⁸⁾ och vissa tredje parter hävdade att detta uttalande antingen hade skapat en situation av rättslig osäkerhet i fråga om lagligheten hos tax lease-systemet – som är mycket liknande vad gäller uppbyggnad och verkningar – eller hade gett upphov till berättigade förväntningar om att tax lease-systemet inte utgjorde statligt stöd.

4.9.2.2 Offentliggörande av utkast till åtgärder i Boletín Oficial de las Cortes Generales (spanska författningssamlingen)

- (97) Enligt PYMAR blev kommissionen medveten om tax lease-systemet när de ingående åtgärderna (diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar och ordningen för tonnageskatt) offentliggjordes som del av samma utkast till lag i spanska författningssamlingen den 10 oktober 2001. Efter detta började varven inkludera fördelarna från dessa åtgärder i sina anbud för nya skeppsbyggnadsprojekt, utan att vänta på att åtgärderna träder i kraft, för att gå vidare i förhandlingarna och genomföra de första strukturerna för tax lease-systemet.

4.9.2.3 2001 års begäran om upplysningar om det spanska tax lease-systemet

- (98) PYMAR hänvisar till en skrivelse från kommissionen av den 21 december 2001 till följd av ett klagomål rörande flera statliga åtgärder som hävdades minska kostnaderna för fartyg som anskaffats från spanska varv. I denna skrivelse efterfrågade kommissionen särskilt upplysningar om ett tax lease-system:

"Kommissionen har gjorts medveten om att det verkar finnas ett antal åtgärder som sänker kostnaden för att köpa fartyg från spanska varv. Kommissionen har särskilt fått upplysningar om att följande åtgärder finns att tillgå:

...

3. Ett tax lease-system genom vilket fartyg som byggs i Spanien kan användas för att minska skatterna genom användning av s.k. fordon för särskilda ändamål. Den fördel som erhålls med denna kombination verkar överföras till fartygsägaren genom ett lägre pris eller genom lägre leasingkostnader. Kommissionen önskar att Spanien tillhandahåller alla relevanta upplysningar som gör det möjligt att bedöma frågan".

- (99) Enligt PYMAR tyder skrivelsen på att kommissionen hade upplysningar och var medveten om tax lease-systemets omfattning och att kommissionen redan 2001 hade undersökt frågan utan att vidta åtgärder, vilket skapade berättigade förväntningar om att den spanska åtgärden inte utgjorde stöd.

4.9.2.4 2004 års beslut rörande den nederländska anmälan

- (100) Den 9 september 2002 anmälde de nederländska myndigheterna ett motsvarande stöd som de avsåg att bevilja nederländska varv i syfte att kompensera för det stöd som Spanien hävdades erbjuda⁽⁵⁹⁾. Efter den formella granskningen⁽⁶⁰⁾ fastställde kommissionen i det slutliga beslutet⁽⁶¹⁾ att den anser att de spanska myndigheterna tydligt har förnekat att stödet någonsin skulle bli tillgängligt och att kommissionen inte har tillräckliga bevis för att det påstådda spanska stödet existerar⁽⁶²⁾ och därför förklarar det anmälda stödet oförenligt med den gemensamma marknaden.
- (101) Enligt PYMAR gäller att eftersom tax lease-systemet var i kraft 2002, innan Nederländerna anmälde stödet, skulle kommissionens beslut 2004 ha skapat berättigade förväntningar om att tax lease-systemet inte utgjorde stöd.

⁽⁵⁸⁾ Se skrivelsen av den 2.8.2011.

⁽⁵⁹⁾ Anmälningar registrerade med ärendenummer N 601 till N 606/02.

⁽⁶⁰⁾ Se skrivelse av den 11 november 2003, EUT C 11, 15.1.2004, s. 5.

⁽⁶¹⁾ Se beslut K(2004) 2213, EUT L 39, 11.2.2005, s. 48.

⁽⁶²⁾ Se skäl 24 i beslut K(2004) 2213.

4.9.2.5 Beslut år 2006 i det franska ärendet GIE Fiscaux.

- (102) Enligt PYMAR har den franska ordningen GIE Fiscaux stora likheter med tax lease-systemet. Därför gav 2006 års beslut i det franska ärendet upphov till berättigade förväntningar hos operatörerna om att 1. tax lease-systemet skulle anses vara förenligt med den inre marknaden inom gränserna för kapitel 11 i riktlinjerna för sjöfart, och 2. återkrav av statligt stöd som överskrider taket enligt kapitel 11 i riktlinjerna inte skulle behövas, på grund av att de två ärendena hade förfarandemässiga likheter.
- (103) Dessutom hänvisar PYMAR till ett antal kommissionsbeslut där likheter mellan en viss åtgärd och en annan åtgärd som tidigare har godkänts av kommissionen utgjort grund för att motivera operatörernas berättigade förväntningar. PYMAR påminner särskilt om att inget återkrav fastställdes i ärendena⁽⁶³⁾ om inkomster från utlandet (Irland), internationell finansieringsverksamhet (Nederländerna), samordningscentraler och finansföretag (Luxemburg), samordningscenter i Biscaya (Spanien), kontroll- och samordningscenter (Tyskland), centrala företagsfinanscenter och samordningscentraler och logistikcentraler (Frankrike), belgiskt skattesystem i form av ruling som tillämpas på amerikanska försäljningsbolag (Belgien) och företag i Gibraltar med förmånlig skattebehandling (UK), eftersom dessa ordningar hade stora likheter med ordningarna för belgiska samordningscenter som tidigare hade godkänts av kommissionen.

4.9.2.6 Skrivelse år 2009 från kommissionär Kroes

- (104) Som svar på en skrivelse från de norska myndigheterna med klagomål om påstådd diskriminering av norska varv i samband med det spanska tax lease-systemet, konstaterade kommissionär Kroes att GD Konkurrens redan hade undersökt frågan och att Spanien på begäran hade utfärdat ett offentligt uttalande i form av ett svar från skattemyndigheterna på en fråga från en skattebetalare⁽⁶⁴⁾ – skatteavgörande – med bekräftelse om att åtgärden inte är begränsad till spanska varv och att den också kan användas för anskaffning av fartyg som tillverkas i andra medlemsstater. I skrivelsen fastställdes att med tanke på det klargörandet ansågs inga ytterligare åtgärder vara nödvändiga.
- (105) Enligt PYMAR hade en norsk fartygsägare den 2 april 2009 delat innehållet i kommissionär Kroes skrivelse med ett spanskt varv som fartygsägaren hade samarbete med inom tax lease-operationer. PYMAR översände också en skrivelse av den 13 september 2012 från Gerencia del Sector de la Construcción Naval (direktoratet för sjöfartskonstruktionssektorn)⁽⁶⁵⁾ (GSN) med intygan om att innehållet i kommissionär Kroes skrivelse var känt redan 2009 och att det hade delats med enheter som deltar i tax lease-operationer och med PYMAR inom ramen för deras regelbundna möten.

4.9.2.7 Tid som förflöt mellan klagomålet och förfarandets inledande

- (106) Enligt PYMAR förflöt tio år mellan den tidpunkt då kommissionen blev medveten om systemet i december 2001 eller då systemet togs i bruk 2002 (fem år innan de första klagomålen inkom till kommissionen 2006) och tidpunkten då förfarandet inleddes i juni 2011. Den tid som förflöt utan åtgärder från kommissionens sida stärkte antagandet om att det inte fanns tillräckligt underlag för att fortsätta.

4.9.2.8 En uppmärksam ekonomisk aktör kunde inte ha förutsett den tänkbara förekomsten av statligt stöd i kombinationen av flera åtgärder

- (107) Enligt PYMAR och de övriga tredje parterna är detta första gången som kommissionen har ansett att gemensam tillämpning av flera åtgärder utgör statligt stöd – något som normalt aktsamma aktörer inte kunde ha förutsett.

⁽⁶³⁾ Se beslut av den 17.2.2003, EUT L 204, 13.8.2003, s. 51 (IE), beslut av den 17.2.2003, EUT L 180, 8.7.2003, s. 52 (NL), två beslut av den 16.10.2002, EUT L 153, 20.6.2003, s. 40 och EUT L 170, 9.7.2003, s. 20 (LU), beslut av den 22.8.2002, EUT L 31, 6.2.2003, s. 26 (ES), beslut av den 5.9.2002, EUT L 177, 16.7.2003, s. 17 (DE), beslut av den 11.12.2002, EUT L 330, 18.12.2003, s. 23 och besluten av den 13.5.2003, EUT L 23, 28.1.2004, s. 1 (FR), beslut av den 24.6.2003, EUT L 23, 28.1.2004, s. 14 (BE) och av den 30.3.2004, EUT L 29, 2.2.2005, s. 24 (UK).

⁽⁶⁴⁾ Spanien offentliggjorde skatteavgörandet den 1 december 2008:

<http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (senast besökt 19.6.2013).

⁽⁶⁵⁾ La Gerencia Naval (<http://www.gernaval.org/>) är ett offentligt företag vars stadgar godkänts genom kungligt dekret 3451/2000 av den 22 december 2000 (BOE, 11.1.2001).

4.9.2.9 Uttalandena om avskrivningsmetoder i kommissionens tillkännagivande om bolagsskatt

- (108) PYMAR hävdar att det i artikel 13 i kommissionens tillkännagivande fastställs att åtgärder av rent teknisk natur såsom avskrivningsregler inte utgör statligt stöd. På denna grund hade operatörerna berättigat utgått från att tidig avskrivning inte utgör statligt stöd.

4.9.3 Konsekvenser av återkrav

- (109) På grundval av den tidpunkt från och med vilken kommissionen blev medveten om tax lease-systemets existens, åtgärderna och även den tid som har förlöpt har det uppstått berättigade förväntningar om att det inte förekommit något stöd och att det stöd som beviljats för de tidigare genomförda operationerna därför inte kommer att återkrävas. Således bör kommissionen inte beordra återkrav av stödet för någon av operationerna.
- (110) Likaså bekräftar skrivelsen från kommissionär Kroes 2009 att systemet hade analyserats av kommissionen. Alla parter som deltagit i tax lease-operationer (rederier, ekonomiska intressegrupperingar, banker och mellanhänder osv.) kunde ha berättigade förväntningar om att kommissionen skulle ha upptäckt eventuellt stöd i systemet och att avsaknaden av planer på ytterligare undersökningar tydde på att det inte förekom något stöd.
- (111) PYMAR hänvisar också till beslut i vilka kommissionen har erkänt att åtgärder från EU-institutionerna (domstolen, kommissionen osv.) kan ge upphov till berättigade förväntningar om att stöd som tidigare har beviljats inte återkrävs, vilket skulle hindra kommissionen från att beordra återkrav även i fall där stödet har beviljats före tidpunkten för den åtgärd som gett upphov till berättigade förväntningar. De hänvisar till beslut i det spanska ärendet rörande goodwill, det belgiska ärendet rörande samordningscenter, ett österrikiskt ärende om nedsatt energiskatt och ett italienskt ärende om stöd till stora företag i svårigheter ⁽⁶⁶⁾.

4.9.4 Avtalsklausuler

- (112) De spanska myndigheterna och PYMAR konstaterar att allt stöd som kommissionen identifierar till förmån för rederier eller ekonomiska intressegrupperingar och investerare skulle under alla omständigheter påverka varven, som skulle motta krav på återbetalning till de ekonomiska intressegrupperingarna eller deras investerare eller investeringsbolag med stöd av de avtalsförhållanden som råder mellan de olika deltagarna i tax lease-operationer. Enligt PYMAR finns det t.o.m. vissa klausuler i avtalen enligt vilka varven måste ersätta investerarna och rederierna särskilt om det sker ändringar av den lagstiftning, inklusive skattelagstiftning, som påverkar operationen.

5. BEDÖMNING

5.1 FÖRFARANDE

- (113) Kommissionen anser att det förfarande som har följts varken har kränkt Spaniens rätt till försvar eller någon tredje parts rätt att bli hörd. Tvärtom är beslutet om att inleda ett formellt förfarande det första formella steg som kommissionen måste ta enligt rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget ⁽⁶⁷⁾ (nedan kallad *förordning (EG) nr 659/1999*) om kommissionen efter preliminära undersökningar har tvivel om huruvida ett statligt stöd är förenligt med den inre marknaden (artiklarna 13 och 4.4 i förordning (EG) nr 659/99). Syftet med beslutet att inleda ett förfarande är uttryckligen att sammanfatta relevanta fakta och lagbestämmelser, göra en preliminär bedömning vad gäller stödåtgärdens karaktär, lägga fram tvivel rörande förenligheten med den inre marknaden och inbjuda berörda medlemsstater och andra intresserade parter att lämna synpunkter (artikel 6 i förordning (EG) nr 659/1999).
- (114) Dessutom inledde kommissionen inte det formella granskningsförfarandet i fråga om den accelererade avskrivningen av hyrda tillgångar (artikel 115.6 i TRLIS) eftersom kommissionen har konstaterat att om åtgärden utgör statligt stöd så kan det under alla omständigheter anses vara befintligt stöd. Kommissionen hyste inte tvivel om

⁽⁶⁶⁾ Kommissionens beslut av den 12.1.2011 i ärende C-45/2007, skäl 192, EUT L 135, 21.5.2011, s. 1, kommissionens beslut av den 13.11.2007 i ärende C-15/2002, skäl 85, EUT L 90, 2.4.2008, s. 7, kommissionens beslut av den 9.3.2004 i ärende C-33/2003, skälen 47, 48 och 66, EUT L 190, 22.7.2005, s. 13 och kommissionens beslut av den 16.5.2000 i ärende C-68/1999, skäl 73, EGT L 79, 17.3.2001, s. 29.

⁽⁶⁷⁾ EUT L 83, 27.3.1999, s. 1.

ordningen för tonnageskatt, i den utsträckning den hade anmälts till och godkänts av kommissionen (artiklarna 124–128 i TRLIS), eftersom även denna åtgärd ansågs utgöra befintligt stöd. Dessa två åtgärder nämns och beskrivs i beslut K(2011) 4494 slutlig endast för att de är viktiga inslag i tax lease-systemet och är kopplade till de åtgärder som den formella granskningen gäller (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS, såväl som artikel 50.3 i RIS och tillämpning av ordningen för tonnageskatt på verksamheter som inte är transport).

- (115) Kommissionen anser att artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS, såväl som artikel 50.3 i RIS och tillämpningen av ordningen för tonnageskatt på verksamheter som inte är transport, kan separeras från de övriga åtgärder som nämns i föregående skäl (dvs. artikel 115.6 i TRLIS och artiklarna 124–128 i TRLIS) och att dessa åtgärder inte utgör befintligt stöd enligt artikel 1 b i förordning (EG) nr 659/1999, eftersom de infördes 2002 och 2003, efter Spaniens anslutning till EU, och är satta i kraft utan föregående godkännande från kommissionen. Vad gäller dessa åtgärder har kommissionen korrekt följt det förfarande som är tillämpligt på olagligt stöd (artiklarna 1 f, 13 och 4.4 i förordning (EG) nr 659/1999).

5.2 BEDÖMNING AV TAX LEASE-SYSTEMET SOM EN ORDNING/BEDÖMNING AV ENSKILDA ÅTGÄRDER

- (116) Det faktum att tax lease-systemet består av olika åtgärder som inte alla omfattas av den spanska skattelagstiftningen är inte tillräckligt för att hindra kommissionen från att beskriva och bedöma det som ett system. I själva verket anser kommissionen, enligt det som anges i beslut K(2011) 4494 slutlig att de olika skatteåtgärder som användes i tax lease-operationer var sammankopplade *de jure* eller *de facto*. *De jure*, motsvarar den diskretionära tillämpningen av tidig avskrivning av hyrda tillgångar (artikel 115.11 i TRLIS) tidig tillämpning av accelererad avskrivning av hyrda tillgångar (artikel 115.6 i TRLIS). På liknande sätt fastställs i artikel 50.3 i RIS ett undantag till ett specialförfarande som är tillämpligt inom ramen för ordningen för tonnageskatt. *De jure*, gäller artikel 50.3 i RIS endast fartyg som är godkända för ordningen för tonnageskatt och hyreskontrakt som godkänts av skattemyndigheterna. *De facto*, ansågs hyreskontrakten endast vara godkända av skattemyndigheterna inom ramen för godkännanden som beviljades för tidig avskrivning av hyrda tillgångar. *De jure*, kan tidig avskrivning användas för ett stort antal olika tillgångar som sannolikt anskaffats via ett leasingkontrakt. Villkoren för tidig avskrivning är dock föremål för tolkning och ansågs endast uppfyllas *de facto* – och därmed få godkännande – i fråga om fartyg som godkändes för ordningen för tonnageskatt.
- (117) Dessutom noterar kommissionen att två av de tre huvudåtgärderna som ingår i tax lease-systemet (diskretionär tillämpning av tidig avskrivning och reglerna för godkännande för ordningen för tonnageskatt) trädde i kraft på samma dag (den 1 januari 2002) och enligt samma lag.
- (118) Likaså noterar kommissionen att vid diskussion om berättigade förväntningar och likabehandling är det i stor utsträckning samma tredje parter som bestrider kommissionens globala synsätt och samtidigt framhåller tax lease-systemet som något väldigt liknande jämfört med den franska GIE Fiscaux-ordningen. Det faktum att alla inslag i den franska åtgärden ingick i en enda rättslig bestämmelse medför av tvång en global bedömning. I detta hänseende kan det faktum att de olika inslagen i tax lease-systemet är spridda inom flera rättsliga bestämmelser som *de facto* är sammankopplade, inte i sig motivera ett annorlunda synsätt.
- (119) Av dessa skäl anser kommissionen det vara nödvändigt att beskriva det spanska tax lease-systemet som ett system med sammankopplade skatteåtgärder, och bedöma deras ömsesidiga verkningar med särskilt beaktande av sådana *de facto*-förhållanden som staten har infört eller godkänt.
- (120) I alla händelser gäller att kommissionen inte enbart baserar sig på ett globalt synsätt. Parallellt med det globala synsättet analyserade kommissionen även de enskilda åtgärder som bygger upp tax lease-systemet. Kommissionen anser att de två synsätten är komplementära och leder till enhetliga slutsatser. Enskild bedömning behövs för att avgöra vilka inslag av de ekonomiska fördelar som genereras genom tax lease-systemet som följer av allmänna åtgärder och vilka inslag som följer av selektiva åtgärder. Genom enskild bedömning kan kommissionen också vid behov avgöra vilket inslag i stödet som är förenligt med den inre marknaden och vilket inslag som bör återkrävas.

- (121) Detta dubbla synsätt, som redan används i beslut K(2011) 4494 slutlig, ger kommissionen möjlighet att definiera ett referenssystem för var och en av de enskilda åtgärderna och för tax lease-systemet som en helhet, för att identifiera selektiva fördelar som utgör statligt stöd. För varje tax lease-operation är det själva operationen som är föremål för den kontrafaktiska analysen för bedömning av förekomsten av stöd, med samma avtalsbestämmelser men utan de åtgärder som har definierats som statligt stöd. I detta hänseende skulle en alternativ operation med avvikande typer av fakta – avtalsmässiga och finansiella – inte utgöra en korrekt kontrafaktisk analys.
- (122) De ekonomiska operatörerna kan fritt strukturera sin finansiering av tillgångar på önskat sätt och för detta använda de allmänna skatteåtgärder som de anser vara mest lämpliga. Eftersom dessa operationer medför tillämpning av selektiva skatteåtgärder, som är föremål för kontroll av statligt stöd, är de företag som deltar i sådana transaktioner potentiella mottagare av statligt stöd. Å ena sidan gäller att det faktum att flera sektorer eller kategorier av företag identifieras som potentiella mottagare inte utgör en indikation på att tax lease-systemet är en allmän åtgärd⁽⁶⁸⁾. Å andra sidan används systemet för att finansiera anskaffning, bareboat-charter och återförsäljning av havsgående fartyg, och detta faktum kan ses som en klar indikation på att åtgärden är selektiv ur sektorssynpunkt.

5.3 FÖREKOMST AV STÖD ENLIGT ARTIKEL 107.1 I EUF-FÖRDRAGET

- (123) Enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget är ”stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna”.
- (124) Reglerna om statligt stöd gäller endast stöd till företag som har ekonomisk verksamhet. Vidare gäller att kriterierna enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget är kumulativa. Därför utgör åtgärderna under bedömning statligt stöd enligt fördraget om alla de ovan nämnda villkoren uppfylls. Det finansiella stödet bör alltså

— beviljas av staten och genom statliga medel,

— gynna vissa företag eller viss produktion,

— snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, och

— påverka handeln mellan medlemsstaterna.

- (125) Kommissionen har genomfört sin bedömning på två olika nivåer.

— På nivån för de berörda enskilda åtgärderna, där kommissionen överväger huruvida varje åtgärd i sig utgör statligt stöd oavsett hur åtgärden används i tax lease-systemet.

— På nivån för tax lease-systemet som en helhet; som konstateras ovan, bygger tax lease-systemet på en kombination av dessa åtgärder som är kopplade till varandra, *de jure* eller *de facto*.

5.3.1 Företag i den mening som avses i artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

- (126) Kommissionen anser att alla parter som deltagit i tax lease-operationer är företag enligt artikel 10.7 i EUF-fördraget – något som varken Spanien⁽⁶⁹⁾ eller någon tredje part bestrider – eftersom deras verksamhet går

⁽⁶⁸⁾ Se domstolens dom i mål C-75/97, Belgien mot kommissionen, REG 1999, s. I-3671, punkt 32.

⁽⁶⁹⁾ Se särskilt skrivelsen av den 2 augusti 2011 från de spanska myndigheterna som svar på kommissionens beslut K(2011) 4494 slutlig, avsnitt 3.2.2 om arrangemang för transparens tillämpliga på en ekonomisk intressegruppering, första stycket; Enligt artikel 1 i lag 12/1991 av den 29 april 1991 om ekonomiska intressegrupperingar är dessa enheter en juridisk person, har kommersiell karaktär och har kapacitet att delta i ekonomisk verksamhet.

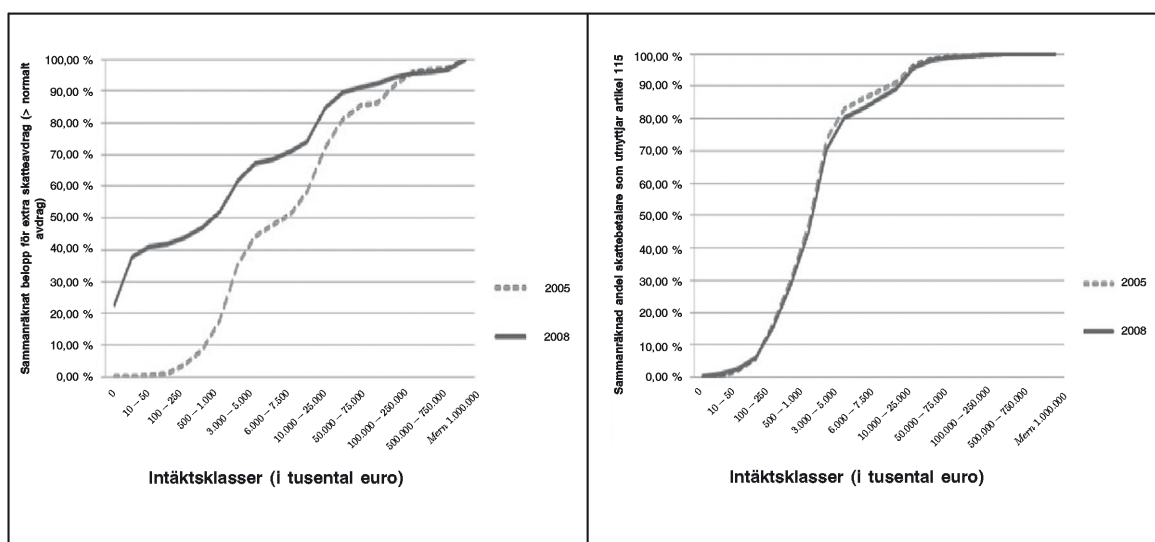
ut på att erbjuda varor och tjänster på en marknad⁽⁷⁰⁾. I detta fall erbjuder varven nybyggda fartyg eller konstruktions-, reparations- och renoveringstjänster, leasingföretagen erbjuder finansiella tjänster, de ekonomiska intressegrupperingarna chartrar ut och säljer fartyg, investerarna erbjuder varor och tjänster på ett stort antal olika marknader, utom om de är enskilda och inte utövar affärsverksamhet, i vilket fall de inte omfattas av detta beslut, rederierna erbjuder sjöfartstjänster, de organiserande bankerna erbjuder förmedlings- och finansieringstjänster och övriga mellanhänderna erbjuder förmedlings- och konsulteringsstjänster.

5.3.2 Förekomsten av en selektiv fördel

- (127) Det följer av fast rättspraxis att "enligt artikel 92.1 [numera artikel 107.1] i fördraget skall det fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna 'vissa företag eller viss produktion' i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen. Om så är fallet uppfyller den berörda åtgärden selektivitetsvillkoret" ⁽⁷¹⁾.

5.3.2.1 Accelererad avskrivning (artikel 115.6 i TRLIS) – åtgärd 1

- (128) I beslut K(2011) 4494 slutlig fastställde kommissionen att om denna åtgärd utgör stöd, är det fråga om befintligt stöd, och åtgärden ledde inte till någon bedömning. Som resultat av det formella förfarandet har kommissionen nu slutit sig till att denna åtgärd, betraktad för sig, inte utgör statligt stöd eftersom den inte gynnar vissa företag eller viss produktion. Kommissionen noterar att åtgärden är tillämplig på alla företag som är föremål för inkomstskatt i Spanien utan begränsning av verksamhetssektor, etableringsplats, storlek, rättslig status eller tillgångarnas belägenhet. Detta gäller också utan undantag alla varor som är föremål för avskrivning.
- (129) Dessutom är begränsning till hyrda tillgångar inte ett inslag av selektivitet eftersom anskaffningen av tillgångar kan finansieras genom finansiella leasingkontrakt som i regel är tillgängliga för företag av alla storlekar inom alla sektorer. Det finns inget som tyder på att mottagarna av åtgärden är *de facto* koncentrerade inom vissa sektorer eller typer av produktion. Statistiken från Spanien rörande de spanska skattebetalarnas användning av artikel 115 i TRLIS (se diagrammen nedan) bekräftar att finansiell leasing används av företag som fördelar sig inom ett stort intervall av skattepliktiga inkomster (45 % av de deklarerade användarna av artikel 115 tjänar mindre än 1 miljon euro och 70 % mindre än 3 miljoner euro (se diagrammet till vänster). Även den absoluta mängden skatteförmån som kan erhållas genom avdrag för en extra kostnad ⁽⁷²⁾ enligt artikel 115 i TRLIS varierar enligt skattebetalarnas inkomster (se diagrammet till höger).



Källa: Spanska ekonomi- och finansministeriet (Ministerio de Economía y Hacienda).

⁽⁷⁰⁾ Se domstolens domar i mål 118/85, Kommissionen mot Italien, REG 1987, s. 2599, punkt 7, mål C-35/96 Kommissionen mot Italien, REG 1998, s. I-3851, punkt 36 och de förenade målen C-180/98 till C-184/98, Pavlov m.fl., REG 2000, s. I-6451, punkt 75.

⁽⁷¹⁾ Se domstolens dom i mål C-172/03, Heise, REG 2005, s. I-1627, punkt 40.

⁽⁷²⁾ Denna extra kostnad som motsvarar den positiva skillnaden mellan den kostnad som dras av för skatteändamål enligt artikel 115 och den kostnad som registreras i redovisningen måste anges i mottagarens skattedeklaration.

- (130) De spanska myndigheterna har också bekräftat att leasingkontrakt och artikel 115 i TRLIS kan användas för tillgångar som har tillverkats i (eller härrör från) andra medlemsstater. Slutligen noterar kommissionen att villkoren för tillämpning av artikel 115.6 i TRLIS är tydliga, objektiva och neutrala och inget förhandsgodkännande krävs. Av detta följer att skattemyndigheterna inte har behörighet att efter eget gottfinnande godkänna eller förkasta tillämpning av åtgärden ⁽⁷³⁾.
- (131) Kommissionen sluter sig därför till att accelererad avskrivning av hyrda tillgångar (artikel 115.6 i TRLIS) i sig inte utgör en selektiv fördel för ekonomiska intressegrupperingar i tax lease-operationer.

5.3.2.2 Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning (artikel 115.11 i TRLIS, artikel 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS) – åtgärd 2

- (132) Enligt avskrivningsreglerna i spansk skattelagstiftning (artikel 11 i TRLIS) måste kostnaden för en tillgång i regel spridas över tillgångens ekonomiska livstid, dvs. från det att tillgången tas i användning för en affärsverksamhet. Enligt artikel 115.6 i TRLIS bör man vid accelererad avskrivning av hyrda tillgångar beakta det datum då tillgången togs i drift. Eftersom accelererad avskrivning tillåts innan tillgången börjar användas, medför artikel 115.11 i TRLIS en ekonomisk fördel.
- (133) Denna möjlighet är ett undantag till den allmänna regeln enligt artikel 115.6 och är föremål för diskretionärt godkännande från de spanska myndigheterna, och därför är åtgärden vid första anblicken selektiv. I motsats till vad Spanien och vissa tredje parter hävdar är kriterierna för att bevilja godkännandet inte tydliga och objektiva, och även om de vore det skulle detta inte vara tillräckligt för att utesluta deras selektiva karaktär ⁽⁷⁴⁾. Kommissionen noterar att kriterierna enligt artikel 115.11 i TRLIS är vaga och kräver en tolkning från skattemyndigheterna som ännu inte har offentliggjort förvaltningsregler eller förklaringar om tolkningen. Den diskretionära tillämpningen av accelererad avskrivning på grundval av vaga kriterier tar in selektivitet i tax lease-systemet, även om de diskretionära befogenheterna inte används på ett godtyckligt sätt ⁽⁷⁵⁾. Dessutom noterar kommissionen att Spanien inte lämnat någon övertygande förklaring till varför alla villkor enligt artikel 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS är nödvändiga för att undvika missbruk. Exempelvis måste de specifika särdragen för den affärsmässiga användningen av tillgången ⁽⁷⁶⁾ demonstreras, såväl som avsaknaden av effekt på det skattepliktiga belopp som uppstår från användningen av tillgången eller överföring av ägarskap ⁽⁷⁷⁾. Ingen motivering lämnades för dessa begränsningar, som medför ytterligare inslag av selektivitet. Spanien demonstrerade inte heller varför det är nödvändig med förhandsgodkännande. Att säkerställa t.ex. att en leasingoperation är reell verkar vara lika viktigt för att tillåta normalt avdrag för leasing/avskrivningskostnaderna för en tillgång eller för tillämpning av accelererad avskrivning som det är för tidig tillämpning av denna avskrivning. De första åtgärderna kräver dock inte förhandsgodkännande och för dessa åtgärder borde en efterhandskontroll genom de tydliga och objektiva kriterierna tillämpliga på accelererad avskrivning vara tillräcklig.
- (134) I beslut K(2011) 4494 slutlig hade enligt kommissionen de spanska myndigheterna vid ett möte bekräftat att man på grundval av de godkännanden som utfärdats ansåg att villkoren i artikel 115.11 i TRLIS endast uppfylls när det gäller anskaffningar av fartyg som hade övergått från den normala bolagsskatteordningen till ordningen för tonnageskatt ⁽⁷⁸⁾ och påföljande överföring av fartygets ägarskap till rederiet genom användning av en option

⁽⁷³⁾ Se domstolens dom i mål C-295/97, Piaggio, REG 1999, s. I-3735, punkt 39 och där angiven rättspraxis.

⁽⁷⁴⁾ Se förstainstansrättens dom i de förenade målen T-92/00 och T-103/00, Diputación Foral de Álava mot kommissionen, REG 2002, s. II-1385, punkt 58.

⁽⁷⁵⁾ Samma som ovan, punkt 35.

⁽⁷⁶⁾ Enligt artikel 115.11. i TRLIS kan ministeriet fastställa det datum som avses i punkt 6 med beaktande av särdragen för kontrakts- eller konstruktionsperioden för tillgången och den specifika karaktären för dess affärsanvändning, förutsatt att fastställandet detta datum inte påverkar beräkningen av det skattepliktiga belopp som uppstår från den faktiska användningen av tillgången eller betalningar till följd av överföring av ägarskap, som måste fastställas enligt antingen allmän skatteordning eller specialordningen ... (skribentens understrykning).

⁽⁷⁷⁾ Enligt artikel 49.3 c i RIS ska ansökan innehålla minst följande uppgifter: c) Intyg på de särdrag som gäller för användningen av tillgången. De rättsliga och finansiella rapporterna om avsedd användning av en tillgång som anskaffats genom ett finansiellt leasingavtal ska tillhandahållas och i dem ska anges de specifika avtalsformler som kommer att användas och de positiva och negativa finansiella flöden som förväntas.

⁽⁷⁸⁾ Skrivelser från de spanska myndigheterna av den 27 mars 2008, den 10 mars 2010 och den 27 juli 2010 i vilka de godkännanden som utfärdats fram till slutet av juni 2010 sammanfattades.

inom ramen för bareboat-charter. Spanien har förnekat ⁽⁷⁹⁾ ett sådant uttalande men erkänt att det förekom svårigheter med tolkningen ⁽⁸⁰⁾. Kommissionen noterar att inga belägg lämnades för att fastställa att godkännanden av ansökningar om tidig avskrivning skulle ha beviljats i andra omständigheter ⁽⁸¹⁾.

- (135) På grundval av de exempel som de spanska myndigheterna har lämnat ser det ut som om de ansökningar om tidig avskrivning som de ekonomiska intressegrupperingarna lämnat in hos de spanska myndigheterna innehåller detaljerad beskrivning av hela organisationen för tax lease-systemet och alla relevanta kontrakt (särskilt skeppsbyggnadskontrakt, leasingkontrakt, bareboat-charter, optionskontrakt, kontrakt om övertagande av skuld och frisläppande). Enligt Spanien är dessa inslag nödvändiga för att kontrollera förenligheten med villkoren enligt artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS.
- (136) Kommissionen noterar dock att de förfaranden som fastställs i genomförandeförordningarna ⁽⁸²⁾ ger betydande diskretionära befogenheter till skattemyndigheterna när det gäller att tolka de rättsliga kraven och eventuellt ålägga ytterligare krav. Särskilt gäller att myndigheterna får kräva alla tilläggsupplysningar som den anser vara relevanta för bedömningen ⁽⁸³⁾. I detta hänseende noterar kommissionen även att i vissa av de lämnade exemplen hade ansökningarna från de sökande även tilläggsbilagor som inte är nödvändiga för att demonstrera efterlevnad av villkoren enligt artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS: 1) En detaljerad beräkning av de totala skattefordelarna och hur de kommer att delas mellan rederiet å ena sidan och den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare å andra sidan och 2) ett uttalande från varvet med detaljer om de ekonomiska och sociala fördelar som skeppsbyggnadskontraktet förväntas föra med sig. Enligt vissa av de klagande kräver skattemyndigheterna dessa dokument som en del av godkännandeförfarandet. Enligt Spanien lämnade de sökande (de ekonomiska intressegrupperingarna) dessa dokument på eget initiativ. Dessa dokument indikerar särskilt att skeppsbyggnadskontraktets betydelse för den spanska ekonomin beaktas, såväl som den totala skattefordelen som uppstår genom tax lease-operationen.
- (137) Kommissionen sluter sig till att det obligatoriska förfarandet med förhandsgodkännande, den nödvändiga tolkningen av de vaga villkoren enligt artiklarna 115.11 och 48.2 i TRLIS och artikel 49 i RIS, samt möjligheten för skattemyndigheterna att begära tilläggsdokument eller tilläggsupplysningar efter eget val är ett klart belägg för att skattemyndigheterna har omfattande diskretionära befogenheter när det gäller att godkänna tax lease-operationer.
- (138) Såsom anges i kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (nedan kallat *meddelandet om skattestöd*) ⁽⁸⁴⁾, erkänner domstolen "att behandling av ekonomiska aktörer på skönsmässig grund i praktiken kan leda till att tillämpningen av en allmän åtgärd i ett enskilt fall kan vara en selektiv åtgärd, särskilt om utrymmet för skönsmässig bedömning går utöver att helt enkelt förvalta skatteintäkter enligt objektiva kriterier" ⁽⁸⁵⁾, ⁽⁸⁶⁾.
- (139) Kommissionen anser därför att diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar genom att tillämpa artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS ger en selektiv fördel till de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer och till deras investerare.

⁽⁷⁹⁾ De spanska myndigheterna nekar till att de "i praktiken" skulle ha bekräftat, som det anges i punkt 34 i kommissionens beslut, att endast tillgångar som senare kom att omfattas av ordningen för tonnageskatt kunde omfattas av bestämmelserna i artikel 115.11 i TRLIS.

⁽⁸⁰⁾ De spanska myndigheterna påpekade enbart de tolkningssvårigheter som följer av lagstiftarens krav om att tillämpningen av tidig avskrivning villkoras av att den inte inverkar på beräkningen av den beskattningsgrund som härrör från faktisk användning av tillgången och de intäkter som härrör från överföring av den.

⁽⁸¹⁾ Kontraktet om bareboat-charter mellan den ekonomiska intressegrupperingen och rederiet verkar vara en följd av tolkningen av ett av de villkor som fastställs i artikel 48 i TRLIS och är föremål för kontroll och godkännande från skatteförvaltningen.

⁽⁸²⁾ Särskilt artikel 49 i RIS.

⁽⁸³⁾ Enligt artikel 49.4 i RIS får generaldirektoratet för beskattning begära att den skattepliktiga personen lämnar in alla uppgifter, rapporter och belägg som direktoratet anser vara nödvändiga.

⁽⁸⁴⁾ EGT C 384, 10.12.1998.

⁽⁸⁵⁾ Se meddelandet om skattestöd, avsnittet om diskretionär (skönsmässig) förvaltningspraxis, punkterna 21 och 22.

⁽⁸⁶⁾ Domstolens dom i mål C-241/94, Frankrike mot kommissionen (Kimberly Clark Sopalin), REG 1996, s. I-4551.

5.3.2.3 De ekonomiska intressegrupperingarnas skatterättsliga transparens (artikel 48 i TRLIS) – åtgärd 3

- (140) Kommissionen anser att den skatterättsligt transparenta status som gäller för ekonomiska intressegrupperingar enligt artiklarna 48 och 49 i TRLIS enbart gör det möjligt för de olika operatörerna att delta i att finansiera investeringar eller bedriva affärsverksamhet. Av det följer att åtgärden inte ger de ekonomiska intressegrupperingarna eller deras medlemmar någon selektiv fördel.

5.3.2.4 Ordningen för tonnageskatt (artiklarna 124–128 i TRLIS) – åtgärd 4

- (141) Som förklaras i avsnitt 2.2.4 ovan, är ordningen för tonnageskatt en existerande ordning för statligt stöd, godkänd genom kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002. Det beslutet inbegriper reglerna enligt artikel 125.2 i TRLIS rörande behandlingen av dold skattskyldighet och realisationsvinst i samband med att en begagnad tillgång som tidigare omfattats av den allmänna skatteordningen överförs till ordningen för tonnageskatt.
- (142) Som förklaras i skäl 17 ovan, gäller under normala omständigheter – dvs. när ett företag fungerar inom den normala ordningen för bolagsskatt i stället för att övergå till ordningen för tonnageskatt – att skattefördelen för tidig eller accelererad avskrivning av tillgångar under de första åren (ökande dold skattskyldighet) i stor utsträckning uppvägs under de följande åren (minskande dold skattskyldighet) eller vid försäljning eller demontering av tillgången (beskattning av realisationsvinst). Över hela perioden leder detta förfarande till uppskov med betalning av vissa mängder skatt. Eftersom skatt som betalas enligt ordningen för tonnageskatt inte beror på skillnaden mellan intäkter och utgifter, betyder en övergång till ordningen för tonnageskatt i mitten av perioden att de dolda skattskyldigheterna inte regleras.
- (143) Uppskovet av betalning av dolda skattskyldigheter inom ordningen för tonnageskatt enligt det som tillåts enligt artikel 125.2 i TRLIS ger en extra selektiv ekonomisk fördel för de företag som övergår till ordningen för tonnageskatt, en fördel som inte gäller för de företag som fortsätter inom den allmänna skatteordningen.
- (144) Som förklaras nedan i avsnitt 5.4 utsträcker sig ordningen för tonnageskatt som den godkännts av kommissionen inte till skattebehandlingen av intäkter från bareboat-charter, som därför inte utgör befintligt stöd, utan nytt stöd.

5.3.2.5 Artikel 50.3 i RIS – åtgärd 5

- (145) I jämförelse med vad som godkännts som del av den anmälda ordningen för tonnageskatt ger artikel 50.3 i RIS en ytterligare fördel: genom att fastställa ett undantag till den normala tillämpningen av artikel 125.5 i TRLIS, bedöms vissa havsgående fartyg som normalt skulle anses vara begagnade såsom nya när de övergår till ordningen för tonnageskatt. Av det följer att betalning av dolda skattskyldigheter – som normalt skjuts upp fram till försäljning eller demontering av tillgången enligt artikel 125.5 i TRLIS – annulleras definitivt. Denna annullering utgör en ekonomisk fördel.
- (146) Den ekonomiska fördel som följer av artikel 50.3 i RIS är selektiv eftersom den inte gäller för alla tillgångar. Den är inte ens tillgänglig för alla fartyg som omfattas av ordningen för tonnageskatt och artikel 125.2 i TRLIS. I själva verket är fördelen tillgänglig endast på det villkoret att fartyget har anskaffats genom ett finansiellt leasingkontrakt som har fått förhandsgodkännande från skattemyndigheterna. Som nämns ovan har de spanska myndigheterna bekräftat att skattemyndigheterna endast anser att detta villkor uppfylls om ett finansiellt leasingkontrakt har godkännts på grundval av en ansökan om tidig avskrivning enligt artikel 115.11 i TRLIS. Varken Spanien eller någon tredje part har hänvisat till andra omständigheter som skulle göra det möjligt att få förhandsgodkännande från skattemyndigheterna för ett leasingkontrakt. Som nämns i avsnitt 5.3.2.2 ovan beviljades dessa godkännanden inom ramen för skattemyndigheternas omfattande diskretionära befogenheter och endast i fråga om nybyggda havsgående fartyg.
- (147) I motsats till argumentet från Spanien och vissa tredje parter innebär artikel 50.3 i RIS inte enbart ett förtydligande av det anmälda specialförfarandet eller av begreppet begagnat fartyg. Genom att anse att ett hyrt fartyg fortfarande är nytt på det datum då leasingtagaren använder köpoptionen, förutsatt att leasingkontraktet tidigare har fått

godkännande från skattemyndigheterna, är utgångspunkten det specialförfarande⁽⁸⁷⁾ som anges i artikel 125.2 i TRLIS. Detta inför på ett selektivt sätt en tilläggsfördel genom att beskattningen av den påföljande realisationsvinsten förebyggs.

- (148) Kommissionen anser att beviljandet av denna selektiva tilläggsfördel – oavsett om den hänförs till den allmänna skatteordningen eller t.o.m. med hänvisning till normal tillämpning av den alternativa ordningen för tonnageskatt och artikel 125.2 i TRLIS som godkänts av kommissionen – inte kan motiveras genom sin karaktär och den allmänna ordningen i den spanska skatteordningen.
- (149) Det som gäller är att kommissionen har godkänt artikel 125.2 i TRLIS som ett specialförfarande avsett att förebygga missbruk av artikel 125.1, dvs. för att hindra operatörerna från att överföra begagnade och överavskrivna fartyg till ordningen för tonnageskatt med enda avsikt att sälja dem med avsevärd realisationsvinst som skulle omfattas av undantag enligt ordningen för tonnageskatt. Kommissionen noterar i detta hänseende att i tax lease-operationerna deltar ekonomiska intressegrupperingar som hyr – och sedan kortvarigt äger – ett enda fartyg utan att driva det själva, och som övergår till ordningen för tonnageskatt för den mycket begränsade period som behövs för att använda leasingkontraktets option och överföra detta enda fartygs ägarskap till rederiet. Dessa operationer verkar inte vara i linje med de syften som gäller för ordningen för tonnageskatt enligt det som anges i riktlinjerna för sjöfart.
- (150) Därför är kommissionen inte överens om att det är logiskt att anse att ett fartyg är "nytt" på det datum då optionen används eftersom ingen har använt det före leasingtagaren eller eftersom användandet av optionen redan hade avtalats när leasingkontraktet tecknades.
- (151) Vad gäller första delen av detta argument noterar kommissionen att avgränsningsregeln också gäller fartyg som en operatör har överfört från den normala skatteordningen till ordningen för tonnageskatt, dvs. utan ändring av ägarskap och utan att någon tredje part använder det.
- (152) Vad gäller den andra delen har det faktum att optionen redan har avtalats inget att göra med fastställandet av huruvida fartyget är nytt. Kommissionen fick ingen förklaring till varför ett sådant fartyg skulle anses vara nytt – oavsett vem som är ägare – på den dag då optionen används. Kommissionen fick inte heller någon övertygande förklaring till varför denna hypotes endast skulle vara skälig om leasingkontraktet hade godkänts på förhand av skattemyndigheterna.
- (153) I detta hänseende noterar kommissionen att realisationsvinsten inte är skattebefriad om artikel 50.3 i RIS endast förtydligar att hyrda fartyg anses vara nya på den dag som leasingkontraktet tecknas, utan att beakta det datum då optionen används. I ett sådant fall skulle den ekonomiska intressegrupperingen anses vara ägare till fartyget innan det tas in i ordningen för tonnageskatt, fartyget skulle anses vara begagnat när det tas in i denna ordning och artikel 125.2 i TRLIS skulle gälla, vilket skulle leda till uppskjuten betalning av dolda skattskyldigheter eller beskattning av realisationsvinst när fartyget säljs eller demonteras.
- (154) Kommissionen anser därför att artikel 50.3 i RIS ger en selektiv fördel för företag som anskaffar fartyg genom kontrakt om finansiell leasing som har fått förhandsgodkännande av skattemyndigheterna och särskilt för ekonomiska intressegrupperingar eller deras investerare som deltar i tax lease-operationer.

⁽⁸⁷⁾ I kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002, avsnitt 2.12.1 om skattemässig avskrivning anges att realisationsvinst som har uppstått före anslutning till ordningen för tonnageskatt är föremål för full beskattning enligt de normala reglerna för bolagsskatt när fartyget säljs. För att säkerställa detta måste mottagaren avsätta en reserv som motsvarar skillnaden mellan normalt marknadsvärde och bokfört nettovärde för vart och ett fartyg, vilket återspeglar realisationsvinsten för fartyg som ansluter sig till detta system. Denna reserv är föremål för full beskattning om ägarskapet överförs. Vidare gäller, i syfte att förebygga kringgående av beskattning vid övergång till den nya ordningen, att den slutliga positiva skillnaden mellan skatteavdraget och avskrivning i redovisningen också beskattas fullt ut enligt normal skattesats när fartyget säljs, för att undvika att en avskrivning som är lägre än skatteavdraget omvandlas till en lägre nominell realisationsvinst vilket skulle ge möjlighet att delvis undvika full skatt för realisationsvinst. (Skribentens understrykning.)

5.3.2.6 Selektiv fördel från tax lease-systemet som en helhet – mottagare av fördel

- (155) Den ekonomiska fördel som följer av tax lease-systemet som en helhet skulle den ekonomiska intressegrupperingen inte ha nått genom samma finansieringsoperation genom att enbart tillämpa allmänna åtgärder. I praktiken motsvarar denna fördel summan av de fördelar som den ekonomiska intressegrupperingen har fått genom att tillämpa de ovan nämnda selektiva åtgärderna, nämligen följande:
- Den ränta som inbesparats på de skattebetalningar som skjutits upp genom tidig avskrivning (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS).
 - Den skatt som undvikits eller ränta som inbesparats på skatt som har skjutits upp genom ordningen för tonnageskatt (artikel 128 i TRIS), utifrån att den ekonomiska intressegrupperingen inte hade rätt till ordningen för tonnageskatt.
 - Den skatt som undvikits på realisationsvinst som gjorts på försäljning av fartyget i enlighet med artikel 50.3 i RIS.
- (156) När tax lease-systemet betraktas som helhet är fördelen selektiv eftersom den villkorats av skattemyndigheternas diskretionära befogenheter i och med förfarandet med obligatoriskt förhandstillstånd och den vaga ordalydelsen för de villkor som tillämpas på tidig avskrivning. Eftersom andra åtgärder som endast är tillämpliga på sjöfartsverksamhet som är stödberättigad enligt riktlinjerna för sjöfart – särskilt artikel 50.3 i TRLIS – beror på detta förhandsgodkännande, är hela tax lease-systemet selektivt. Till följd av detta godkänner skattemyndigheterna endast tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg (sektoriell selektivitet). Enligt det som bekräftas i statistik som Spanien har lämnat, gäller alla 273 tax lease-operationer som organiserats fram till juni 2010 havsgående fartyg.
- (157) I detta hänseende gäller att det faktum att alla rederier, inklusive företag som är etablerade i andra medlemsstater, potentiellt har tillgång till tax lease-systemets finansieringsoperationer inte ändrar på slutsatsen om att ordningen gynnar vissa verksamheter, nämligen anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftar till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning.
- (158) De europeiska varven har vid flera tillfällen klagat över att de inte har haft tillgång till spanska bankers finansiering för tax lease-systemet.
- (159) I sitt beslut om att inleda det formella granskningsförfarandet observerade kommissionen att alla fartyg som beviljades tax lease-system utom ett, hade byggts av spanska varv. Kommissionen uttryckte tvivel⁽⁸⁸⁾ om huruvida ett sådant resultat skäligen kan förklaras när det gäller operationer som endast skulle följa av de ekonomiska operatörernas fria val på en fri och konkurrensutsatt marknad.
- (160) I avsaknad av belägg för att ansökningar rörande anskaffning av fartyg som inte byggs i Spanien skulle ha avslagits, kan kommissionen dock inte slå fast att tax lease-systemet *de facto* var begränsat till anskaffning av spanska fartyg. Dessutom noterar kommissionen att de spanska skattemyndigheterna genom ett bindande tillkännagivande som svar på en fråga från en prospektiv investerare, daterat den 1 december 2008, uttryckligen bekräftade att tax lease-systemet är tillämpligt på fartyg som byggs i andra EU-medlemsstater⁽⁸⁹⁾. Under sådana omständigheter sluter kommissionen sig till att tax lease-systemet inte innebär inslag av selektivitet till de spanska varvens fördel och att det inte förekommer diskriminering baserad på var varvet är etablerat.
- (161) Kommissionen anser att fördelen går till den ekonomiska intressegrupperingen och, genom transparensen, till grupperingens investerare. Den ekonomiska intressegrupperingen är den juridiska person som tillämpar alla skatteåtgärder och, där det är tillämpligt, lämnar in ansökningar om godkännande till skattemyndigheterna. Ingen har t.ex. uttryckt tvivel om att ansökningarna för tillämpning av tidig avskrivning eller tonnageskatt inte skulle ha lämnats in av den ekonomiska intressegrupperingen. Ur ett skatteperspektiv är den ekonomiska intressegrupperingen en skattemässigt transparent enhet och grupperingens skattepliktiga intäkter eller avdragbara kostnader överförs automatiskt till investerarna.

⁽⁸⁸⁾ Se skäl 73 i kommissionens beslut K(2011) 4494 slutlig.

⁽⁸⁹⁾ Se <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>

- (162) I en tax lease-operation kan man se att ekonomiskt sett överförs en betydande del av den skattefördel som gått till den ekonomiska intressegrupperingen till rederiet genom en prisrabatt. Bilagorna till vissa dokument i samband med att de ekonomiska intressegrupperingarna ansöker om förhandsgodkännande för tidig avskrivning (se skäl 168 nedan) bekräftar att de operatörer som deltar i tax lease-operationer anser att skattefördelarna från operationen delas mellan ekonomiska intressegrupperingar eller deras investerare och rederierna. Frågan om statens ansvar för denna åtgärd diskuteras i nästa avsnitt.
- (163) Medan övriga deltagare i tax lease-systemets transaktioner såsom varv, leasingföretag och andra mellanhänder gynnas av en indirekt effekt av fördelen, anser kommissionen att den fördel som ursprungligen gick till den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare inte överfördes till dem.

5.3.3 Överföring av statliga medel och statens ansvar

Statliga medel

- (164) De selektiva fördelarna för de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar som identifieras i åtgärderna 2, 4 och 5 ovan (se avsnitten 5.3.2.2, 5.3.2.4 och 5.3.2.4) följer av tillämpningen av bestämmelser i skattelagstiftningen.
- (165) För varje transaktion i tax lease-systemet leder användningen av statens medel till förlorade räntor på den uppskjutna skatt som följer av tidig avskrivning av hyrda tillgångar, uteblivna skatteintäkter när dolda skattskyldigheter inte sköts när den ekonomiska intressegrupperingen övergår från det normala bolagsskattesystemet till ordning för tonnageskatt och uteblivna skatteintäkter när beskattning inte görs av den realisationsvinst som uppstår när fartyget övergår i rederiets ägo. Tax lease-systemet som helhet innebär definitiv förlust av skatteintäkter avsedda för förbrukning av statliga medel i form av beskattningskostnader och dessutom uteblivna ränteintäkter.
- (166) Vid tax lease-operationer överför staten först medel till den ekonomiska intressegrupperingen genom att finansiera de selektiva fördelarna. Genom den skattemässiga transparensen överför den ekonomiska intressegrupperingen sedan de statliga medlen till sina investerare.

Ansvar

- (167) Den ifrågavarande åtgärden baserar sig på tillämpning av spansk skattelagstiftning och godkännanden som de spanska skattemyndigheterna har beviljat för tillämpning av både tidig avskrivning och ordningen för tonnageskatt. Dessa godkännanden beviljades för tillämpning av enskilda åtgärder såsom tidig (accelererad) avskrivning av ett fartyg som hyrdes av en viss ekonomisk intressegruppering eller grupperingens övergång till tonnageskatt. Dessutom, enligt de exempel som de spanska myndigheterna har lämnat, var godkännandeförfarandet obligatoriskt för att finansieringsoperationen skulle kunna genomföras.
- (168) Enligt de klagande gjorde skattemyndigheterna granskningar och ingripanden i fördelningen av skatteförmånerna mellan rederiet å ena sidan och den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare å andra sidan. Av de exempel som inkommit från de spanska myndigheterna framgår att ansökningar som inlämnats till skattemyndigheterna för godkännande av tidig avskrivning i regel faktiskt innehåller en beräkning av den totala skattefördel som tax lease-systemets struktur genererar och hur denna skattefördel delas mellan rederiet och investerarna i den ekonomiska intressegrupperingen, eller åtminstone de nödvändiga delarna för att göra denna beräkning.
- (169) Alla ekonomiska konsekvenser av att bevilja skattefördelen till de ekonomiska intressegrupperingarna är dock resultatet av en kombination av lagliga transaktioner mellan privata enheter. De tillämpliga reglerna förpliktar inte de ekonomiska intressegrupperingarna till att överföra delar av skattefördelen till rederierna och ännu mindre till varven eller mellanhänderna. Det är riktigt att skattemyndigheterna har betydande diskretionära befogenheter och att de inom dessa bedömer de ekonomiska konsekvenserna av transaktionen som helhet, men detta är inte tillräckligt för att fastställa att det är de spanska myndigheterna som fattar beslut rörande överföring av delar av fördelen till rederierna eller beloppet för överföringen. Denna situation avviker från den som granskades i

besluten rörande Air Caraïbes eller det franska ärendet GIE Fiscaux, där investerarna var förpliktade enligt lag att överföra minst 60 % eller två tredjedelar av fördelen till användarna och de franska myndigheterna kontrollerade att varje transaktion uppfyllde detta krav.

- (170) Således beviljades skattefördelarna genom statliga medel. Dessa är klart den spanska statens ansvar eftersom de gynnar de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare. Detta gäller dock inte de fördelar som gynnar rederierna och ännu mindre de indirekta fördelar som gynnar varven och mellanhänderna.

5.3.4 Snedvridning av konkurrensen och inverkan på handeln

- (171) Slutligen gäller att fördelen hotar att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna. Om stöd som beviljas av en medlemsstat stärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom EU, ska dessutom denna handel anses vara påverkad av detta stöd⁽⁹⁰⁾. Det är tillräckligt att stödmottagaren konkurrerar med andra företag på en marknad som är öppen för konkurrens⁽⁹¹⁾ och öppen för handel mellan medlemsstaterna.
- (172) I det föreliggande fallet är investerarna, dvs. medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, verksamma inom olika sektorer av ekonomin, särskilt inom sektorer som är öppna för handel inom EU. Via de operationer som gynnas av tax lease-systemet är de dessutom verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, marknader som är öppna för handel inom EU. Fördelarna från tax lease-systemet stärker deras ställning på de respektive marknaderna, vilket snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen.
- (173) De ekonomiska fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna får genom de åtgärder granskningen gäller riskerar därför att påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen på den inre marknaden.

5.4 BEFINTLIGT ELLER OLAGLIGT STÖD

- (174) I artikel 1 b i förordning (EG) nr 659/1999⁽⁹²⁾ anges olika situationer då stöd anses vara befintligt stöd. Enligt de framlägganden som mottagits i ärendet skulle befintligt stöd vara i) stöd som förekom innan fördraget trädde i kraft i Spanien eller ii) stöd som tidigare har godkänts av kommissionen.

Tonnageskatten utgör befintligt stöd, men tillämpningen av den på intäkter från bareboat-charter utgör nytt stöd

- (175) Bland de åtgärder som räknas som statligt stöd⁽⁹³⁾ anser kommissionen att endast de rättsliga bestämmelserna i ordningen för tonnageskatt (artiklarna 124–128 i TRLIS, åtgärd 4) utgör en befintlig ordning för statligt stöd eftersom den godkändes av kommissionen år 2002.
- (176) Däremot anser kommissionen att de ekonomiska intressegrupperingar som deltagit i tax lease-operationer inte uppfyller alla villkor som krävs i fråga om spansk tonnageskatt.
- (177) Kommissionen godkände den spanska tonnageskatten som förenligt stöd på grundval av riktlinjerna för sjöfart, som endast gäller företag som bedriver genuin sjötransportverksamhet⁽⁹⁴⁾ antingen med egna fartyg eller chartrade fartyg. Undantagsvis kan tonnageskatt tillämpas på verksamheter som enligt riktlinjerna anses vara stödtjänster eller förknippade med sjötransport. Exempelvis kan under vissa omständigheter fartygsförvaltning, muddring eller

⁽⁹⁰⁾ Se särskilt domstolens domar i mål 730/79, Philip Morris mot kommissionen, REG 1980, s. 2671, punkt 11, mål C-53/00, Ferring, REG 2001, s. I-9067, punkt 21 och mål C-372/97, Italien mot kommissionen, REG 2004, s. I-3679, punkt 44.

⁽⁹¹⁾ Förstainstansrättens dom i mål T-214/95, Het Vlaamse Gewest mot kommissionen, REG 1998, s. II-717.

⁽⁹²⁾ EGT L 83, 27.3.1999, s. 1.

⁽⁹³⁾ Som det förklaras i avsnitten 5.3.2.1 och 5.3.2.3 anser kommissionen att bestämmelserna i artiklarna 115.6 (accelererad avskrivning) och artikel 48 i TRLIS (ekonomiska intressegrupperingars rättsliga status) inte utgör statligt stöd.

⁽⁹⁴⁾ Se riktlinjerna för sjöfart, avsnitt 3.1 Beskattnings av rederier, punkt 12: "Riktlinjerna gäller bara sjötransport".

bogsering godkännas för stöd⁽⁹⁵⁾. Däremot kan det att enbart äga ett fartyg, anskaffa ett fartyg genom finansiell leasing eller uthyrning eller charter till tredje parter, utan att ha fullt ansvar för fartygets drift, inte räknas som stödberättigad verksamhet. Det är uppenbart att förmånstagarna av ordningen för tonnageskatt ska vara sådana som bedriver stödberättigad transportverksamhet med stödberättigande fartyg.

- (178) Det är riktigt att bareboat-charter undantagsvis tidigare har godkänts av kommissionen såsom del av vissa anmälda ordningar för tonnageskatt, men endast på tillfällig grund och i vissa förhållanden relaterade till överkapacitet⁽⁹⁶⁾. Under sådana förhållanden förblir företagens kärnverksamhet sjötransport och intäkterna från bareboat-charter kan anses som hjälptjänst för den kärnverksamheten. Denna tolerans överensstämmer helt med de mål som anges i riktlinjerna för sjöfart: "upprätthålla och förbättra sakkunskap i fråga om sjöfart samt skydda och främja sysselsättningen för europeiskt sjöfolk" och "bidra till en konsolidering av de sjöfartskluster som etablerats i medlemsstaterna, samtidigt som man upprätthåller en flotta som är konkurrenskraftig på världsmarknaderna"⁽⁹⁷⁾.
- (179) I överensstämmelse med riktlinjerna för sjöfart konstateras uttryckligen i kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002 om godkännande av den spanska ordningen för tonnageskatt, att endast sjöfartstransport godkänns för tonnageskatt⁽⁹⁸⁾. I avsnitt 2.4 (Mottagare) fastställs att mottagarna inom ordningen för tonnageskatt endast kan vara sjöfartsföretag registrerade enligt spansk lag vars verksamhet omfattar drift av ägda och chartrade fartyg (skribentens understrykning), och i avsnitt 2.5 (Stödberättigade verksamheter/fartyg) konstateras att ordningen för tonnageskatt endast omfattar inkomst från havsgående fartyg som drivs inom sjötransport. Som stödberättigade verksamheter räknas endast sjötransport (skribentens understrykning).
- (180) Av ordalydelsen i kommissionens beslut 2002, antaget på grundval av riktlinjerna för sjöfart, följer att företag som enligt spansk lagstiftning är fartygsägare får utnyttja ordningen för tonnageskatt förutsatt att de bedriver godkänd verksamhet inom sjöfart och inom de angivna gränserna.
- (181) Kommissionen anser att den verksamhet som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer inte kan räknas som transportverksamhet. Vid övergången till ordningen för tonnageskatt hyr den ekonomiska intressegrupperingen ett enskilt fartyg från ett leasingföretag och chartrar ut det till en fartygsägare (tredje part) enligt bareboat-principen. Om denna tredje part driver fartyget för att tillhandahålla tjänster inom sjötransport, kan utnyttjande av tonnageskatt godkännas. Den ekonomiska intressegrupperingen ställer dock endast ett fartyg till förfogande för ett tredjepartsrederi som driver fartyget. Den ekonomiska intressegrupperingen är därför en mellanhand som tillhandahåller hyres- eller leasingtjänster, inte transporttjänster.
- (182) De ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer chartrar i regel ut det enda fartyg som de äger eller leasar och detta fartyg representerar hela deras flotta. I sådana förhållanden har den ekonomiska intressegrupperingen inte någon risk eller något ansvar när det gäller besättningen, den tekniska eller ens den affärs-mässiga förvaltningen av fartyget. Den fungerar som en ren mellanhand och intäkterna från bareboat-charter kan inte anses vara en stödtjänst till sjötransport.

⁽⁹⁵⁾ Se riktlinjerna för sjöfart, avsnitt 3.1 Beskattning av rederier, 11:e, 12:e och 16:e stycket: "Fartygsförvaltare är stödberättigade endast i fråga om sådana fartyg där de ensamma bär ansvaret för besättningsadministrationen och den tekniska förvaltningen. För att vara stödberättigade måste fartygsförvaltaren framför allt ha övertagit hela ansvaret för fartygets drift och alla skyldigheter och allt ansvar som åligger ägaren enligt ISM-koden." ... "Enligt kommissionen kan detta även omfatta sjöbogsering av andra fartyg, oljeplattformar osv." ... "Statligt stöd till sjötransport får i regel inte beviljas för muddring. Skattebestämmelser för företag (såsom tonnageskatt) kan emellertid tillämpas på sådana mudderverk var verksamhet ... utgör sjötransport ...".

⁽⁹⁶⁾ Se kommissionens beslut av den 11 december 2002 i ärendet N 504/02, Irland om införandet av tonnageskatt, skäl 28 och kommissionens beslut av den 20 december 2011 i ärendet SA.30515, Finland om ändring av stödordningen för tonnageskatt, skäl 10.

⁽⁹⁷⁾ Se riktlinjerna för sjöfart ("Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport"), punkt 2.2. "Allmänna mål för de omarbetade riktlinjerna för statligt stöd".

⁽⁹⁸⁾ Se avsnitt 2.4 (Mottagare), där det anges att mottagarna inom ordningen för tonnageskatt kan vara sjöfartsföretag som är registrerade enligt spansk lag och vars verksamhet omfattar drift av ägda och chartrade fartyg, och avsnitt 2.5 (Stödberättigade verksamheter/fartyg) där det anges att ordningen för tonnageskatt endast omfattar inkomst från havsgående fartyg som drivs inom sjötransport. Stödberättigade aktiviteter är endast sjötransport.

- (183) Dessutom omfattas de ekonomiska intressegrupperingarna av ordningen för tonnageskatt under en kort tidsperiod, dvs. de två veckor som behövs för att använda leasingkontraktets option och för fartygsägaren att använda den option som hör samman med charterkontraktet. Att tillåta denna typ av verksamheter inom ordningen för tonnageskatt förefaller inte att på något hållbart sätt öka tonnaget som är flaggat under eller kontrollerat av EES-länder. Av samma skäl förefaller att de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer inte bidrar till målet om att "upprätthålla ... sakkunskap i fråga om sjöfart och skydda ... sysselsättningen för europeiskt sjöfolk" eller "konsolidering av sjöfartskluster".
- (184) Som slutsats konstateras att det godkännande som följer av beslutet 2002 inte innebär att verksamheten i företag såsom i de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-systemet kan anses vara verksamhet inom sjötransport.
- (185) Kommissionen anser därför att inkludering av företag såsom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer ⁽⁹⁹⁾ inom ramen för ordningen för tonnageskatt leder till att nytt stöd beviljas, antingen genom beräkning av beskattningsbara intäkter som funktion av det tonnage som hålls i drift eller möjligheten att skjuta upp betalning av dolda skattskyldigheter fram till att fartyget säljs eller demonteras, enligt artikel 125.2 i TRLIS.

De övriga åtgärderna utgör nytt stöd

- (186) Tidig avskrivning av hyrda tillgångar (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS, åtgärd 2) är inte befintligt stöd eftersom det infördes 2002, dvs. efter att Spanien anslöt sig till EU 1986 och åtgärden anmälades aldrig till eller blev godkänd av kommissionen. Vidare gäller att effekterna av åtgärden klart kan separeras från effekterna av accelererad avskrivning. Denna åtgärd utgör olagligt stöd.
- (187) Likadant gäller att artikel 50.3 i RIS, som möjliggör undantag rörande realisationsvinst på fartyg som anskaffats i samband med tidigare godkända leasingkontrakt (åtgärd 5), trädde i kraft 2002 utan föregående anmälan till eller godkännande av kommissionen.
- (188) Kommissionen anser att det godkännande som beviljades 2002 inte täcker genomförandeåtgärderna, särskilt artikel 50.3 i RIS, eftersom det inför ett undantag till avgränsningsreglerna som är tillämpliga på begagnade fartyg enligt artikel 125.2 i TRLIS, vilket innebär en extra fördel. Detta undantag borde ha anmälts tillsammans med de rättsliga bestämmelser som godkänts av kommissionen, men så var inte fallet.
- (189) Tillämpning av artikel 125.5 i TRLIS förefaller inte att kräva närmare definition eller förtydligande. Den skulle normalt utlösa beskattning av uthyrarens realisationsvinst på överföring av ett fartyg till hyrestagaren (rederiet). Om Spanien ansåg att det krävdes förtydligande, borde detta ha gjorts vid anmälan.
- (190) Följaktligen utgör genomförandeåtgärderna och särskilt artikel 50.3 i RIS också olagligt stöd.

5.5 FÖRENLIGHET MED DEN INRE MARKNADEN

- (191) Kommissionen sluter sig till att följande åtgärder utgör statligt stöd, på enskild grund och inom ramen för tax lease-systemet:

— Tidig avskrivning av tillgångar som anskaffats genom kontrakt för finansiell leasing (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS).

— Ordningen för tonnageskatt i fråga om stödberättigandet för bareboat-charter.

— Artikel 50.3 i RIS.

⁽⁹⁹⁾ Här bör noteras att de ekonomiska intressegrupperingarna, på samma sätt som andra former av företag, i princip kan övergå till ordningen för tonnageskatt om de bedriver stödberättigad verksamhet.

- (192) I princip är statligt stöd som det definieras i artikel 107.1 EUF-fördraget förbjudet. I artikel 107.2 fastställs dock att vissa typer av stöd är förenligt och i artikel 107.3 att vissa typer av stöd till vissa mottagare kan förklaras förenligt av kommissionen. Beroende på kategori av mottagare kan särskilda regler, såsom riktlinjerna för sjöfart⁽¹⁰⁰⁾ eller rambestämmelserna för statligt stöd till varvsindustrin⁽¹⁰¹⁾, tillämpas.
- (193) Varken de spanska myndigheterna eller tredje parter som identifierats som mottagare i detta beslut har anfört tillämpning av någon annan bestämmelse i artikel 107.2 och 107.3 i EUF-fördraget eller tillämpning av någon annan ram för statligt stöd som antagits på grundval av artikel 107.3 c i EUF-fördraget.

5.5.1 Tillämpning av riktlinjerna för sjöfart

Rätt till tonnageskatt för intäkter från bareboat-charter

- (194) Som det konstateras i skäl 71 ovan anser Spanien och vissa tredje parter att charter omfattas av 2002 års beslut enligt vilket den spanska ordningen för tonnageskatt får tillämpas eftersom den hänför sig till drift av ägda och chartrade fartyg.
- (195) Kommissionen instämmer inte i denna tolkning av 2002 års beslut. Både i riktlinjerna för sjöfart och i 2002 års beslut görs det klart att tonnageskatt endast gäller verksamheter inom sjötransport⁽¹⁰²⁾. Som regel gäller att intäkter från verksamheter som inte är transport – även när de görs av ett sjötransportföretag – inte kan beskattas enligt ordningen för tonnageskatt⁽¹⁰³⁾ utom genom uttryckligt undantag och under vissa förhållanden (stödverksamhet, muddrig, bogsering).
- (196) I detta sammanhang täcker begreppet drift av egna och chartrade fartyg som nämns som en stödberättigad verksamhet i 2002 års beslut endast drift av fartyg som varken ägs eller chartras enligt bareboat principen och som drivs – både i fråga om ägda och chartrade fartyg – av ett sjötransportföretag.
- (197) Som redan nämnts i avsnitt 5.3.2.4, har de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-systemets finansiering inte någon egen verksamhet med drift av fartyg och de erbjuder inte sjötransporttjänster. De är finansiella mellanhänder som deltar i den kollektiva finansieringen av en tillgång. De deltar inte i den strategiska, tekniska, personalrelaterade eller ens affärsmässiga förvaltningen av det fartyg som de chartrar ut, och de bär ingen risk eller har något ansvar för att tillhandahålla sjöfartstjänsterna.
- (198) Dessutom noterar kommissionen att de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer chartrar ut sitt enda fartyg med både en köption, som rederiet från början åtar sig att använda, och en sälloption som den ekonomiska intressegrupperingen kan använda. Detta motsvarar fördröjd – men ändå definitiv – överföring av ägarskapet till den ekonomiska intressegrupperingens hela flotta. Det betyder att den ekonomiska intressegrupperingen inte är i samma situation som fartygsägare som drabbas av tillfällig överkapacitet och som strävar efter viss flexibilitet och därför chartrar ut delar av sin flotta till tredjepartsoperatörer för en begränsad tidsperiod (se skäl 178 ovan).
- (199) Av alla dessa skäl anser kommissionen att de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer varken är stödberättigade för den spanska ordningen för tonnageskatt såsom den godkänts av kommissionen eller omfattas av bestämmelserna i riktlinjerna för sjöfart.

⁽¹⁰⁰⁾ Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, EGT C 205, 5.7.1997, s. 5 (gällde till den 16.1.2004), EUT C 13, 17.1.2004, s. 3 (gäller från den 17.1.2004).

⁽¹⁰¹⁾ Rambestämmelser för stöd till varvsindustrin, EUT C 317, 30.12.2003, s. 11. Utifrån att varven inte är stödmottagare och att det är omöjligt att kvantifiera det ekonomiska flödet till deras fördel, är det inte nödvändigt att bedöma stödet inom denna ram.

⁽¹⁰²⁾ Se riktlinjerna för sjöfart, avsnitt 2.1 Omfattningen av de omarbetade riktlinjerna för statligt stöd, första stycket: "Riktlinjerna omfattar allt stöd till förmån för sjötransport som beviljas av medlemsstaterna eller finansieras med statliga medel" och avsnitt 3.1 Beskattning av rederier, tolfte stycket: "Riktlinjerna gäller bara sjötransport".

⁽¹⁰³⁾ Se riktlinjerna för sjötransport, avsnitt 3.1 Beskattning av rederier, sista stycket: "Således måste de ovannämnda skattemässiga fördelarna begränsas till sjöfartsverksamhet. Om ett rederi även är verksamt inom andra affärsområden, krävs det följaktligen insyn i bokföringen för att förhindra att stödet "spiller över" till verksamhet som inte är sjöfartsrelaterad".

- (200) Kommissionen anser dock att, med tanke på den allmänna karaktär som gäller för leasingoperationer, att de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationer och deras investerare agerar som mellanhänder som kanaliserar en fördel till andra mottagare (rederier) och denna fördel driver ett syfte av allmänt intresse.

Stödberättigandet för ekonomiska intressegrupperingar och/eller deras investerare såsom mellanhänder

- (201) I överensstämmelse med det synsätt som kommissionen antog i sitt beslut av den 20 december 2006 rörande det franska ärendet GIE fiscaux ⁽¹⁰⁴⁾, anser kommissionen att det stöd som innehållits av den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare med hänvisning till att stödet representerar en skälig ersättning för förmedling av överföringen till rederierna av en fördel som driver ett mål av allmänt intresse, bör anses vara förenligt i samma proportion. Det är riktigt att det i detta fall inte finns någon laglig skyldighet för de ekonomiska intressegrupperingarna att överföra delar av det mottagna stödet till rederierna. Kommissionen anser dock, inom ramen för sin bestämmanderätt vid bedömning av förenligheten för åtgärden enligt artikel 107.3 c i EUF-fördraget, att det är lämpligt att beakta de gynnsamma effekter som åtgärden har för sjöfartssektorn och för att i tillämpliga delar tillämpa bestämmelserna i riktlinjerna för sjöfart – i regel tillämpliga på stödåtgärder – på den fördel som har överförts till rederiet. Därför gäller, att om tillämpning av riktlinjerna för sjöfart på ett rederi som deltar i en specifik tax lease-operation ger en proportionellt förenlig fördel eller en total fördel på x %, att samma procentsandel av stödet som innehålls av den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare är förenlig.

Fördel för rederierna såsom slutanvändare

- (202) Eftersom fördelen gynnar rederier, är artikel 107.3 c i EUF-fördraget tillsammans med riktlinjerna för sjöfart ⁽¹⁰⁵⁾ den enda relevanta ramen för bedömning av förenligheten.
- (203) Kommissionen anser att rederierna inte gynnas av statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. För att slå fast storleken på förenligt stöd på nivån för ekonomiska intressegrupperingar – i deras roll som mellanhänder för förmedling till rederierna av en fördel som driver ett mål av allmänt intresse – anser kommissionen att riktlinjerna för sjöfart bör tillämpas i proportion till den fördel som den ekonomiska intressegrupperingen har överfört, i syfte att bestämma 1. beloppet för det stöd som ursprungligen mottagits av den ekonomiska intressegrupperingen och som överförts till rederiet och som skulle ha varit förenligt om det överförda beloppet hade utgjort statligt stöd till rederiet, 2. andelen av denna förenliga fördel i den totala fördel som överförts till rederiet, och 3. storleken på det stöd som bör anses vara förenligt som ersättning till de ekonomiska intressegrupperingarna för deras förmedlingsinsats.
- (204) I riktlinjerna för sjöfart beskrivs olika kategorier av statligt stöd och villkoren för när stöd kan godkännas av kommissionen. I riktlinjerna betonas särskilt att de endast gäller sjötransport och ett begränsat antal stödverksamheter eller förknippade verksamheter.
- (205) När ett rederi i egenskap av slutanvändare tillhandahåller sjöfartstjänster (eller förknippade verksamheter) och uppfyller alla villkor enligt riktlinjerna, är en fördel som företaget fått och som utgör stöd förenligt med den inre marknaden.
- (206) Enligt riktlinjerna för sjöfart kan stöd beviljas genom olika kategorier av åtgärder. Ett av huvudvillkoren enligt artikel 10 i 1997 års riktlinjer och artikel 11 i 2004 års riktlinjer är att det finns ett tak för totalstödet, dvs. ett maximalt belopp statligt stöd som ett företag kan beviljas och som kan bedömas vara förenligt med den inre marknaden ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Statligt stöd C 46/04, kommissionens beslut av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen (EUT L 112, 30.4.2007, s. 41).

⁽¹⁰⁵⁾ Som anges ovan hänvisade Spanien till kommissionens beslut från 2002 där den spanska ordningen för tonnageskatt godkändes, som grund för förenlighet. I själva verket grundas slutsatsen att ordningen för tonnageskatt är förenlig med den inre marknaden på riktlinjerna för sjöfart.

⁽¹⁰⁶⁾ Detta tak gäller endast vissa kategorier av stöd som identifieras i riktlinjerna, dvs. skattemässiga och sociala åtgärder för att förbättra konkurrenskraften, avlösning, investeringsstöd och regionalstöd.

- (207) Enligt riktlinjerna från 1997 motsvarar stödtaket en sänkning till noll av beskattning och sociala avgifter för sjöfolk och bolagsbeskattningen av sjöfartsverksamhet. Enligt riktlinjerna från 2004 motsvarar taket en sänkning till noll av inkomstskatt och sociala avgifter för sjöfolk samt en skattesänkning genom tillämpning av en ordning för tonnageskatt. I riktlinjerna från 2004 fastställs dock också att "summan av stöd som beviljas ... får inte överskrida totalbeloppet av inbetalade skatter och socialförsäkringsavgifter för sjöfartsverksamhet och sjöfolk".
- (208) Vad gäller tillämpning av stödtaket på specifika stödmottagare som är fartygsägare, anser kommissionen att detta kunde behandlas på EES-nivå. Det betyder att taket bör fastställas med tillbörligt beaktande av företagsbeskattning och de socialförsäkringsavgifter som mottagarna betalar i andra EES-medlemsstater. Detta synsätt stämmer överens med rättspraxis från FagorBrandt-målet ⁽¹⁰⁷⁾ där det bekräftas att bedömningen av en åtgärd för statligt stöd bör göras med tillbörligt beaktande av de kumulativa effekterna av stöd som eventuellt beviljats i olika medlemsstater.
- (209) Eftersom det aktuella ärendet gäller stöd som har beviljats de ekonomiska intressegrupperingarna för anskaffning – som görs av en fartygsägare – av en långsiktig tillgång, är kommissionen överens med de spanska myndigheterna om att den fördel som mottas av rederiet bör fördelas över tillgångens normala avskrivningsperiod (tio år i skattehänseende) och jämföras med det totala beloppet för skatter och socialförsäkringsavgifter som betalats under samma period.
- (210) Med beaktande av taket måste alla beviljade fördelar som överstiger totalbeloppet av skatter och socialförsäkringsavgifter för sjöfarare och företagsbeskattning för sjöfartsverksamhet anses vara oförenliga med fördraget.

5.6 ÅTERKRAV

- (211) Enligt artikel 14 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 ska kommissionen vid negativa beslut i fall av olagligt stöd besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren. Genom att återkräva stödet återställs så långt det är möjligt det konkurrensläge som rådde innan stödet beviljades.
- (212) Enligt artikel 14.1 i förordning (EG) nr 659/1999 fastställs dock att kommissionen inte ska återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i gemenskapsrätten. I detta avsnitt granskas huruvida de allmänna principerna om likabehandling, skydd av berättigade förväntningar eller rättslig säkerhet hindrar kommissionen från att anmoda återkrav av hela eller delar av stöd som beviljats tidigare.

5.6.1 Likabehandling

- (213) Enligt principen om likabehandling och icke-diskriminering krävs att jämförbara situationer inte får behandlas på olika sätt och att olika situationer inte får behandlas likadant utom om sådan behandling kan motiveras objektivt ⁽¹⁰⁸⁾.
- (214) Den franska ordningen GIE Fiscaux kan jämföras med tax lease-systemet i flera olika hänseenden. Enligt den krävs förmedling som görs av en skattemässigt transparent ekonomisk intressegruppering eller investerare mellan konstruktören av en långsiktig tillgång och köparen till vilken den ekonomiska intressegrupperingen hyr ut eller chartrar tillgången. Den ekonomiska intressegrupperingen tillämpar accelererad och tidig avskrivning på tillgången, och realisationsvinsten från försäljning av tillgången är befriad från företagsskatt. Den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare returnerar en betydande del av fördelarna från skatteåtgärderna till köparen av tillgångarna (t.ex. ett rederi) genom sänkning av hyran eller köpoptionens pris. Den franska ordningen hade dock ett uttryckligt undantag rörande realisationsvinst, medan undantaget enligt tax lease-systemet följer av att ordningen för tonnageskatt och artikel 50.3 i RIS tillämpas kombinerat på den ekonomiska intressegrupperingen.

⁽¹⁰⁷⁾ Se förstainstansrättens dom i de förenade målen T-115/09 och T-116/09 Electrolux AB och Whirlpool Europe BV mot kommissionen.

⁽¹⁰⁸⁾ Se domstolens dom i mål C-110/03, Belgien mot kommissionen, punkt 71 och där angiven rättspraxis.

- (215) Kommissionen noterar också att det rättsliga sammanhanget och den förfarandemässiga bakgrunden är olika i de franska och spanska fallen, och att kommissionen avstod från att anmoda återkrav för delar av perioden under bedömning i sitt slutliga beslut 2006 om GIE Fiscaux med hänvisning till den specifika förfarandemässiga bakgrunden i det fallet. Särskilt gäller att Frankrike inte formellt hade anmält ordningen till kommissionen men hade underrättat kommissionen innan ordningen genomfördes. Kommissionen observerar också att när den inledde det formella granskningsförfarandet rörande GIE Fiscaux hade den aldrig tidigare gjort avgöranden i ett liknande fall. Däremot, när kommissionen inledde det formella granskningsförfarandet för tax lease-systemet hade den redan fastställt att en liknande ordning – det franska ärendet GIE Fiscaux – utgjorde statligt stöd. Eftersom den rättsliga och faktiska bakgrunden för GIE Fiscaux avviker från motsvarande förhållanden för tax lease-systemet, anser kommissionen att en avvikande behandling kan motiveras. Som förklaras i avsnitt 5.6.3 nedan valde dock kommissionen, med hänvisning till principen om rättslig säkerhet, att inte anmoda återkrav i detta fall innan beslutet rörande det franska ärendet GIE Fiscaux hade offentliggjorts.
- (216) Kommissionen anser vidare att i de fall som nämns i skäl (92) ovan var det motiverat att tillämpa principen om berättigade förväntningar på liknande åtgärder på grund av omständigheter som är specifika för vart och ett fall. I det spanska ärendet rörande goodwill, fastställs klart och tydligt i svaret på en parlamentsfråga att ordningen är en allmän åtgärd. För samordningscenter och verksamheter mellan grupper i multinationella företag ⁽¹⁰⁹⁾ konstaterade kommissionen att det förekom berättigade förväntningar inte enbart på grundval av tidigare godkännande av belgiska samordningscenter som en allmän åtgärd år 1984 och 1987, utan också de svar som kommissionen lämnat på en parlamentsfråga ⁽¹¹⁰⁾. I svaret fastställdes att ett brett urval skatteåtgärder – regler rörande beskattning av europeiska huvudkontor för multinationella grupper, avsedda att undvika dubbelbeskattning – faller utanför räckvidden för reglerna om statligt stöd. Dessutom har alla dessa ordningar genomförts efter svaret på parlamentsfrågan. I ärendet Gibraltar Qualifying Companies grundade sig förekomsten av berättigade förväntningar på det faktum att åtgärden hade utformats enligt en annan åtgärd i samma medlemsstat – ordningen om undantagna företag – som utgjorde befintligt stöd. På liknande sätt var Orkney- och Shetland-åtgärderna utformade enligt varandra.
- (217) Vad gäller tax lease-systemet anser kommissionen därför att den allmänna principen om likabehandling uppfylls så länge som (med beaktande av de särskilda omständigheter som gäller för ordningen) principerna om skydd av berättigade förväntningar och rättslig säkerhet respekteras (se avsnitten 5.6.2 och 5.6.3 nedan).

5.6.2 Berättigade förväntningar

- (218) Berättigade förväntningar uppstår när en åtgärd från kommissionens sida har gett precisa, ovillkorade och enhetliga försäkringar ⁽¹¹¹⁾ av sådan natur att de ger upphov till motiverade förhoppningar ⁽¹¹²⁾ hos myndigheterna eller stödmottagarna inom en ordning att den är lagenlig ⁽¹¹³⁾. Enligt rättspraxis kan man i princip inte ha berättigade förväntningar om en korrekt anmälan inte har lämnats in ⁽¹¹⁴⁾, ⁽¹¹⁵⁾, utom om det fastställs att undantagsomständigheter föreligger ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Samordningscenter (DE), samordningscenter och finansiella företag (LU), samordningscentrum i Biscaya (ES), samordningscentral och internationella finanspooler (FR), inkomster från utlandet (IE), internationell finansieringsverksamhet (NL).

⁽¹¹⁰⁾ Svar den 12 juli 1990 på skriftlig fråga nr 1735/90 från G. de Vries till kommissionen (EGT C 63, 11.3.1991, s. 37).

⁽¹¹¹⁾ Domstolens domar i mål C 167/06P, Komninou m.fl. mot kommissionen, punkt 63 och mål C-537/08P, Kahla Thüringen Porzellan mot kommissionen, REG 2010, s. I-12917, punkt 63.

⁽¹¹²⁾ Se domstolens domar i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen, REG 2006, s. I-5479, punkt 147 och mål C-167/06P, Komninou m.fl. mot kommissionen, REG 2007, s. I-141, punkt 63 samt förstainstansrättens dom i mål T-107/02, GE Betz mot OHIM – Atofina Chemicals (BIOMATE), REG 2004, s. II-1845, punkt 80, och där angiven rättspraxis.

⁽¹¹³⁾ Se domstolens dom i mål C-289/81, Mavridis mot parlamentet, REG 1983, s. 1731 och förstainstansrättens dom i mål T-290/97, Mehibas Dordtselaan BV mot kommissionen, REG 2000, s. II-15, punkt 59. Se också domstolens domar i mål 265/85, REG 987, s. 1155, punkt 44 och mål C-152/88, Sofrimport mot kommissionen, REG 1990, s. I-153, punkt 26.

⁽¹¹⁴⁾ Enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget är medlemsstaterna skyldiga att anmäla nya stödåtgärder till kommissionen och inhämta godkännande innan åtgärden genomförs. I kapitel II i förfarandeförordningen (EGT L 83, 27.3.1999) fastställs detaljerade bestämmelser för hur artikel 107 tillämpas på anmält stöd.

⁽¹¹⁵⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-183/02P och C-187/02P, Demesa och Territorio Histórico de Álava mot kommissionen, REG 2004, s. I-10609, punkterna 44–45 och 52.

⁽¹¹⁶⁾ Se förstainstansrättens dom i de förenade målen T-427/04 och T-17/05, Frankrike mot kommissionen (France Télécom), REG 2009, s. II-4315, punkt 263.

5.6.2.1 Kommissionens beslut 2001 i ärendet *Brittany Ferries* (BAI)

- (219) Kommissionen noterar att Spanien inte anmälde tax lease-systemet till kommissionen och att uttalandet i år 2001 års beslut gällde en annan ordning – föregångaren till den ordning som bedömts i beslutet *GIE Fiscaux* – och innehöll en uttrycklig hänvisning till rättssystemet i en annan medlemsstat. Av det följer att kommissionen anser att detta uttalande inte räknas som undantagsomständigheter och att det inte är tillräckligt för att motivera erkännande av berättigade förväntningar till förmån för Spanien tredjepartsoperatörer som deltar i tax lease-operationer. Denna slutsats stämmer överens med det synsätt som kommissionen antog i 2006 års beslut rörande *GIE Fiscaux* där kommissionen inte identifierade inslag som kunde demonstrera förekomsten av berättigade förväntningar ⁽¹¹⁷⁾.

5.6.2.2 Offentliggörande av utkast till åtgärder i *Boletín Oficial de las Cortes Generales* (spanska författningssamlingen)

- (220) Offentliggörandet av utkast till åtgärder i den spanska författningssamlingen uppfyller inte kraven på formell anmälan och stand-still-klausulen enligt denna bestämmelse i fördraget. Kommissionen noterar att åtgärden om tidig avskrivning genomfördes 21 månader efter att förordning (EG) nr 659/1999 offentliggjorts, utan föregående anmälan och vid samma tidpunkt som ordningen för tonnageskatt, som anmälades korrekt till och godkändes av kommissionen i enlighet med bestämmelserna i fördraget och förordning (EG) nr 659/1999.

5.6.2.3 2001 års begäran om upplysningar rörande ett tax lease-system

- (221) Kommissionen anser att denna skrivelse inte har kunnat ge upphov till berättigade förväntningar rörande tax lease-systemet eller de enskilda åtgärder som ingår i tax lease-operationer.
- (222) Med stöd av artikel 10.1 och 10.2 i förordning (EG) nr 659/1999 analyserade kommissionen de uppgifter den hade rörande påstått olagligt stöd, och den 21 december 2001 begärde kommissionen upplysningar från medlemsstaten. För det första noterar kommissionen att en begäran om upplysningar inte är ett offentligt dokument. För det andra och i motsats till vad PYMAR hävdar, visar denna begäran att kommissionen inte hade den nödvändiga informationen för att identifiera och bedöma det påstådda olagliga stödet. Dokumentet kunde inte, även om det hade offentliggjorts, ha gett upphov till berättigade förväntningar om att ordningen inte skulle utgöra stöd. För det tredje, och det viktigaste, förnekade de spanska myndigheterna kategoriskt, genom skrivelser av den 28 januari 2002 och 28 maj 2002, att det skulle finnas någon skatteåtgärd över huvud taget att tillgå som stöd för anskaffning av fartyg för kontrakt tecknade efter den 31 december 2000.

5.6.2.4 2004 års beslut rörande den nederländska anmälan ⁽¹¹⁸⁾

- (223) Kommissionen anser att 2004 års beslut inte kunde ha gett upphov till berättigade förväntningar rörande tax lease-systemet eller enskilda åtgärder inom tax lease-operationer, av nedan anförda skäl:
- (224) För det första, föremålet för kommissionen granskning i detta fall var inte en spansk åtgärd utan en ordning som den nederländska regeringen hade anmält och vars syfte var att kompensera nederländska varv eller ge dem möjlighet att ge motsvarande anbud som spanska varv gett år 2000 ⁽¹¹⁹⁾, där de spanska varven hävdades vara gynnade av statligt stöd som Spanien beviljat rörande sex specifika skeppsbyggnadskontrakt. Syftet med kommissionens beslut 2004 var därför att ge en bedömning av det stöd som Nederländerna hade anmält, inte bedömning av stöd som Spanien enligt påståendet hade beviljat.
- (225) För det andra, den spanska åtgärd som Nederländerna försökte efterlikna bestod av varken tax lease-system eller något inslag i det. Såsom nämns i beslutet 2003 om att inleda formellt granskningsförfarande i ärendet, anförde de nederländska myndigheterna på tydligt sätt stöd i form av räntesubventioner för krediter som enligt påståendet skulle ha beviljats fartygsägare enligt spanskt kungligt dekret 442/94 ⁽¹²⁰⁾. Dessutom noterar kommissionen att

⁽¹¹⁷⁾ Se skäl 187 i det beslutet.

⁽¹¹⁸⁾ Kommissionens beslut av den 30 juni 2004 om statligt stöd som Nederländerna avser att genomföra med avseende på sex fartygsbyggnadskontrakt till fyra varv.

⁽¹¹⁹⁾ Se tabell 2 i skäl 9 i kommissionens beslut av den 11 november 2003, EUT C 11, 15.1.2004, s. 7.

⁽¹²⁰⁾ Se skäl 8 i det ovan nämnda kommissionsbeslutet av den 11 november 2003: Syftet med det anmälda stödet är att kompensera för de räntesubventioner som Spanien hävdades erbjuda. Nederländerna hävdar att ... de priser som de spanska varven anger inkluderar räntesubventioner för exportfinansiering som stöds av de spanska myndigheterna, på grundval av spanskt kungligt dekret 442/94.

både den tidiga avskrivningen av hyrda tillgångar och den spanska ordningen för tonnageskatt trädde i kraft först den 1 januari 2002. Utkast till dessa åtgärder offentliggjordes i den spanska författningssamlingen den 10 oktober 2001. Åtgärder kunde därför inte ha använts för att finansiera skeppsbyggnadskontrakt år 2000.

- (226) För det tredje, även om operatörerna hade trott att den spanska åtgärd som var avsedd att kompenseras var tax lease-systemet – vilket inte är fallet – kunde uttalandena i 2004 års beslut inte ge upphov till några berättigade förväntningar. Kommissionen konstaterade att den inte hade tillräckliga belägg för det påstådda spanska stödet eftersom Spanien hade indikerat att stödet enligt kungligt dekret 442/94 inte längre skulle vara tillgängligt efter den 31 december 2000. Efter detta datum skulle stödet inte längre godkännas enligt förordningen om varvsindustrin⁽¹²¹⁾. Föremålet för kommissionens granskning var dock det nederländska stödet, inte det påstådda spanska stödet, och det främsta tvivlet som kommissionen anförde i beslutet om att inleda förfarandet gällde möjligheten att med stöd i rambestämmelserna för statligt stöd till varvsindustrin⁽¹²²⁾ kompensera för stöd – efter att detta hade demonstrerats – som beviljats av en annan medlemsstat, inte av en stat utanför EU.
- (227) Avsaknaden av belägg för det påstådda stödet kom som ett sekundärt argument bland de tvivel som kommissionen uttryckte. Efter att ha efterfrågat förtydliganden baserade på informationen från Nederländerna kunde kommissionen endast notera Spaniens förnekande av att stöd skulle ha beviljats⁽¹²³⁾ (enligt spanskt kungligt dekret 442/94) och sluta sig till att Nederländerna inte hade lämnat tillräckliga belägg för det spanska stöd som Nederländerna avsåg att kompensera. Avsaknaden av belägg för statligt stöd är inte belägg för att statligt stöd inte existerar i (någon av) de spanska åtgärder. Tvärtom, kommissionen hade redan i beslutet om att inleda förfarandet gjort det klart att den inte hade kunnat fastställa att Spanien olagligen skulle ha beviljat det påstådda stödet, men kommissionen fortsätter att hålla skeppsbyggnadsmarknaden i EU, och potentiella olagliga statliga stöd, under uppsikt⁽¹²⁴⁾. Om de i god tro hade ansett att det spanska stöd som Nederländerna avsåg att kompensera var tax lease-systemet, borde de aktuella eller potentiella mottagarna inom detta system ha varnats om att Spanien hade förnekat dess existens i stället för att hävda att det är förenligt.

5.6.2.5 Beslut år 2006 i det franska ärendet GIE Fiscaux

- (228) Kommissionen anser att varken beslutet att inleda det formella förfarandet i det franska ärendet GIE Fiscaux år 2004 eller det slutliga beslutet år 2006 i vilket fastställdes att ordningen var delvis oförenligt stöd, på något sätt kan ha gett upphov till berättigade förväntningar, såsom PYMAR hävdar.
- (229) Det som gäller är att stödåtgärder måste anmälas till kommissionen. Om anmälan inte görs, kan medlemsstaterna och operatörerna endast i undantagsomständigheter ha berättigade förväntningar om att en åtgärd inte utgör stöd. Om förfarandet med anmälan och godkännande inte respekteras, kan det inte finnas berättigade förväntningar om att en åtgärd som utgör statligt stöd skulle vara förenlig med den inre marknaden.
- (230) Tvärtom, i beslutet om det franska ärendet GIE Fiscaux av den 20 december 2006 uttryckte kommissionen klart sin ståndpunkt om att den franska tax lease-ordningen utgjorde statligt stöd. Det faktum att tax lease-systemet i Spanien liknade den franska ordningen borde ha fungerat som en varning till Spanien och mottagarna om att tax lease-systemet sannolikt utgör statligt stöd. Därför borde alla berättigade förväntningar som förekom före offentliggörandet i *Europeiska unionens officiella tidning* den 30 april 2007 av beslutet rörande den franska ordningen ha upphört att vara berättigade från och med detta datum.
- (231) På liknande sätt gäller att det faktum att det oförenliga stödet inte återkrävdes i det franska ärendet inte är tillräckligt för att ge upphov till berättigade förväntningar om att stöd som eventuellt konstateras vara oförenligt i det spanska ärendet, inte skulle återkrävas. Om det skulle finnas några orsaker till att hindra kommissionen från att anmoda medlemsstaten att återkräva stödet, borde dessa gå att få fram ur de speciella omständigheter som gäller för fallet.

⁽¹²¹⁾ EGT L 202, 18.7.1998, s. 1.

⁽¹²²⁾ EUT C 317, 30.12.2003, s. 11.

⁽¹²³⁾ Se skäl 24 i det ovan nämnda slutliga beslutet av den 30 juni 2004: I förfaranden rörande statligt stöd måste kommissionen i den sista analysen grunda sig på uttalandena från de medlemsstater som förmodat har beviljat stödet.

⁽¹²⁴⁾ Se skäl 14 i det ovan nämnda kommissionsbeslutet av den 11 november 2003.

5.6.2.6 Skrivelse år 2009 från kommissionär Kroes

- (232) Kommissionen anser att skrivelsen från kommissionär Kroes inte kunde ha gett upphov till berättigade förväntningar rörande tax lease-systemet eller de enskilda åtgärderna inom tax lease-operationer, av nedan anförda skäl:
- (233) För det första är skrivelsen inte en formell akt som representerar kommissionens (dvs. kommissionärskollegiets) ståndpunkt på samma sätt som ett formellt kommissionsbeslut eller svaret på en fråga från Europaparlamentet. I skrivelsen (en sida) svarade kommissionär Kroes inom ramen för bilateralt utbyte på en skrivelse (en sida) från Sylvia Brustad, norsk handels- och industriminister. Innehållet i skrivelsen offentliggjordes inte av kommissionen.
- (234) Kommissionen noterar att skrivelsen från den norska fartygsägaren som omnämns i skäl 105 ovan är riktad till ett enda spanskt varv som fartygsägaren gör affärer med och att uttalandet, daterat 2012, kommer från Gerencia del Sector Naval, ett regeringsorgan. Kommissionen noterar också att varken de spanska myndigheterna, som visste att granskning pågår, eller de operatörer som övervägde tax lease-operationer vände sig till kommissionen för att få klarhet i den ståndpunkt som uttrycktes i kommissionär Kroes skrivelse.
- (235) För det andra, och viktigare, även om skrivelsen offentliggjordes år 2009, innehöll den inte specifika, ovillkorade och samstämmiga försäkringar om att tax lease-systemet var lagligt. Svaret från kommissionär Kroes var inriktat på påstådd diskriminering mellan varv etablerade i olika EES-länder. Slutsatsen i skrivelsen om att inga ytterligare åtgärder planeras "på det stadiet" var klart kopplad till ett nyligen gjort offentliggörande av ett uttalande med förtydligande av att tax lease-systemet skulle användas för anskaffning av fartyg producerade i andra europeiska länder, vilket var ett direkt svar på de tvivel som uttryckts av minister Brustad. Under alla omständigheter fanns det i skrivelsen inget omnämnande och ännu mindre någon ståndpunkt rörande förekomsten av statligt stöd på nivån för den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare. Vad gäller rederier, varv och mellanhänder anser kommissionen att de inte är stödmottagare, dvs. frågan om berättigade förväntningar uppstår inte.
- (236) Kommissionen anser därför att skrivelsen inte under några omständigheter gav exakta, ovillkorade och samstämmiga försäkringar som kunde ge upphov till berättigade förväntningar om att ordningen inte innehåller statligt stöd till förmån för den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare.
- (237) Eftersom kommissionen inte konstaterade förekomsten av berättigade förväntningar på grundval av skrivelsen, har frågan om huruvida sådana berättigade förväntningar kunde gälla för perioden före skrivelsen absolut ingen relevans.

5.6.2.7 En uppmärksam ekonomisk aktör kunde inte ha förutsett den tänkbara förekomsten av statligt stöd i kombinerad tillämpning av flera åtgärder

- (238) Eftersom de enskilda åtgärderna utgör statligt stöd (utom accelererad avskrivning av hyrda tillgångar), kunde också det faktum att de ekonomiska operatörerna inte kunde förutse att deras kombination även kunde räknas som statligt stöd irrelevant, och motiverar inte berättigade förväntningar eller kränkning av någon annan grundläggande princip i EU-lagstiftningen.
- (239) Tvärtom, flera tredje parter bland operatörerna som deltar i tax lease-operationer har hävdatt att 2006 års beslut i det franska ärendet GIE Fiscaux hade gett dem berättigade förväntningar eftersom åtgärden hade stora likheter med tax lease-systemet. Eftersom alla inslag i den franska åtgärden ingick i en enda rättslig bestämmelse finns inget annat alternativ än en global bedömning. I detta hänseende bör det faktum att olika inslag i tax lease-systemet införlivades i olika åtgärder – *de facto* sammankopplade och använda tillsammans – för att få liknande effekter, inte garanterar ett annorlunda synsätt och utesluter inte en global bedömning.

- (240) Under alla omständigheter anser kommissionen att både den tidiga avskrivningen av hyrda tillgångar och skatteundantaget enligt artikel 50.3 i RIS rörande realisationsvinst inom ramen för tonnageskatt utgör statligt stöd. Eftersom dessa bestämmelser inte har anmälts, kan operatörerna endast ha berättigade förväntningar om att de har agerat lagligt i undantagsomständigheter som inte har demonstrerats.

5.6.2.8 Uttalanden om avskrivningsmetoder i kommissionens tillkännagivande om direkt bolagsskatt⁽¹²⁵⁾

- (241) Kommissionen noterar att ordalydelsen i tillkännagivandet inte gav några grunder för operatörer att hysa berättigade förväntningar om att tax lease-systemet var lagligt. För det första, de bestämmelser som anförs gäller endast avskrivningsmetoder, dvs. eventuella berättigade förväntningar kunde endast gälla tidig avskrivning av hyrda tillgångar.
- (242) För det andra, tillkännagivandet kan inte tolkas på sådant sätt att vilken som helst åtgärd relaterad till avskrivning faller utanför räckvidden för reglerna för statligt stöd. I skäl 13 i tillkännagivandet konstateras däremot att avskrivningsregler och regler om förlustöverföringar inte utgör stöd förutsatt att de gäller utan åtskillnad för alla företag och produktion av alla slags varor. Tax lease-systemet kan inte tillämpas på alla företag eller på produktion av alla slags varor.
- (243) Dessutom, i skäl 22 i samma tillkännagivande förtydligas att graden av diskretionära befogenheter inom skattemyndigheterna och det manöverutrymme som den har, ger stöd för antagandet om att det finns inslag av statligt stöd. Som förklaras i avsnitt 2.2.2 ovan är tillämpningen av tidig avskrivning föremål för villkor – en ordalydelse som kräver tolkning – och förhandsgodkännande från skattemyndigheterna. Innan skattemyndigheterna beviljar godkännande kan den begära tilläggsdokument av den sökande eller begära information från andra förvaltningar. Det faktum att tilläggsdokument förekom i alla ansökningar som kommissionen har tillgång till, tyder på att skattemyndigheterna hade begärt dem, uttalat eller outtalat, eller att de sökande visste att dessa dokument krävs för att få ett godkännande. Det betyder att skattemyndigheterna hade omfattande diskretionära befogenheter vid tillämpning av denna åtgärd.
- (244) Följaktligen, med tanke på hur ordningen är upplagd, kan ordalydelsen i tillkännagivandet inte ge upphov till osäkerhet, och ännu mindre till berättigade förväntningar vad gäller de tidiga avskrivningarnas karaktär av stöd.

5.6.2.9 Stödberättigande inom ordningen för tonnageskatt för intäkter från bareboat-charter

- (245) Det godkännande som beviljades genom kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002 gäller företag som är registrerade enligt spansk lagstiftning och vars verksamhet omfattar drift av egna och chartrade fartyg. Kommissionen anser dock att denna fras inte kan skapa berättigade förväntningar om att enheter vars verksamhet enbart består av att chartra ut ett enda fartyg enligt bareboat-principen skulle vara stödberättigade enligt ordningen för tonnageskatt. I själva verket, som förklaras i skälen 179 och 180 ovan uttrycks klart i 2002 års beslut att ordningen för tonnageskatt gäller enbart för stödberättigade fartyg och stödberättigad sjöfartsverksamhet.

5.6.3 Rättslig säkerhet

- (246) Rättslig säkerhet är ett grundläggande krav i europeisk lagstiftning, avsedd att säkerställa förutsägbarheten i rättsliga situationer och de rättsliga relationer som styrs av den. Enligt rättspraxis innebär kravet på rättslig säkerhet att kommissionen inte i oändlighet får dröja med att utöva sina befogenheter samtidigt som ingen åtgärd förutsätts av den berörda institutionen⁽¹²⁶⁾. Hittills har det dock krävts två kumulativa inslag för att kränka principen:

— Förekomsten av ett antal inslag som skapar en situation med osäkerhet rörande åtgärdens korrekthet.

— Långvarig passivitet från kommissionens sida trots att den är medveten om stödet.

⁽¹²⁵⁾ Se kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, 10.12.1998, s. 3.

⁽¹²⁶⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-74/00 P och C-75/00 P, Falck och Acciaierie di Bolzano mot kommissionen, REG 2002, s. I-7869, punkt 140.

- (247) Det franska GIE Fiscaux-beslutet och Salzgitter-domen⁽¹²⁷⁾ är de enda två tillfällen där kommissionen respektive förstainstansrätten ansett att kränkning av principen om rättslig säkerhet kan hindra återkrav även om det inte finns några berättigade förväntningar. Salzgitter-domen upphävdes dock av domstolen med uttrycklig hänvisning till hur principen om rättslig säkerhet hade tillämpats i målet⁽¹²⁸⁾.

5.6.3.1 *Inslag som har gett upphov till situationer rörande osäkerhet om åtgärdens korrekthet*

- (248) Tax lease-systemet och det franska ärendet GIE Fiscaux delar ett antal centrala egenskaper och har väldigt liknande effekter (se avsnitt 5.6.1 Likabehandling). Båda används för finansiering av långsiktiga investeringstillgångar. De har skattemässigt transparenta ekonomiska intressegrupperingar som gör avskrivning av tillgångarna och som överför ägarskapet till slutanvändaren genom någon typ av leasingkontrakt. I båda fallen är avskrivningen tidig eller accelererad och den ekonomiska intressegrupperingens realisationsvinster skattebefriade. I båda fallen delas den ekonomiska fördelen från tidig eller accelererad avskrivning och från befrielsen från skatt på realisationsvinst mellan investerarna i de ekonomiska intressegrupperingar och tillgångens slutanvändare (genom en prisrabatt), även om det i detta hänseende finns stora skillnader beträffande statens ingripande.
- (249) De centrala åtgärder som utgör del av tax lease-systemet genomfördes mellan 2002⁽¹²⁹⁾ och 2003, dvs. innan kommissionen slog fast att den franska ordningen utgör statligt stöd.
- (250) Med tanke på likheterna mellan tax lease-systemet och GIE Fiscaux, är det därför möjligt – såsom de spanska myndigheterna och vissa tredje parter hävdar – att faktorer som har anförts till förmån för skyddet av den rättsliga säkerheten för den franska ordningen också har skapat en situation av osäkerhet rörande tax lease-systemets korrekthet.
- (251) I detta skede konstaterar kommissionen att denna osäkerhetssituation kan ha uppstått genom kommissionens uttalande i 2001 års beslut om Brittany Ferries⁽¹³⁰⁾ enligt vilket vissa skattefördelar räknades som allmänna fördelar. Som förklaras i skäl 192 i GIE Fiscaux-beslutet konstaterades inte i uttalandet att det hänvisar till föregångaren till GIE Fiscaux-ordningen, vilket kan ha misslett mottagarna inom den ordningen och liknande ordningar såsom tax lease-systemet.
- (252) Vad gäller de inslag som anförts av Spanien och tredje parter har kommissionen analyserat om dessa inslag som anförts som stöd för förekomsten av berättigade förväntningar (se avsnitt 5.6.1) kunde ha skapat en situation med osäkerhet.
- (253) För det första, medlemsstaterna är enligt fördraget skyldiga att lämna in anmälan till kommissionen om sina planer om att bevilja nytt stöd. Offentliggörandet av utkast till åtgärder i den spanska författningssamlingen kan inte räknas som en anmälan till kommissionen och avsaknaden av reaktion från kommissionen kan inte ha bidragit till att skapa en situation med osäkerhet.
- (254) För det andra, 2001 års begäran om upplysningar rörande en tax leasing-åtgärd visar att kommissionen reagerade på en klagandes påståenden om stöd. Begäran var riktad till Spanien och i sitt svar förnekade Spanien starkt förekomsten av sådana åtgärder. Kommissionen offentliggjorde inte begäran, men om framtida mottagare inom tax lease-systemet av någon anledning skulle bli medvetna om begäran om upplysningar när de avser att delta, skulle detta ha uppmärksammat dem på det faktum att klagomål hade inlämnats hos kommissionen, som ansåg att åtgärderna inom denna ordning kunde utgöra statligt stöd. En begäran om upplysningar skulle också tyda på att kommissionen inte hade tillräcklig information om åtgärden för att kunna bedöma dem, och kunde inte leda till slutsatsen att kommissionen har godkänt åtgärden. Eftersom denna begäran skickades innan åtgärden som bygger upp tax lease-systemet trädde i kraft, kunde Spanien ha anmält alla inslag i ordningen i syfte att få rättslig säkerhet. Alternativt kunde mottagarna ha frågat Spanien eller kommissionen angående Spaniens anmälan av ordningen eller

⁽¹²⁷⁾ Se förstainstansrättens dom i mål T-308/00, Salzgitter mot kommissionen, REG 2004, s. II-1933.

⁽¹²⁸⁾ Domstolens dom i mål C-408/2008, Kommissionen mot Salzgitter, REG I-2767.

⁽¹²⁹⁾ De första tax lease-operationerna verkar att i praktiken ha ordnats från och med juli 2002.

⁽¹³⁰⁾ EGT L 12, 15.1.2002, s. 33.

kommissionens godkännande av den. Följaktligen kunde varken Spanien eller operatörerna hävda att denna begäran eller – med tanke på svaret – avsaknaden av uppföljningsåtgärd från kommissionen har bidragit till att skapa en situation med osäkerhet.

- (255) För det tredje, vad gäller 2004 års beslut rörande den nederländska åtgärden, påpekar kommissionen att kompensation för en annan åtgärd än tax lease-systemet inte kan ha skapat en situation med osäkerhet vad gäller tax lease-systemet. Det faktum att en detaljerad beskrivning av det påstådda stödet i offentliga dokument endast tillhandahölls i den nederländska versionen av beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet inte är tillräckligt för att sluta sig till att läsarna kan anta att det gäller tax lease-systemet. En översättning av det nederländska beslutet eller en förfrågan till kommissionen kunde enkelt ha klargjort att det påstådda spanska stödet inkluderade räntesubventioner på grundval av kungligt dekret 442/1994. Dessutom nämnde kommissionen endast det faktum att Spanien hade förnekat förekomsten av det påstådda spanska stödet och att Nederländerna inte hade fått fram tillräckliga bevis. Såsom nämnt i det beslutet kan kommissionen endast lita på medlemsstaterna och kan inte hållas ansvarig för den eventuella osäkerhet som avsaknaden av uppföljningsåtgärder från kommissionens sida kunde ha orsakat. Kommissionen anser därför att 2004 års beslut inte kunde ha bidragit till en situation av osäkerhet rörande tax lease-systemets laglighet.
- (256) För det fjärde, kommissionen anser att den situation med osäkerhet som skapats vad gäller tax lease-systemets laglighet efter uttalandet i kommissionens beslut 2001 rörande Brittany Ferries upphörde på datum för offentliggörande av kommissionens beslut om det franska ärendet GIE Fiscaux. I det beslutet gjordes klart att kommissionen ansåg att den franska ordningen för tax lease är statligt stöd och borde ha uppmärksammat Spanien och mottagarna inom tax lease-systemet på det faktum att det kunde röra sig om statligt stöd. Av det följer att beslutet omöjligt kunde ha skapat – eller bidragit till – en situation med osäkerhet i det hänseendet.
- (257) För det femte, av de skäl som anges i avsnitt 5.6.2.6 ovan anser kommissionen att skrivelsen från kommissionär Kroes år 2009 inte skapade eller bidrog till att skapa en situation med osäkerhet.

5.6.3.2 Tid som löpt mellan klagomålet och förfarandets inledande

- (258) Kommissionen anser att den tid som löpte för granskning av tax lease-systemet innan det formella granskningsförfarandet inleddes bör beräknas från år 2006, när kommissionen tog emot klagomål från de europeiska varven. Av de skäl som anges ovan kan varken offentliggörandet av utkast till åtgärder i den spanska författningssamlingen, de påståenden som kommissionen tog emot år 2001 och som uttryckligen förnekades av Spanien år 2002 användas som stöd för ståndpunkten om att kommissionen otillbörligen har dröjt med att utöva sina granskningsbefogenheter. Inte heller 2004 års slutliga beslut i mål C-66/2003 (kompensation för olika påstådda åtgärder för statligt stöd) ger stöd för denna ståndpunkt.
- (259) Den tid som förflöt mellan det första klagomålet 2006 och inledandet av det formella förfarandet 2011 förefaller inte överdrivet lång med tanke på antalet skatteåtgärder, de invecklade tax lease-operationerna och bristen på insyn i fråga om dessa operationer. Dessutom sände kommissionen åtta formella förfrågningar om upplysningar mellan september 2006 och maj 2010 ⁽¹³¹⁾ och höll regelbunden kontakt med de spanska myndigheterna.
- (260) Vidare gäller att det var först i oktober 2010 som kommissionen mottog ett nytt klagomål rörande ett centralt inslag för bedömning av ordningen; det gällde en omfattande undersökning gjord av skatteexperter med beskrivning av ordningens funktion och dess effekter. Följaktligen förefaller den tid som förlöpte för undersökning av tax lease-systemet inte tillräckligt lång för att rättslig osäkerhet ska kunna anföras.
- (261) Med tanke på de ifrågavarande åtgärdernas komplexitet, kan kommissionen inte utesluta att rättslig osäkerhet kan ha uppstått genom 2001 års beslut om Brittany Ferries, såsom Spanien och mottagarna hävdar, rörande klassificeringen av tax lease-systemet som stöd. Men detta kan endast ha varit fallet fram till offentliggörandet i

⁽¹³¹⁾ Åtta förfrågningar om upplysningar skickades till Spanien på följande datum: 15.9.2006, 30.1.2007, 6.11.2007, 5.2.2008, 3.3.2008, 23.9.2008, 11.1.2010, 12.5.2010.

Europeiska unionens officiella tidning den 30 april 2007 av kommissionens beslut i det franska ärendet GIE Fiscaux, i vilket kommissionen fastställde att ordningen i fråga innebär statligt stöd.

- (262) Kommissionen sluter sig därför till att den inte bör anmoda återkrav av stöd från tax lease-operationer för vilka stöd beviljades mellan tidpunkten då tax lease-systemet trädde i kraft 2002 och den 30 april 2007.

5.6.4 Bestämning av belopp som ska återkrävas

- (263) Kommissionen har utvärderat olika skatteåtgärder som utgör ordningar för statligt stöd. Syftet med detta beslut är inte att fastställa exakta belopp för det stöd som var och en mottagare har fått i var och en av tax lease-operationerna. Kommissionen anser dock att medlemsstaterna bör använda följande metod för att fastställa, fall för fall, vilka som är stödmottagare och storleken på det oförenliga stöd som bör återkrävas av dem. Metoden kan förfinas ytterligare i samarbete med de spanska myndigheterna, särskilt för att fastställa det faktiska beloppet för den skattefördel som investerarna har åtnjutit, mot bakgrund av deras enskilda skattesituation.
- (264) Steg 1: Beräkning av den totala skattefördelen som uppstått genom operationen: Denna är nettonuvärdet för de skattefördelar som den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare faktiskt har fått (dvs. före avdrag av den del av fördelarna som har överförts till rederiet genom en prisrabatt). Nettonuvärdet bör kalkyleras på avskrivningens startdag – tidig avskrivning som den godkänts av skattemyndigheterna – och de rabattsatser som används för beräkningen bör vara baserade på marknadsrealiteter. Kommissionen föreslår att Spanien som standard använder beräkningar som de ekonomiska intressegrupperingarna har lämnat in till skattemyndigheterna när de ansöker om tidig avskrivning (se skäl (168) ovan). I princip anses att skattefördelen beviljas på den dag då skatterna förfaller till betalning för den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare.
- (265) Steg 2: Beräkning av skattefördelen genom allmänna skatteåtgärder som tillämpats på operationen: Denna är nettonuvärdet – beräknat på samma sätt som i steg 1 – för storleken på de skattefördelar som den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare skulle ha fått i en referenssituation i vilken endast åtgärden för accelererad avskrivning skulle ha använts från den tidpunkt då fartyget togs i drift och driften beskattas enligt normala bolagsskatteregler. I detta scenario skulle realisationsvinsten på försäljning av fartyget till rederiet ha varit föremål för, på den dag då rederiet använder sin option, den bolagsskatt som i regel tillämpas på bolagsvinster. I princip anses att skattefördelen erhålls på den dag då skatterna förfaller till betalning för den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare.
- (266) Steg 3: Beräkning av skattefördelen som motsvarar statligt stöd: Eftersom kommissionen anser att accelererad avskrivning är en allmän åtgärd, utgör storleken på den fördel som motsvarar den åtgärden (dvs. uppskjuten betalning av vissa skattebelopp) inte statligt stöd. Skillnaden mellan de belopp som erhållits genom steg 1 och steg 2 bör motsvara det stöd som den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare har erhållit som förmånstagare av de berörda skatteåtgärderna, dvs. nettonuvärdet för den totala fördel som härrör från användning av tidig avskrivning, tonnageskatt (som inte kan utnyttjas av ekonomiska intressegrupperingar) och den skattebefrielse för realisationsvinst som erhållits genom artikel 50.3 i RIS. I princip anses att skattefördelen erhålls på den dag då skatterna förfaller till betalning för den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare.
- (267) Steg 4: Beräkning av storleken på förenligt stöd: För det första är det stöd som mottagits av den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare såsom det beräknats i steg 3, förenligt eftersom det motsvarar den fördel som överförts till rederiet och som skulle ha varit förenlig om den hade ansetts utgöra statligt stöd till rederiet. Procentandelen av det stöd som överförts till rederiet måste fastställas på grundval av en liknande beräkning som de beräkningar som de ekonomiska intressegrupperingarna bifogar till sina ansökningar till skattemyndigheterna (se skäl (136) ovan) och här tillåts en ersättning som motsvarar värdet på marknaden för förmedling. Som förklaras i skälen (202) till (210) ovan kan en del av den fördel som överförs till rederiet anses vara förenlig om rederiet, fartyget i fråga och dess transportverksamhet är stödberättigad enligt riktlinjerna för sjöfart. Det belopp som är förenligt bör fastställas enligt kapitel 11 i riktlinjerna och med tillbörligt beaktande av allt stöd som redan beviljats till det rederiet i EES. Särskilt gäller att de stödbelopp som beviljats i Spanien måste adderas till

de belopp som har beviljats i företagets etableringsland (om landet ingår i EES). Beloppet stöd som överskrider stödtaket eller som inte har bevisats vara förenligt enligt kapitel 11 i riktlinjerna för sjöfart bör anses vara oförenligt.

- (268) Eftersom taket i kapitel 11 i riktlinjerna för sjöfart beräknas på årsbasis och den fördel som tillfaller rederiet relaterar till en långsiktig tillgång, godtar kommissionen att för tillämpning av det taket kan den fördel som rederiet får inom tax lease-operationer fördelas över den normala avskrivningsperioden (tio år) för det berörda fartyget.
- (269) För det andra, eftersom stödet motsvarar en marknadsmässig ersättning för förmedlingen av finansiella investerare vid överföring av en förenlig fördel till rederierna, betraktas också denna ersättning som förenligt eller oförenligt stöd i samma proportion som den fördel som kanaliseras till rederiet (se skäl 201 ovan).

5.6.5 Avtalsklausuler

- (270) Som nämns ovan har PYMAR underrättat kommissionen om vissa klausuler som ingår i vissa kontrakt mellan investerarna, rederierna och varven. Enligt dessa klausuler är varven skyldiga att ersätta de övriga parterna om den förväntade skattefördelen inte kan fås.
- (271) I sitt slutliga negativa beslut med delvis återkrav rörande det franska ärendet GIE fiscaux⁽¹³²⁾, som har betydande likheter med det aktuella fallet, noterade kommissionen att "det faktum att de skatterelaterade och rättsliga risker som medlemmarna i ekonomiska intressegrupperingar utsätter sig för i vissa fall kan ha påverkats av leasingtagarnas avtal inte kan ominstetgöra principen om att kommissionens avsikt när den vid behov återkräver olagligt stöd är att beröva de olika stödmottagarna den förmån de gynnats av på sina respektive marknader jämfört med sina konkurrenter och återställa situationen som den var innan stödet utbetalades". Kommissionen slöt sig till följande: "Lika lite som genomförandet av detta syfte är beroende ... lika lite beror genomförandet på vad stödmottagarna har kommit överens om i avtalet".
- (272) Enligt fast rättspraxis gäller att en stats skyldighet att upphäva stöd som kommissionen har betraktat som oförenligt med den inre marknaden har som syfte att den situation som rådde innan stödet beviljades återställs⁽¹³³⁾. Enligt en annan formel är det främsta syfte som eftersträvas vid återkrav av olagligen utbetalt statligt stöd att eliminera den snedvridning av konkurrensen som orsakas av den konkurrensfördel som ett sådant stöd ger upphov till⁽¹³⁴⁾. Genom att återbetala stödet förlorar mottagaren de fördelar han åtnjöt på marknaden i förhållande till sina konkurrenter, och den situation som förelåg före utbetalningen av stödet är återställd⁽¹³⁵⁾.
- (273) För att nå detta resultat måste kommissionen ha befogenheter att beordra att återkrav görs av de berörda mottagarna, så att den kan fullgöra sin funktion att återställa konkurrenssituationen på den marknad eller de marknader där snedvridning har förekommit. För detta måste kommissionen klart kunna identifiera de företag som är skyldiga att återbetala det olagliga stöd som förklaras vara oförenligt. Detta mål skulle dock aldrig kunna nås om de privata parterna genom kontraktsbestämmelser kunde ändra effekterna av de återkravsbeslut som kommissionen har antagit. Denna möjlighet, om den fanns, kunde användas av ekonomiska operatörer som har stark förhandlingsposition för att skydda sig mot återkravsbeslut och på det sättet eliminera de praktiska konsekvenserna av kontrollen av statligt stöd.
- (274) Som jämförelse, i den nyligen avkunnade domen Residex⁽¹³⁶⁾ förklarade domstolen att det åligger den nationella domstolen att med beaktande av fallets alla särdrag identifiera stödmottagaren eller, vilket kan vara fallet, mottagarna av en garanti som utgör statligt stöd och att genomföra återkrav av totalbeloppet för stödet i fråga. Dessutom gäller att, oavsett vem som är mottagare av stödet och utifrån att målet för de åtgärder som de nationella domstolarna bör vidta i fall av överträdelse av artikel 108.3 i EUF-fördraget väsentligen är att återställa den konkurrenssituation som rådde före utbetalning av stödet i fråga, dessa domstolar bör se till att de åtgärder som de vidtar rörande giltigheten hos de ovan nämnda ågerandena gör det möjligt att nå ett sådant mål. Detta

⁽¹³²⁾ Se skäl 196 i beslutet.

⁽¹³³⁾ Se t.ex. domstolens dom i mål C-348/93, Kommissionen mot Italien, REG 1995, s. I-673, punkt 26.

⁽¹³⁴⁾ Domstolens dom i mål C-277/00, Tyskland mot kommissionen, REG 2004, s. I-3925, punkt 76.

⁽¹³⁵⁾ Domstolens dom i mål C-350/93, Kommissionen mot Italien, REG 1995, s. I-699, punkt 22.

⁽¹³⁶⁾ Domstolens dom av den 8 december 2011 i mål C-275/10, Residex Capital IV, ännu inte offentliggjord, punkterna 43–45.

visar att när det är nödvändigt att avhjälpa den snedvridning som orsakats av stödet, kan nationella domstolar ingripa och förklara att kontrakt är ogiltiga, även om det är till skada för parter som inte är stödmottagare – i detta fall de utlånare vars krediter har stöd av en statsgaranti. Samma resonemang gäller i ännu högre grad för kommissionen när den anmodar att stöd ska återkrävas från mottagarna. I detta hänseende bör betonas att det är kommissionens uppgift att fatta ett slutligt beslut om stödåtgärden, i stället för att säkerställa, såsom de nationella domstolarna åläggs att göra, att enskildas rättigheter skyddas när överträdelse har gjorts av skyldigheten att förhandsanmäla statligt stöd till kommissionen enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget.

- (275) Av detta följer att de kontraktsklausuler som skyddar stödmottagarna från återkrav av olagligt och oförenligt stöd, genom att överföra de rättsliga och ekonomiska riskerna för ett sådant återkrav till andra personer, står i strid med själva essensen hos systemet med den kontroll av statligt stöd som fastställs i fördraget. Ett sådant system är väsentligt för genomförandet av de uppdrag som har anförtrots gemenskapen och särskilt för den inre marknadens funktion, och utgör därför en uppsättning regler för samhällspolitiken ⁽¹³⁷⁾. Privata parter kan därför inte avvika från dessa regler genom bestämmelser i kontrakt.
- (276) Detta stämmer i ännu högre grad i den situation som är under granskning i tax lease-systemet, där vissa varv kontrolleras av staten. I den mån offentliga varv har stipulerat kontraktsklausuler som skyddar mottagarna från återkrav av stöd, kan sådant agerande hindra funktionen för återkrav av olagligt och oförenligt statligt stöd. Dessutom kan agerandet hos statskontrollerade operatörer som försöker skydda sina kontraktsparter från återkrav utöva ett betydande tryck på sina privata konkurrenter som kan känna sig tvingade att godta liknande klausuler i sina kontrakt, och detta kan leda till ett generaliserat skydd av mottagarna gentemot återkrav.

6. SLUTSATS

Kommissionen sluter sig till följande:

- Enligt riktlinjerna för sjöfart och beslutet av den 27 februari 2002 genom vilket den spanska ordningen för tonnageskatt godkänns, är verksamheter som enbart består av leasing, charter eller uthyrning av fartyg inte transporttjänster. Av det följer att dessa verksamheter i princip inte är stödberättigade för den spanska ordningen för tonnageskatt såsom den har godkänts av kommissionen.
- Artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS (tidig avskrivning av hyrda tillgångar), tillämpning av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade ekonomiska intressegrupperingar samt artikel 50.3 i RIS utgör statligt stöd enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget.
- Dessa åtgärder är inte befintligt stöd enligt artikel 1 b i förordning (EG) nr 659/1999 eftersom de varken anmäldes till eller på annat sätt godkändes av kommissionen.
- Spanien har olagligen genomfört stödet i fråga i strid med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.
- Av detta följer att det så kallade spanska tax lease-systemet, som innebär kombinerad användning av artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS (tidig avskrivning av hyrda tillgångar), tillämpning av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade ekonomiska intressegrupperingar samt användning av artikel 50.3, är olagligt.
- Stöd till en ekonomisk intressegrupp eller dess investerare kan anses vara förenligt med den inre marknaden eftersom det motsvarar en marknadsmässig ersättning för förmedling av finansiella investerare och det kanaliseras till sjötransportföretag som är stödberättigade enligt riktlinjerna för sjöfart i enlighet med de villkor som fastställs i de riktlinjerna. Detta medför särskilt att det totalbelopp som överförs till rederierna inte överskrider det tak som fastställs i kapitel 11 i riktlinjerna.

⁽¹³⁷⁾ Se, som jämförelse, domstolens dom i mål C-126/97, *Eco Swiss China Time*, REG 1999, s. I-3055, punkterna 36–41.

- Den del av stödet som överskrider beloppet för förenligt stöd bör återkrävas från mottagarna, dvs. de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, utan att dessa mottagare har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer.
- Kommissionen bör inte anmoda återkrav av stöd till följd av tax lease-operationer för vilka stöd beviljades mellan tidpunkten då tax lease-systemet trädde i kraft år 2000 och den 30 april 2007, datum för offentliggörande av beslutet rörande ärende C-46/2004 France GIE Fiscaux (se skäl (261) ovan).
- Att anmoda återkrav efter det datumet strider inte mot de allmänna principerna om skydd av berättigade förväntningar och rättslig säkerhet som erkänns i europeiska unionens lagstiftning.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

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

Artikel 2

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

Artikel 3

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

Artikel 4

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

2. De belopp som ska återkrävas ska innefatta ränta från den dag då stödet ställdes till mottagarnas förfogande till den dag de har återbetalats.

3. Räntan ska beräknas som sammansatt ränta enligt kapitel V i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004⁽¹³⁸⁾ och kommissionens förordning (EG) nr 271/2008⁽¹³⁹⁾ om ändring av förordning (EG) nr 794/2004.

4. Spanien ska upphöra med alla utbetalningar av utestående stöd enligt den stödordning som avses i artikel 1, med verkan från den dag då detta beslut antas.

Artikel 5

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

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

⁽¹³⁸⁾ EUT L 140, 30.4.2004, s. 1.

⁽¹³⁹⁾ EUT L 82, 25.3.2008, s. 1.

Artikel 6

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

- a) En förteckning över de stödmottagare som har tagit emot stöd enligt den stödordning som avses i artikel 1 och det totala stödbelopp som var och en av dem har tagit emot genom stödordningen.
- b) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare.
- c) En detaljerad beskrivning av de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att följa beslutet.
- d) Dokument som visar att stödmottagarna har anmodats att betala tillbaka stödet.

2. Spanien ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som avses i artikel 1 har slutförts. Spanien ska på kommissionens begäran omgående lämna uppgifter om de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att följa detta beslut. Spanien ska också lämna detaljerade uppgifter om de stödbelopp och räntebelopp som redan har återkrävts från stödmottagarna.

Artikel 7

Detta beslut riktar sig till Konungariket Spanien.

Utfärdat i Bryssel den 17 juli 2013.

På kommissionens vägnar
Joaquín ALMUNIA
Vice ordförande

BILAGA

Upplysningar om stöd som har tagits emot, stöd som ska återkrävas och stöd som redan har återkrävts

Stödmottagarens namn och adress	Totalt stödbelopp som har tagits emot enligt stödordningen (*)	Totalt stödbelopp som ska återkrävas (*) (kapitalbelopp)	Totalt stödbelopp som redan har återbetalats (*)	
			Kapitalbelopp	Ränta på återkrävt belopp

(*) Miljoner i nationell valuta.