



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (åttonde avdelningen i utökad sammansättning)

den 23 september 2020*

”Statligt stöd – Stöd som de spanska myndigheterna har gett vissa ekonomiska intressegrupperingar och investerare i dessa – Skattesystem tillämpligt på vissa avtal avseende finansiell leasing för förvärv av fartyg (det spanska tax lease-systemet) – Beslut i vilket stödet förklaras vara delvis oförenligt med den inre marknaden och i vilket det förordnas att stödet delvis ska återkrävas – Selektiv karaktär – Motiveringsskyldighet – Återkrav av stödet – Likabehandling – Berättigade förväntningar – Rättssäkerhet”

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

Konungariket Spanien, företrätt av S. Centeno Huerta i egenskap av ombud,

sökande i mål T-515/13 RENV,

Lico Leasing, SA, Madrid (Spanien),

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

företrädna av advokaterna M. Merola och M. Sánchez,

sökande i mål T-719/13 RENV,

med stöd av

Bankia, SA, Valencia (Spanien), och övriga i bilagan förtecknade intervenienter,¹ företrädna av advokaterna J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenegro, R. Calvo Salinero och A. Lamadrid de Pablo,

intervenienter i mål T-719/13 RENV,

mot

Europeiska kommissionen, företräd av V. Di Bucci, É. Gippini Fournier och S. Němečková, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 2014, s. 1),

* Rättegångsspråk: spanska.

¹ Förteckningen över övriga intervenienter fogas endast till den version som delges parterna.

meddelar

TRIBUNALEN (åttonde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden A.M. Collins (referent och domarna C. Iliopoulos, R. Barents, J. Passer och G. De Baere,

justitiesekreterare: förste handläggaren J. Palacio González,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 24 oktober 2019,

följande

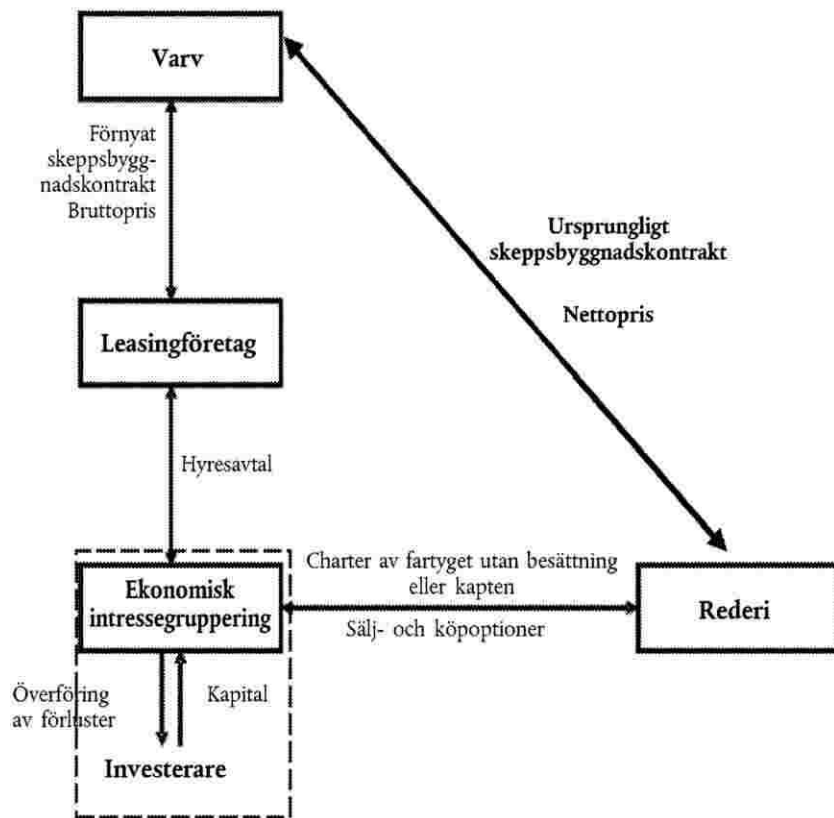
Dom

Bakgrund till tvisten

- 1 Europeiska kommissionen mottog från och med maj 2006 flera klagomål mot ”det spanska systemet för beskattning av fartygsuthyrning” (nedan kallat tax lease-systemet). I synnerhet påtalade två nationella varvsförbund och ett enskilt varv att detta system gjorde det möjligt för rederier att köpa fartyg som hade byggts av spanska varv med 20–30 procents rabatt.
- 2 Sedan kommissionen hade sänt ett flertal skrivelser med begäran om upplysningar till de spanska myndigheterna och vid flera tillfällen hade sammanträffat med dessa, inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF genom beslut K(2011) 4494 slutlig av den 29 juni 2011 (EUT C 276, 2011, s. 5) (nedan kallat beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet).
- 3 Den 17 juli 2013 antog kommissionen beslut 2014/200/EU om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 2014, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet). I det beslutet slog kommissionen fast att vissa skatteåtgärder som ingick i tax lease-systemet ”utg[jorde] statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, olagligen genomfört av Konungariket Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid med artikel 108.3 FEUF. Dessa åtgärder ansågs delvis vara oförenliga med den inre marknaden. Det förordnades att stödet, på vissa villkor, skulle återkrävas enbart från de investerare som hade gynnats av de aktuella fördelarna, utan att dessa skulle ha möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer.

Tax lease-systemets rättsliga och finansiella struktur

- 4 Av det angripna beslutet framgår att tax lease-systemet innebär att flera olika aktörer är inblandade i varje fartygsbyggnadsbeställning: ett rederi, ett varv, ett leasingföretag, en bank, en av banken inrättad ekonomisk intressegruppering och investerare som köper andelar i denna ekonomiska intressegruppering.
- 5 Enligt kommissionen är tax lease-systemet en skatteplaneringsordning (se figuren nedan) som i regel inrättas av en bank i syfte att ge skattefördelar till dem som investerar i en skatterättsligt transparent ekonomisk intressegruppering och överföra delar av dessa skattefördelar till rederiet i form av rabatt på fartygspriset, varvid de som har investerat i den ekonomiska intressegrupperingen behåller återstoden av fördelarna som avkastning på sin investering.



- 6 Inom ramen för tax lease-systemet ingår de aktörer som har nämnts i punkterna 4 och 5 ovan ett flertal avtal. Nedan förklaras de väsentliga kännetecknen för dessa avtal såsom de framgår av det angripna beslutet och beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet.

Ursprungligt skeppsbyggnadskontrakt

- 7 Ett rederi som önskar förvärva ett fartyg kommer överens med ett varv om det fartyg som ska byggas och om ett inköpspris som inbegriper rabatten (nedan kallat nettopris). Varvet uppdrar åt en bank att ombesörja de arrangemang som krävs för tax lease-systemet.

Förnyat skeppsbyggnadskontrakt (novation)

- 8 Banken anlitar ett leasingföretag som genom ett avtal om novation träder i rederiets ställe och ingår ett nytt kontrakt med varvet om köp av fartyget till ett pris som inte innefattar rabatten (nedan kallat bruttopris).

Bankens inrättande av en ekonomisk intressegruppering och inbjudan till investerare

- 9 Banken inrättar en ekonomisk intressegruppering och säljer aktier till investerare, vilka i regel är betydande spanska skattebetalare som investerar i den ekonomiska intressegrupperingen för att få ett lägre beskattningsunderlag; i allmänhet bedriver de inte någon verksamhet inom sjöfart.

Leasingkontrakt

- 10 Leasingföretaget hyr ut fartyget med en köpoption till den ekonomiska intressegrupperingen i tre eller fyra år på grundval av bruttopriset. Den ekonomiska intressegrupperingen åtar sig på förhand att utnyttja köpoptionen på fartyget när denna tid har löpt ut. I kontraktet föreskrivs att mycket höga hyror ska betalas till leasingföretaget, vilket medför stora förluster för den ekonomiska intressegrupperingen. I gengäld är priset för att utnyttja köpoptionen relativt lågt.

Bareboat-charterkontrakt med köpoption

- 11 Den ekonomiska intressegrupperingen hyr i sin tur under en kort tid ut fartyget till rederiet inom ramen för ett bareboat-charterkontrakt (det vill säga ett avtal om uthyrning av ett fartyg som varken omfattar besättning eller bränsle, eftersom befraktaren är ansvarig för detta). Rederiet åtar sig på förhand att köpa fartyget av den ekonomiska intressegrupperingen när den föreskrivna tiden har löpt ut, på grundval av nettopriset. I motsats till vad som gäller enligt det leasingkontrakt som har beskrivits ovan i punkt 10, är hyran enligt bareboat-charterkontraktet låg. I gengäld är priset för att utnyttja köpoptionen högt. Slutdatum för köpoptionen sätts till några veckor efter den ekonomiska intressegrupperingens köp av fartyget från leasingföretaget.
- 12 Det framgår således av tax lease-systemets rättsliga struktur att banken anlitar två olika mellanhänder i samband med att ett varv säljer ett fartyg till ett rederi, nämligen ett leasingföretag och en ekonomisk intressegruppering. Den ekonomiska intressegrupperingen åtar sig, inom ramen för ett leasingkontrakt, att köpa fartyget till bruttopriset, vilket sedan överförs till varvet av leasingföretaget. När den ekonomiska intressegrupperingen sedan säljer fartyget vidare till rederiet, inom ramen för bareboat-charterkontraktet med köpoption, tar den däremot endast ut nettopriset, vilket inbegriper den rabatt som rederiet ursprungligen beviljades.

Skatterättsliga aspekter på tax lease-systemet

- 13 Enligt det angripna beslutet är syftet med tax lease-systemet att de ekonomiska intressegrupperingarna och de som investerar i dessa ska kunna utnyttja fördelarna med vissa skatteåtgärder samt att investerarna sedan ska överföra en del av dessa fördelar till de rederier som köper nya fartyg.
- 14 I det angripna beslutet anges att den samlade verkan av de utnyttjade skatteåtgärderna gör det möjligt för den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare att uppnå en skattefördel på cirka 30 procent av fartygets ursprungliga bruttopris. Denna skattefördel, som ursprungligen går till den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare, behålls till viss del (10–15 procent) av investerarna medan återstoden (85–90 procent) överförs till rederiet, som i slutändan blir ägare till fartyget och därvid har erhållit 20–30 procents rabatt på dess ursprungliga bruttopris.
- 15 Enligt kommissionen innebär arrangemangen inom ramen för tax lease-systemet att man i syfte att uppnå en skattefördel kombinerar flera fristående men ändå sinsemellan relaterade skatteåtgärder. Dessa åtgärder föreskrivs i ett flertal bestämmelser i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 om godkännande av den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt) av den 5 mars 2004 (BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallad bolagsskattelagen) och i Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kungligt dekret 1777/2004 om godkännande av förordningen om bolagsskatt) av den 30 juli 2004 (BOE nr 189 av den 6 augusti 2004, s. 28377) (nedan kallad bolagsskatteförordningen). Det rör sig om följande fem åtgärder, vilka beskrivs i skälen 21–42 i det angripna beslutet: accelererad avskrivning av leasade

tillgångar (åtgärd 1), skönsmässig tillämpning av tidig avskrivning av leasade tillgångar (åtgärd 2), ekonomiska intressegrupperingar (åtgärd 3), ordningen för tonnageskatt (åtgärd 4) och artikel 50.3 i bolagsskatteförordningen (åtgärd 5).

- 16 Såvitt avser åtgärd 2 behöver det särskilt påpekas att enligt artikel 115.6 i bolagsskattelagen får accelererad avskrivning av en tillgång som förvärvas inom ramen för leasing inledas när tillgången kan tas i drift, vilket innebär att sådan avskrivning inte får inledas innan tillgången har levererats till leasingtagaren och denne har börjat använda den. Enligt artikel 115.11 i bolagsskattelagen får emellertid ekonomiministeriet bestämma startdatum för accelererad avskrivning med beaktande av särskilda omständigheter i fråga om avtalstiden och särskilda kännetecken för den ekonomiska användningen av tillgången. Förfarandet för ansökan om godkännande anges i artikel 49 i bolagsskatteförordningen. Med tanke på att startdatum för accelererad avskrivning enligt den tillämpliga lagstiftningen kunde fastställas till en tidpunkt före idrifttagandet av tillgången, hänvisas det i det angripna beslutet till "tidig" avskrivning.

Kommissionens bedömning

- 17 Att tax lease-systemet bestod av olika åtgärder som inte alla reglerades genom den spanska skattelagstiftningen hindrade enligt kommissionen inte att det betraktades just som ett system, med tanke på att de olika skatteåtgärder som användes i tax lease-operationer var inbördes sammankopplade *de jure* eller *de facto*.
- 18 I alla händelser bedömde kommissionen inte enbart åtgärderna som ett system utan gjorde också bedömningar av de enskilda åtgärderna. Enligt kommissionen kompletterade dessa båda tillvägagångssätt varandra och föranledde inbördes förenliga slutsatser.
- 19 Såvitt avser förekomsten av företag i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF framgår det av skäl 126 i det angripna beslutet att samtliga parter som hade deltagit i tax lease-operationer var företag, eftersom deras verksamhet gick ut på att erbjuda varor och tjänster på en marknad. Närmare bestämt byggde varven fartyg, leasingföretagen erbjöd finansieringslösningar, de ekonomiska intressegrupperingarna befraktade och sålde fartyg, investerarna erbjöd varor och tjänster på ett stort antal olika marknader (utom om de var enskilda och inte utövade affärsverksamhet, i vilket fall de inte omfattades av beslutet), rederierna erbjöd sjöfartstjänster och bankerna erbjöd förmedlings- och finansieringstjänster.
- 20 Såvitt avser selektivitetsrekvisitet gjorde kommissionen bedömningen att den skönsmässiga tillämpningen av tidig avskrivning (åtgärd 2) liksom ordningen för tonnageskatt (åtgärd 4) och artikel 50.3 i bolagsskatteförordningen (åtgärd 5) gav vissa företag selektiva fördelar.
- 21 Närmare bestämt fann kommissionen, såvitt avser den skönsmässiga tillämpningen av tidig avskrivning av leasade tillgångar (åtgärd 2), att det enligt den allmänna spanska skattelagstiftningen rörande avskrivning i princip krävdes att kostnaden för en tillgång skulle spridas över hela dess ekonomiska livslängd, det vill säga från och med den tidpunkt då tillgången började användas i en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 115.6 i bolagsskattelagen fick accelererad avskrivning i samband med tax lease-operationer i princip inledas när en tillgång togs i bruk. Artikel 115.11 i bolagsskattelagen medgav emellertid att accelererad avskrivning fick inledas innan tillgången började användas, vilket medförde tidig avskrivning. Denna möjlighet utgjorde enligt det angripna beslutet ett undantag från den allmänna regeln enligt artikel 115.6 i den lagen och krävde ett skönsmässigt godkännande från de spanska myndigheternas sida, vilket betydde att det rörde sig om en selektiv möjlighet. Kommissionen ansåg att kriterierna för att bevilja godkännande var vaga och behövde tolkas av skattemyndigheten, som inte hade offentliggjort några riktlinjer i det hänseendet. Vidare fann kommissionen att lydelsen av artikel 49 i bolagsskatteförordningen bekräftade att åtgärden var selektiv. Dessutom gjorde

kommissionen bedömningen att Konungariket Spanien inte hade visat att det var nödvändigt att ha ett system med förhandsgodkännande snarare än att enbart utföra efterhandskontroller av att tydliga och objektiva kriterier hade följts, något som exempelvis skedde såvitt avsåg reguljär avskrivning.

- 22 Därutöver fann kommissionen att tax lease-systemet betraktat som helhet var av selektiv art, eftersom kravet på godkännande och de tillämpliga villkorens vaga formulering innebar att den berörda fördelen var underkastad skönsmässig bedömning från skattemyndighetens sida. Till yttermera visso förelåg det sektoriell selektivitet i så måtto att skattemyndigheten enbart godkände tax lease-operationer som var avsedda att finansiera havsgående fartyg. Att samtliga rederier, även rederier i andra medlemsstater, kunde få tillgång till finansieringsoperationer genom tax lease-systemet påverkade enligt kommissionen inte slutsatsen att det systemet gynnade vissa verksamheter, närmare bestämt anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftade till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning.
- 23 Enligt det angripna beslutet gick fördelen till den ekonomiska intressegrupperingen och – genom transparensen – till dem som hade investerat i denna gruppering. Den ekonomiska intressegrupperingen var nämligen den juridiska person som tillämpade samtliga skatteåtgärder och som i förekommande fall ingav ansökningar om godkännande till skattemyndigheten. Ur beskattningsperspektiv var den ekonomiska intressegrupperingen en skattemässigt transparent enhet vars skattepliktiga intäkter eller avdragsgilla kostnader automatiskt överfördes till investerarna.
- 24 Vidare fann kommissionen att en tax lease-operation i ekonomiskt hänseende innebar att en betydande del av den skattefördel som hade gått till den ekonomiska intressegrupperingen överfördes till rederiet genom en prisrabatt, men kommissionen tog inte i det skedet av sitt resonemang ställning i den därtill knutna ansvarsfrågan, vilken diskuteras nedan. I det angripna beslutet noterade kommissionen att andra deltagare i en tax lease-operation – däribland rederierna, leasingföretagen och andra mellanhänder – indirekt gynnades av nämnda fördel, men kommissionen drog ändå slutsatsen att den fördel som ursprungligen hade gått till den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare inte hade överförts till dessa andra deltagare.
- 25 Den förlust av skatteintäkter som tax lease-systemet föranledde innebar enligt det angripna beslutet att det skedde en överföring av statliga medel till den ekonomiska intressegrupperingen, som genom den skattemässiga transparensen överförde dessa medel till sina investerare.
- 26 När det gäller vem som kunde hållas ansvarig för åtgärderna, fann kommissionen att den selektiva fördel som de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare erhöll tvivelsutan kunde tillskrivas Konungariket Spanien, eftersom den var en följd av skattereglerna och av de godkännanden som skattemyndigheten hade meddelat bland annat med avseende på tillämpningen av tidig avskrivning och av ordningen för tonnageskatt. Så var däremot enligt det angripna beslutet inte fallet såvitt avsåg rederierna och än mindre såvitt avsåg varven och mellanhänderna, eftersom de tillämpliga reglerna inte tvingade de ekonomiska intressegrupperingarna att överföra en del av skattefördelen till dessa aktörer. Den slutsatsen påverkades inte av att ansökningarna till skattemyndigheten, såsom kommissionen noterade, i allmänhet innehöll uppgifter om hur skattefördelen skulle fördelas mellan investerarna i den ekonomiska intressegrupperingen å ena sidan och rederiet å den andra.
- 27 Enligt det angripna beslutet hotade den berörda fördelen att snedvrída konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstater. I synnerhet påpekade kommissionen att investerarna, det vill säga medlemmarna i den ekonomiska intressegrupperingen, var verksamma inom samtliga ekonomiska sektorer, däribland sektorer som är öppna för handel mellan medlemsstater. Dessutom var investerarna inom ramen för tax lease-operationerna verksamma via den ekonomiska intressegrupperingen på marknaden för bareboat-charter och marknaden för anskaffning och försäljning av havsgående fartyg – marknader som är öppna för handel mellan medlemsstater.

- 28 I sin bedömning av huruvida stödet var förenligt med den inre marknaden fann kommissionen att gemenskapens riktlinjer av den 5 juli 1997 för statligt stöd till sjötransport (EGT C 205, 1997, s. 5), ändrade den 17 januari 2004 (EUT C 13, 2004, s. 3) (nedan kallade sjöfartsriktlinjerna), visserligen inte i strikt bemärkelse var tillämpliga i det aktuella fallet men ändå kunde tillämpas genom analogi med syftet att slå fast beloppet för det potentiellt fördragsenliga stöd som de ekonomiska intressegrupperingarna eller dessas investerare hade erhållit. Allt stöd utöver det sålunda fastställda beloppet skulle enligt kommissionen betraktas som oförenligt med den inre marknaden.
- 29 Slutligen fäste kommissionen inget avseende vid påståenden om att likabehandlingsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar skulle utgöra hinder för återkrav av stödet. Däremot fann kommissionen att rättssäkerhetsprincipen utgjorde hinder för återkrav av stöd från det att tax lease-systemet trädde i kraft år 2002 till den 30 april 2007, det vill säga dagen för offentliggörandet i *Europeiska unionens officiella tidning* av kommissionens beslut 2007/256/EG av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen – Statligt stöd C46/2004 (f.d. NN65/2004) (EUT L 112, 2007, s. 41) (nedan kallat beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen).
- 30 Därutöver fann kommissionen i det angripna beslutet att eventuella avtalsvillkor med innebörden att varven skulle vara skyldiga att hålla de övriga parterna skadeslösa om de förväntade skattefördelarna i slutändan inte kunde erhållas vore oförenliga med reglerna om statligt stöd, enligt vilka stöd ska återkrävas från de faktiska mottagarna.

De tidigare förfarandena i tribunalen och i domstolen

Det tidigare förfarandet i tribunalen

- 31 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 25 september 2013 väckte Konungariket Spanien talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet. Denna talan registrerades under målnummer T-515/13.
- 32 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 30 december 2013 väckte Lico Leasing, SA (nedan kallat Lico) och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (nedan kallat PYMAR) talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet. Deras talan registrerades under målnummer T-719/13. Lico och PYMAR är bolag som genomför operationer i fråga om finansiell leasing respektive lämnar stöd till små och medelstora varvs verksamhet.
- 33 Talan mot det angripna beslutet väcktes därutöver också i ett flertal andra mål.
- 34 Kommissionen yrkade att talan i samtliga fall skulle ogillas och ifrågasatte dessutom Licos och PYMAR:s talerätt i mål T-719/13.
- 35 Parterna i mål T-515/13 och mål T-719/13 utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingarna den 9 respektive 10 juni 2015.
- 36 Genom beslut av den 17 december 2015 förenade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning målen T-515/13 och T-719/13 vad gällde den slutliga domen, i enlighet med artikel 68 i tribunalens rättegångsregler.
- 37 Genom dom av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004) (nedan kallad den ursprungliga domen), fann tribunalen att Licos och PYMAR:s talan kunde upptas till sakprövning. I sak biföll tribunalen sökandenas talan såvitt avsåg en grund som

rörde åsidosättande av artikel 107.1 FEUF och 296 FEUF, varför tribunalen ogiltigförklarade det angripna beslutet. Tribunalen gjorde därutöver också bedömningen att det saknades anledning att pröva de övriga grunder och argument som hade anförts inom ramen för talan i de båda målen.

Det tidigare förfarandet i domstolen

- 38 Genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 29 februari 2016 överklagade kommissionen den ursprungliga domen. Överklagandet registrerades under målnummer C-128/16 P. Kommissionen anförde två grunder avseende felaktig rättstillämpning som tribunalen enligt kommissionen hade gjort sig skyldig till dels i sin tolkning och tillämpning av artikel 107.1 FEUF, såvitt avsåg begreppen ”företag” och ”selektiv fördel”, dels i sin tolkning och tillämpning av artikel 296 FEUF.
- 39 De övriga målen om talan mot det angripna beslutet, vilka ännu inte hade avgjorts av tribunalen, vilandeförklarades till dess att ett slutligt avgörande skulle komma att meddelas i mål C-128/16 P.
- 40 Genom beslut av den 21 december 2016, kommissionen/Spanien m.fl. (C-128/16 P, ej publicerat, EU:C:2016:1006), och beslut av den 21 december 2016, kommissionen/Spanien m.fl. (C-128/16 P, ej publicerat, EU:C:2016:1007), tilläts Bankia, SA och 32 andra enheter (nedan kallade Bankia m.fl.) samt Aluminios Cortizo, SAU att intervensera till stöd för Licos och PYMAR:s yrkanden.
- 41 Genom dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) (nedan kallad domen efter överklagande), upphävde domstolen den ursprungliga domen.
- 42 För det första fann domstolen att tribunalen hade tolkat och tillämpat artikel 107.1 FEUF på ett felaktigt sätt. Därvidlag påpekade domstolen att tribunalen hade gjort bedömningen att de ekonomiska intressegrupperingarna inte kunde vara mottagare av statligt stöd på grund av att deras skattemässiga transparens gjorde att det var investerarna och inte grupperingarna som hade gynnats av de skattefördelar och ekonomiska fördelar som de berörda åtgärderna medförde. Domstolen fann emellertid att de ekonomiska intressegrupperingarna bedrev ekonomisk verksamhet, närmare bestämt anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning, och att de således – i linje med vad som hade angetts i det angripna beslutet – var företag i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 43 Även om de skattefördelar som erhöles av de ekonomiska intressegrupperingarna automatiskt och i sin helhet överfördes till grupperingarnas medlemmar, var det enligt domstolen på grupperingarna som de berörda skatteåtgärderna tillämpades, och det var grupperingarna som var de direkta mottagarna av de fördelar som följde av dessa åtgärder. Dessa fördelar gynnade de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamhet i fråga om anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning. Således skedde det en överföring av statliga medel, i form av förlorade skatteintäkter, till de ekonomiska intressegrupperingarna. Därför fann domstolen att de berörda åtgärderna kunde utgöra statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna. Att kommissionen hade beslutat att det med den inre marknaden oförenliga stödet skulle återkrävas enbart från dem som hade investerat i de ekonomiska intressegrupperingarna – en fråga vars lagenlighet domstolen inte prövade i domen efter överklagande – kunde enligt domstolen inte påverka den slutsatsen. Mot bakgrund av ovanstående slog domstolen fast att kommissionens första anmärkning var välgrundad.
- 44 För det andra fann domstolen, såvitt avsåg det selektiva i den fördel som följde av skattemyndighetens utrymme för skönsässig bedömning i samband med godkännande av tax lease-operationer, inbegripet tillämpning av tidig avskrivning, att tribunalen hade saknat fog för sin slutsats att tax lease-systemet inte kunde vara selektivt av det skälet att samtliga företag hade möjlighet att delta i och dra fördel av sådana operationer, något som enligt tribunalen innebar att investerarna inte hade fått någon selektiv fördel. Enligt domstolen grundade sig tribunalens bedömningar på den felaktiga premissen att endast

investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följde av de berörda skatteåtgärderna och att det därför var i förhållande till investerarna och inte i förhållande till grupperingarna som selektivitetsrekvisitet skulle prövas. Tribunalen gjorde sig därför skyldig till felaktig rättstillämpning när den underlät att undersöka huruvida systemet för godkännande av tidig avskrivning gav skattemyndigheten ett utrymme för skönsmässig bedömning som var ägnat att gynna den verksamhet som bedrevs av de ekonomiska intressegrupperingar som deltog i tax lease-systemet. Mot bakgrund av ovanstående slog domstolen fast att kommissionens andra anmärkning var välgrundad.

- 45 För det tredje fann domstolen, med hänvisning till domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), att tribunalen hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den gjorde bedömningen att de fördelar som hade erhållits av investerare som hade deltagit i tax lease-operationer inte kunde anses vara selektiva av det skälet att de utan åtskillnad var tillgängliga för samtliga företag. Tribunalen hade nämligen därvid underlåtit att undersöka huruvida kommissionen hade styrkt att de berörda skatteåtgärderna medförde en skillnad i behandling av olika aktörer, trots att de aktörer som hade fått skattemässiga fördelar och de aktörer som hade undantagits befann sig i situationer som mot bakgrund av det mål som eftersträvades med tax lease-systemet var jämförbara i faktiskt och rättsligt hänseende. Mot bakgrund av ovanstående slog domstolen fast att kommissionens tredje anmärkning var välgrundad.
- 46 För det fjärde påpekade domstolen, såvitt avsåg motiveringsskyldigheten, att tribunalens bedömningar i sin helhet grundade sig på den felaktiga premissen att endast investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följde av de berörda åtgärderna och att vad som skulle prövas därför var huruvida de fördelar som investerarna hade erhållit – och inte de fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna hade erhållit – var selektiva, riskerade att snedvrida konkurrensen och riskerade att påverka handeln mellan medlemsstater samt huruvida det omtvistade beslutet var tillräckligt motiverat såvitt avsåg bedömningen av dessa kriterier. Domstolen fann att kommissionen i det omtvistade beslutet hade lämnat uppgifter som gjorde det möjligt att förstå varför den ansåg att de fördelar som följde av de berörda skatteåtgärderna var selektiva och kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen samt att kommissionen i detta avseende hade tillhandahållit en tillräcklig motivering av sitt beslut som inte innehöll någon motsägelse, varför kommissionen hade uppfyllt kraven enligt artikel 296 FEUF. Mot bakgrund av ovanstående slog domstolen fast att kommissionens sista anmärkning var välgrundad.
- 47 Domstolen konstaterade slutligen att målen T-515/13 och T-719/13 inte var färdiga för avgörande, eftersom tribunalen endast hade prövat vissa av de grunder som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR hade anfört, och beslutade därför att återförvisa dessa båda mål till tribunalen för avgörande, varvid domstolen också beslutade att frågan om rättegångskostnaderna skulle anstå utom såvitt avsåg intervenienternas rättegångskostnader.

Förfarande och parternas yrkanden

- 48 Sedan domen efter överklagande hade meddelats, tilldelades målen T-515/13 RENV och T-719/13 RENV tribunalens åttonde avdelning.
- 49 Den 5 oktober 2018 ingav Konungariket Spanien och kommissionen skriftliga yttranden i mål T-515/13 RENV i enlighet med artikel 217.1 i rättegångsreglerna.
- 50 Genom beslut av den 21 september och den 8 oktober 2018 biföll ordföranden på tribunalens åttonde avdelning den begäran om konfidentiell behandling som Lico och PYMAR i mål T-719/13 RENV hade framställt såvitt avsåg Bankia m.fl. respektive Aluminios Cortizo.

- 51 Den 28 september och den 5 oktober 2018 ingav Aluminios Cortizo respektive Lico, PYMAR, kommissionen och Bankia m.fl. skriftliga yttranden i mål T-719/13 RENV i enlighet med artikel 217.1 i rättegångsreglerna.
- 52 På förslag av åttonde avdelningen beslutade tribunalen att med stöd av artikel 28 i rättegångsreglerna hänskjuta målet till en utökad dömande sammansättning.
- 53 På förslag av rapportören beslutade tribunalen att inleda den muntliga delen av förfarandet och att, som en åtgärd för processledning i enlighet med artikel 89 i rättegångsreglerna, uppmana rättegångsdeltagarna att besvara vissa skriftliga frågor. Tribunalen uppmanade därvid bland annat rättegångsdeltagarna att inkomma med synpunkter på huruvida två bilagor innehållande en rad tidningsartiklar som i två mål hade ingetts till stöd för talan mot det angripna beslutet skulle föras till handlingarna i förevarande mål. Rättegångsdeltagarna besvarade frågorna inom den fastställda fristen. Med ledning av deras synpunkter beslutade tribunalen att inte föra dessa bilagor till handlingarna i förevarande mål.
- 54 Genom beslut av den 12 september 2019 förenade ordföranden på tribunalens åttonde avdelning, efter att ha hört rättegångsdeltagarna, målen T-515/13 RENV och T-719/13 RENV vad gällde den muntliga delen av förfarandet och det avgörande genom vilket målen slutligt skulle komma att avgöras.
- 55 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens muntliga frågor vid förhandlingen den 24 oktober 2019.
- 56 I mål T-515/13 RENV har Konungariket Spanien yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara det angripna beslutet, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 57 I mål T-515/13 RENV har kommissionen yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan, och
 - förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.
- 58 I mål T-719/13 RENV har Lico och PYMAR yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara det angripna beslutet,
 - i andra hand ogiltigförklara föreläggandet om återkrav,
 - i tredje hand ogiltigförklara föreläggandet om återkrav såvitt avser beräkningen av det belopp av med den inre marknaden oförenligt stöd som ska återkrävas, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 59 I mål T-719/13 RENV har kommissionen yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan, och
 - förplikta Lico och PYMAR att ersätta rättegångskostnaderna.
- 60 I mål T-719/13 RENV har Bankia m.fl. yrkat att tribunalen ska

- ogiltigförklara det angripna beslutet,
- i andra hand ogiltigförklara föreläggandet om återkrav, och
- i tredje hand ogiltigförklara föreläggandet om återkrav såvitt avser beräkningen av det belopp av med den inre marknaden oförenligt stöd som ska återkrävas.

61 I mål T-719/13 RENV har Aluminios Cortizo yrkat att tribunalen ska

- ogiltigförklara det angripna beslutet, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

Bedömning

Huruvida Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo ska tillåtas att intervensera

62 Inledningsvis noterar tribunalen att kommissionen i sitt yttrande om den fortsatta handläggningen av mål T-719/13 RENV har bestritt att Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo ska beredas möjlighet att inge skriftliga yttranden och ha ställning som intervenienter i det till tribunalen återförvisade målet. Kommissionen har anfört flera olika skäl till detta. Till att börja med anser kommissionen att en sådan möjlighet skulle strida mot lydelsen av artikel 217.1 i rättegångsreglerna. Dessutom skulle detta enligt kommissionen i praktiken vara liktydigt med att tillåta parter att intervensera i målet i första instans trots att de inte borde få intervensera i nämnda mål på grund av att de har väckt talan i andra mål som tribunalen ännu inte har avgjort. Vidare anser kommissionen att den nu rådande situationen skiljer sig från den situation som låg till grund för domen av den 23 mars 1993, Gill/kommissionen (T-43/89, EU:T:1993:24), där tribunalen enligt kommissionen tillät intervention av en part som hade intervenserat för första gången i målet om överklagande på grund av att domstolen inte hade fattat något beslut om den partens rättegångskostnader. Kommissionen har såvitt avser förevarande mål framhållit att domstolen i domen efter överklagande fattade beslut om rättegångskostnaderna för Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo. Slutligen har kommissionen gjort gällande att förevarande fall även skiljer sig från en situation där en part inger en interventionsansökan men tribunalen meddelar avgörande i målet utan att yttra sig om denna ansökan. Om målet i ett sådant fall återförvisas till tribunalen, gäller den interventionsansökan enligt kommissionens uppfattning fortfarande, varför det ankommer på tribunalen att yttra sig över den (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 2 september 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, T-203/10 RENV, ej publicerat, EU:T:2014:792, punkt 47).

63 Bankia m.fl. anser att en part som har tillåtits att intervensera i målet om överklagande vid domstolen automatiskt behåller ställningen som intervenient i det till tribunalen återförvisade målet.

64 Tribunalen erinrar härvidlag – oberoende av de omständigheter som föranledde de av kommissionen nämnda domarna – om att målen T-515/13 och T-719/13 valdes ut som pilotmål bland de olika mål som grundade sig på talan mot det angripna beslutet samt att det var dessa båda pilotmål som föranledde den ursprungliga domen. Mot bakgrund av detta fick Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo inte intervensera i tribunalen men tilläts däremot att göra detta i domstolen, inom ramen för överklagandena av den ursprungliga domen.

65 Med tanke på att domstolen har återförvisat målen till tribunalen för prövning av vissa grunder som ger upphov till rättsfrågor vilka är av intresse för Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo, anser tribunalen att en god rättskipning i det aktuella fallet kräver att de parter som intervenserade i domstolen ska tillåtas att intervensera i det till tribunalen återförvisade målet, så att det kan säkerställas att den tvist

som tribunalen har att pröva handläggs på bästa sätt och så att kontinuiteten i dialogen om tvisten kan främjas, särskilt med tanke på att de övriga målen rörande talan mot det angripna beslutet har vilandeförklarats genom ett antal beslut av den 21 november 2018 som ordföranden på tribunalens åttonde avdelning meddelade utan några invändningar från kommissionens sida. Vidare utgör lydelsen av artikel 217.1 i rättegångsreglerna – i motsats till vad kommissionen har gjort gällande – inte nödvändigtvis hinder för att de ovannämnda parterna tillåts att intervensera, eftersom den artikeln inte innehåller någon definition av begreppet ”rättegångsdeltagare i målet vid tribunalen”. I synnerhet kan det inte med hänvisning till den bestämmelsen uteslutas att parter som har intervenerat i domstolen därigenom får ställning som ”rättegångsdeltagare i målet vid tribunalen” när ett mål återförvisas dit. Tribunalen finner således för gott att avvisa kommissionens invändningar såvitt avser tillåtelse för Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo att intervensera.

Prövning i sak

- 66 Tribunalen påpekar inledningsvis, mot bakgrund av domen efter överklagande, att det i förevarande återförvisade mål ankommer på tribunalen att pröva samtliga grunder som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har anfört till stöd för sina yrkanden om ogiltigförklaring av det angripna beslutet, samtidigt som tribunalen är bunden i de rättsfrågor som domstolen uttalade sig om såvitt avser mottagarna av fördelen, fördelens selektivitet i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och det angripna beslutets motivering.
- 67 Till stöd för talan i mål T-515/13 RENV har Konungariket Spanien anfört fyra grunder. Enligt den första grunden åsidosatte kommissionen artikel 107.1 FEUF genom att i det angripna beslutet konstatera att det förelåg statligt stöd. I andra hand har Konungariket Spanien anfört tre grunder till stöd för ett yrkande om ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav. Dessa tre grunder avser åsidosättande av likabehandlingsprincipen, åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar respektive åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen.
- 68 Lico och PYMAR har till stöd för sin talan anfört tre grunder. Enligt den första grunden åsidosatte kommissionen artiklarna 107.1 FEUF och 296 FEUF genom att i det angripna beslutet konstatera att det förelåg statligt stöd. Den andra grunden avser åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen i samband med föreläggandet om återkrav. Den tredje grunden innebär att den i det angripna beslutet fastställda metoden för beräkning av det rättsstridiga stödets belopp strider mot de allmänna principer som är tillämpliga vid återkrav av stöd.

Huruvida artikel 107.1 FEUF har åsidosatts

- 69 Inom ramen för sin första grund har Konungariket Spanien, med hänsyn tagen till domen efter överklagande, gjort gällande att ett av rekvisiten för att statligt stöd ska anses föreligga inte är uppfyllt. Närmare bestämt är det enligt Konungariket Spanien inte möjligt att med hjälp av någon bedömningsmetod dra slutsatsen att selektivitet förelåg, oavsett om tax lease-systemet betraktas som helhet eller med avseende på de enskilda åtgärderna.
- 70 Såvitt avser den metod som grundar sig på frågan om allmän tillgänglighet har Konungariket Spanien framhållit att en åtgärd enligt rättspraxis inte är att anse som selektiv enbart av det skälet att endast skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av åtgärden kan dra nytta av denna (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59). Därvidlag har Konungariket Spanien påpekat att det finns exempel i rättspraxis på fall där en skattefördel som var tillämplig endast på tillgångar förvärvade genom ett leasingavtal har befunnits vara en generell åtgärd (dom av den 9 december 2014, Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen, T-140/13, ej publicerad, EU:T:2014:1029).

- 71 Såvitt avser den metod som grundar sig på ett referenssystem har Konungariket Spanien gjort gällande att kommissionen först borde ha slagit fast vilket som var det allmänna skattesystemet och sedan borde ha visat att den aktuella åtgärden utgjorde ett undantag från det systemet som var tillämpligt på ekonomiska aktörer vilka i rättsligt och faktiskt hänseende befann sig i en jämförbar situation. Därvidlag har Konungariket Spanien hävdatt att kommissionen i det aktuella fallet inte ens fastställt vilket som var referenssystemet. Konungariket Spanien anser att det i alla händelser inte föreligger selektivitet i förhållande till ett referenssystem.
- 72 Såvitt avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF har Lico och PYMAR, med hänsyn tagen till domen efter överklagande, erinrat om att det krävs en bedömning i tre steg för att slå fast att en skatteåtgärd är selektiv. Först ska det avgöras vilket som är det allmänna skattesystemet i medlemsstaten, och det systemet ska granskas närmare, så att det föreligger ett referenssystem. Sedan ska det undersökas huruvida åtgärden är selektiv i så måtto att den avviker från det allmänna systemet genom att den medför att åtskillnad görs mellan aktörer som i rättsligt och faktiskt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Slutligen ska det prövas huruvida medlemsstaten har styrkt att åtgärden var berättigad med hänvisning till beskaffenheten av eller strukturen hos det system i vilket den ingick. Således är det enligt Lico och PYMAR påkallat att pröva huruvida kommissionen uppfyllde dessa krav såvitt avsåg de ekonomiska intressegrupperingarna. Enligt dem saknas det helt bedömning – vare sig med avseende på de enskilda åtgärderna eller med avseende på tax lease-systemet som helhet – av ett referenssystem, av ett påstått undantag från det systemet, av aktörer i en rättsligt och faktiskt jämförbar situation, av en åtskillnad mellan dessa aktörer och av en avsaknad av berättigande grundat på det mål som eftersträvades genom skattesystemet.
- 73 Lico och PYMAR har till att börja med gjort gällande att en strategi för skatteoptimering som skattskyldiga beslutar att tillämpa inte i sig kan anses utgöra statligt stöd. Skatteminskningen uppkommer nämligen till följd av de privata aktörernas beslut att på ett effektivt sätt kombinera och tillämpa skattereglerna. Enligt Lico och PYMAR utgör företags skatteoptimeringsstrategier inte statligt stöd såvida de inte är en följd av undantag som föreskrivs i den nationella rättsordningen eller följer av skattemyndighetens praxis och som innebär att åtskillnad görs mellan aktörer vilka mot bakgrund av det mål som eftersträvas med referensskattesystemet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i samma situation.
- 74 Såvitt avser den enskilda bedömningen av åtgärderna har Lico och PYMAR bland annat framhållit att tidig avskrivning i samband med leasingkontrakt kunde användas av samtliga bolagsskattskyldiga, inte enbart av ekonomiska intressegrupperingar. Därutöver har Lico och PYMAR påpekat att åtgärden var tillämplig på samtliga tillgångar som uppfyllde vissa objektiva villkor. Åtgärden krävde visserligen godkännande, men godkännande meddelades på grundval av objektiva och icke-diskriminerande villkor.
- 75 När det gäller helhetsbedömningen av åtgärderna har Lico och PYMAR hävdatt att den kombination av åtgärder som kommissionen kallar för tax lease-systemet visserligen tillämpades uteslutande på fartyg, och inte på andra tillgångar, men att det inte är möjligt att med ledning av detta dra slutsatsen att tax lease-systemet var selektivt. Därvidlag har Lico och PYMAR framhållit att en åtgärd enligt rättspraxis inte nödvändigtvis är selektiv av det skälet att endast en viss bransch eller en del av en bransch drar nytta av den (dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 58). Således är det, i motsats till vad kommissionen har påstått, inte tillräckligt att de aktuella åtgärderna gynnade anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning.
- 76 Vidare har Lico och PYMAR gjort gällande att kommissionen i det angripna beslutet inte styrkte att det påstådda stödet snedvred konkurrensen och påverkade handeln mellan medlemsstater. I synnerhet har Lico och PYMAR hävdatt att den omständigheten att de ekonomiska intressegrupperingarna uteslutande var finansiella mellanhänder och inte bedrev någon egentlig verksamhet inom

sjöfartssektorn innebär att de inte kunde anses vara verksamma på marknaden för anskaffning och försäljning av havsgående fartyg för bareboat-charter. Således kunde stödet inte snedvrider konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstater såvitt avsåg den marknaden.

- 77 I sitt yttrande om den fortsatta handläggningen av mål T-719/13 RENV har Bankia m.fl. för det första bestritt att åtgärderna skulle vara att anse som selektiva på grund av att förvaltningen hade utrymme för skönsmässig bedömning i samband med meddelandet av godkännanden inom ramen för tax lease-systemet. Enligt Bankia m.fl. var nämligen det utrymmet för skönsmässig bedömning kringgärdat av objektiva kriterier. Därutöver har Bankia m.fl. gjort gällande att det rör sig om just de kriterier som kommissionen befann vara "objektiva" i samband med att den drog slutsatsen att "det nya tax lease-systemet", som den bedömde i sitt beslut C(2012) 8252 final av den 20 november 2012 om statligt stöd SA.34736 (2012/N) – Spanien – Tidig avskrivning av vissa tillgångar förvärvade genom finansiell leasing (EUT C 384, 2012, s. 2) (nedan kallat beslutet om det nya tax lease-systemet), inte var selektivt. Den bedömningen bekräftades enligt Bankia m.fl. genom domen av den 9 december 2014, Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen (T-140/13, ej publicerad, EU:T:2014:1029). Bankia m.fl. har också tillagt att eftersom skattemyndigheten aldrig avslog någon ansökan om godkännande, finns det i praktiken inte någon skillnad mellan sådant godkännande som krävdes enligt det ursprungliga tax lease-systemet och sådan anmälan som föreskrivs i det nya tax lease-systemet.
- 78 För det andra har Bankia m.fl. gjort gällande, med hänsyn tagen till domen efter överklagande, att selektiviteten ska prövas med avseende dels på de ekonomiska intressegrupperingarna, dels på andra företag som mot bakgrund av det mål som eftersträvades av lagstiftaren i såväl faktiskt som rättsligt hänseende befann sig i en liknande situation. Med hänvisning till de principer som domstolen uttalade i domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), har Bankia m.fl. hävdatt att kommissionen aldrig styrkte att åtgärderna gav upphov till någon åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation. I det angripna beslutet inskränkte sig kommissionen nämligen till att hävda att åtgärderna var sektoriellt selektiva av det enda skälet att stödmottagarna var verksamma inom ett visst verksamhetsområde, närmare bestämt anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, bareboat-charter och återförsäljning av fartygen. Däremot angavs i det angripna beslutet varken vilket som var referenssystemet eller vilket mål som eftersträvades genom tax lease-systemet.
- 79 Kommissionen anser att inget avseende ska fästas vid de argument som rör åsidosättande av artikel 107.1 FEUF. Enligt kommissionen är åtgärderna att anse som selektiva, både när man betraktar tax lease-systemet som helhet och när man betraktar de enskilda åtgärderna var för sig.
- 80 Tribunalen noterar att fast rättspraxis innebär att samtliga följande villkor måste vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrider eller hota att snedvrider konkurrensen (se domen efter överklagande, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 81 Såvitt avser villkoret om en selektiv fördel ska ingripanden, oavsett slag, betraktas som statligt stöd om de direkt eller indirekt kan gynna vissa företag eller om de ska betraktas som en ekonomisk fördel som det mottagande företaget inte skulle ha erhållit på normala marknadsvillkor. Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som sådana. I artikel 107.1 FEUF görs inte någon åtskillnad mellan statliga åtgärder med hänsyn till deras orsaker eller syften, utan de definieras i stället med utgångspunkt i vilka verkningar de har och således oberoende av vilka tekniker som används (se domen efter överklagande, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

- 82 När det i synnerhet gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det erinras om att en dylik åtgärd som försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF även om den inte innebär en överföring av statliga medel. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i den bestämmelsen. Begreppet statligt stöd avser inte heller sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, när denna skillnad följer av beskaffenheten av eller strukturen hos det system i vilket åtgärderna ingår (se domen efter överklagande, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 83 I detta sammanhang gäller att kommissionen, för att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som "selektiv", för det första måste slå fast vilket allmänt skattesystem eller " normalt " skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. För det andra ska kommissionen därefter visa att den berörda skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i så måtto att den medför att åtskillnad görs i behandlingen av aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem. För det tredje avser begreppet "statligt stöd" emellertid inte åtgärder vilka innebär att åtskillnad görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till det mål som eftersträvas med den aktuella rättsliga regleringen, och vilka således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad därför att den följer av beskaffenheten av eller strukturen hos det system i vilket åtgärderna ingår (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 57 och 58).
- 84 Vidare är en åtgärd inte att anse som selektiv enbart av det skälet att endast skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av åtgärden kan dra nytta av denna (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).
- 85 Det är mot bakgrund av detta som tribunalen i det aktuella fallet ska pröva frågan om tax lease-systemets selektivitet såvitt avser de ekonomiska intressegrupperingarna.
- 86 När det gäller selektiviteten hos tax lease-systemet som helhet, ska det påpekas att Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har gjort gällande att kommissionen inte slog fast något referenssystem och inte heller visade att tax lease-systemet avvek från det allmänna systemet genom att medföra åtskillnad i behandling av aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i jämförbara situationer.
- 87 Tribunalen konstaterar att kommissionen i det angripna beslutet inte genomförde – åtminstone inte uttryckligen – någon sådan bedömning i tre steg som har beskrivits i punkt 83 ovan. I skäl 156 i det angripna beslutet angav kommissionen emellertid att tax lease-systemet som helhet var selektivt dels på grund av att skattemyndigheten förfogade över ett utrymme för skönsmässig bedömning när den, på grundval av oprecisa villkor, meddelade det godkännande som krävdes för tidig avskrivning, dels på grund av att skattemyndigheten meddelade sådana godkännanden uteslutande för tax lease-operationer som avsåg finansiering av havsgående fartyg. Vid förhandlingen gjorde kommissionen gällande att skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning i samband med meddelandet av godkännande i sig var tillräckligt för att tax lease-systemet som helhet skulle betraktas som selektivt.
- 88 När det gäller skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning, erinrar tribunalen om att förekomsten av ett system för att meddela godkännande inte i sig innebär att en åtgärd är selektiv. Så är exempelvis inte fallet när den behöriga myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning är begränsat till prövning av villkor som har uppställts för ett skattemässigt identifierbart ändamål och de kriterier som denna myndighet har att tillämpa följer av skattesystemets beskaffenhet (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkterna 23 och 24). Däremot kan det inte anses vara fråga om en generell åtgärd om utrymmet för skönsmässig bedömning ger den behöriga myndigheten möjlighet att bestämma exempelvis vilka som ska få en förmån, vilket belopp förmånen ska uppgå till eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, Frankrike/kommissionen, C-241/94, EU:C:1996:353, punkt 23, och dom av den 29 juni 1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, punkt 27). Om de behöriga myndigheterna har ett vidsträckt utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att fastställa mottagarna och villkoren för den åtgärd som beviljas, ska utnyttjandet av det utrymmet därför anses gynna vissa företag eller viss produktion framför andra som mot bakgrund av det eftersträlvade målet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 27, domen efter överklagande, punkt 55, och dom av den 20 september 2019, Port autonome du Centre et de l'Ouest m.fl./kommissionen, T-673/17, ej publicerad, EU:T:2019:643, punkt 188). Till yttermera visso är kommissionen inte skyldig att göra enskilda bedömningar av varje beslut om beviljande av stöd och att i varje enskilt fall bedöma huruvida villkoren för tillämpning av artikel 107.1 FEUF är uppfyllda ens när en stödordning genomförs genom individuella beslut som innefattar en skönsmässig bedömning (dom av den 28 november 2008, Hotel Cipriani m.fl./kommissionen, T-254/00, T-270/00 och T-277/00, EU:T:2008:537, punkt 97).

89 I det aktuella fallet framgår det, som kommissionen har påtalat, av artikel 115 i bolagsskattelagen och av artikel 49 i bolagsskatteförordningen att det berörda systemet grundade sig på erhållande av förhandsgodkännande, inte enbart på anmälan, och att godkännande meddelades på grundval av vaga kriterier vilka behövde tolkas av skattemyndigheten, som inte hade offentliggjort några riktlinjer.

90 Till att börja med ska det avdragsgilla beloppet enligt artikel 115.6 i bolagsskattelagen fastställas ”med beaktande av den tidpunkt då tillgången kan tas i drift”.

91 I artikel 115.11 i bolagsskattelagen föreskrivs emellertid följande:

”Ekonomiministeriet får, med användning av det föreskrivna lagstiftningsförfarandet, bestämma den tidpunkt som avses i punkt 6 med beaktande av särskilda omständigheter i fråga om avtalstiden eller färdigställandetiden för tillgången och särskilda kännetecken för den ekonomiska användningen av tillgången ...”

92 Det tillämpliga lagstiftningsförfarandet fastställs i artikel 49 i bolagsskatteförordningen. I den artikeln anges att förfarandet inleds med att den skattskyldige inger en ansökan som minst ska innehålla uppgifter om följande: den tillgång som avses, den tidpunkt före inträdande av möjlighet till idrifttagande från och med vilken avdrag önskas, de skäl som avser särskilda omständigheter i fråga om avtalstiden eller färdigställandetiden för tillgången och de skäl som avser särskilda kännetecken för den ekonomiska användningen av tillgången. Finansdirektoratet vid ekonomiministeriet, som handlägger ärendena, får begära in samtliga nödvändiga upplysningar och handlingar. Förfarandet avslutas med att finansdirektoratet beviljar eller avslår ansökan eller fastställer startdatumet för tidig avskrivning till en annan tidpunkt än den som den skattskyldige har föreslagit.

93 Av det ovan anförda framgår att det genom artikel 115.11 i bolagsskattelagen infördes vaga kriterier som inte kunde anses vara objektiva, något som kommissionen också på goda grunder konstaterade i skäl 133 i det angripna beslutet. I synnerhet följer det av artikel 115.11 i bolagsskattelagen att skattemyndigheten kunde fastställa startdatumet för avskrivning med beaktande av ”särskilda omständigheter i fråga om avtalstiden” eller ”särskilda kännetecken för den ekonomiska användningen av tillgången”, vilket är kriterier som till sin natur är vaga och vilkas tolkning gav skattemyndigheten ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning, något som kommissionen likaså framhöll i skäl 133 i det angripna beslutet.

- 94 Som framgår av skäl 136 i det angripna beslutet, gav även artikel 49 i bolagsskatteförordningen skattemyndigheten ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning. Till att börja med noterar tribunalen att skattemyndighetens rätt att begära in varjehanda upplysningar och handlingar som den ansåg lämpliga, i kombination med kriteriernas vaghet, som ju gav skattemyndigheten stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om arten av de upplysningar och handlingar som kunde inhämtas, förklarar varför ansökningshandlingarna innehöll dokument med redogörelser för hur fartygsbyggnadskontrakten skulle inverka positivt på näringsliv och sysselsättning i Spanien. Som kommissionen påpekade i skäl 136 i det angripna beslutet, hade sådana överväganden ingen uppenbar koppling till iakttagandet av kriterierna enligt artikel 115.11 i bolagsskattelagen. Vidare följer det, som kommissionen också har framhållit i sina inlagor, av artikel 49 i bolagsskatteförordningen att skattemyndigheten utöver att bevilja eller avslå ansökningar om godkännande även kunde besluta att avskrivningen skulle inledas vid en annan tidpunkt än den som den skattskyldige hade föreslagit, utan vidare precisering därvidlag.
- 95 Att det användes ett system med förhandsgodkännande – i stället för ett system med efterhandskontroller baserade på objektiva kriterier – stärkte dessutom, i kombination med vagheten hos de föreskrivna kriterierna, systemets skönsmässiga karaktär, som kommissionen också med gott fog påpekade i skäl 133 i det angripna beslutet.
- 96 Konungariket Spanien hävdade vid förhandlingen att skattemyndigheten helt saknade utrymme för skönsmässig bedömning såvitt avsåg kontrollen av att villkoren enligt artikel 115 i bolagsskattelagen och artikel 49 i bolagsskatteförordningen var uppfyllda, men tribunalen finner att dess prövning i punkterna 89–95 ovan av dessa båda bestämmelser vederlägger det påståendet.
- 97 Lico och PYMAR gjorde vid förhandlingen gällande att det enda syftet med bestämmelsen i artikel 49.6 i bolagsskatteförordningen var att motverka bedrägerier genom att förhindra att avskrivning skedde före byggandet av tillgången. Därvidlag framhåller tribunalen att Konungariket Spanien enligt skäl 133 i det angripna beslutet inte visade under det administrativa förfarandet att lydelsen av artikel 49 i bolagsskatteförordningen och de villkor som föreskrevs i den artikeln var nödvändiga för att undvika missbruk. I motsats till vad Lico och PYMAR har gjort gällande, är det tillräckligt att påpeka att lydelsen av artikel 49.6 i bolagsskatteförordningen, med tanke på att den utan vidare precisering medger att skattemyndigheten fastställer startdatumet för avskrivning till en annan tidpunkt än den som den skattskyldige har föreslagit, inte kan garantera att den bestämmelsens användning inskränks till fall av bedrägeribekämpning.
- 98 Inget avseende kan heller fästas vid det av Bankia m.fl. anförda argumentet att de berörda kriterierna skulle vara identiska med de kriterier som kommissionen i sitt beslut om det nya tax lease-systemet bedömde som objektiva. I motsats till vad Bankia m.fl. har gjort gällande, framgår det av beslutet om det nya tax lease-systemet att Konungariket Spanien har gjort avsevärda ändringar i den ifrågavarande ordningen. I synnerhet förutskickades det i de anmälda åtgärderna om väsentliga ändringar i artikel 115.11 i bolagsskattelagen och om upphävande av artikel 49 i bolagsskatteförordningen. Genom den nya lydelsen av artikel 115.11 i bolagsskattelagen avsåg Konungariket Spanien att införa ett system där den skattskyldige gjorde en anmälan i stället för att behöva erhålla ett förhandsgodkännande och där den skattskyldige kunde bestämma att tidig avskrivning skulle inledas den dag då byggandet av tillgången påbörjades, under förutsättning att tre kumulativa villkor var uppfyllda: för det första måste det i stor utsträckning göras återkommande betalningar avseende leasingen före färdigställandet av tillgången, för det andra måste byggnationstiden uppgå till minst tolv månader och för det tredje måste det handla om tillgångar som inte serietillverkas. Mot bakgrund av detta fann kommissionen i skälen 34–36 i beslutet om det nya tax lease-systemet att nämnda system inte längre gav skattemyndigheten något utrymme för skönsmässig bedömning. Det råder ingen tvekan om att de ovan beskrivna kännetecknen för det nya systemet skiljer sig i hög grad från kännetecknen för det system som prövades i det angripna beslutet.

- 99 Det konstaterandet får också – i motsats till vad Bankia m.fl. har antytt – stöd i domen av den 9 december 2014, Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen (T-140/13, ej publicerad, EU:T:2014:1029), som rör beslutet om det nya tax lease-systemet. Den domen bekräftar nämligen att den nya versionen av artikel 115.11 i bolagsskattelagen i väsentlig grad skiljer sig från den version av den bestämmelsen som var i kraft i det nu aktuella fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 december 2014, Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen, T-140/13, ej publicerad, EU:T:2014:1029, punkterna 81–83 och 93). Bankia m.fl. kan således inte vinna framgång med sitt argument.
- 100 Av detta följer att dessa inslag av skönsmässighet kunde gynna mottagarna i förhållande till andra skattskyldiga som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation. I synnerhet följer det av dessa skönsmässighetsinslag att det kan tänkas att andra ekonomiska intressegrupperingar inte skulle ha fått göra tidig avskrivning på samma villkor. Dessa skönsmässighetsinslag innebär också att det kan tänkas att andra företag som bedrev sin verksamhet i andra sektorer eller i andra former men som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation inte nödvändigtvis skulle ha fått göra tidig avskrivning på samma villkor. Med tanke på att de i punkt 89 ovan nämnda bestämmelserna *de jure* är av skönsmässig art, saknar det betydelse huruvida deras tillämpning *de facto* var skönsmässig eller – som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har gjort gällande med stöd av påståendet att godkännande i praktiken gavs till samtliga ekonomiska intressegrupperingar verksamma inom den berörda sektorn som ansökte därom – inte var skönsmässig.
- 101 Med tanke på att en av de åtgärder som gav möjlighet att utnyttja tax lease-systemet som helhet, nämligen godkännandet av tidig avskrivning, alltså var selektiv, begick kommissionen, som den själv har gjort gällande, inte något fel när den i det angripna beslutet gjorde bedömningen att systemet som helhet var selektivt.
- 102 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att inget avseende ska fästas vid den invändning som rör åsidosättande av artikel 107.1 FEUF såvitt avser åtgärdernas selektivitet, varför det inte behöver göras någon prövning av de övriga argument som därvidlag har framförts av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR.
- 103 När det gäller de av Lico och PYMAR anförda argument som rör villkoren i fråga om risken för konkurrenssnedvridning och påverkan på handeln mellan medlemsstater, påpekar tribunalen – i den mån som dessa argument kan tolkas som avsedda att ifrågasätta det välgrundade i kommissionens bedömningar – att kommissionen i skäl 172 i det angripna beslutet fann att de ekonomiska intressegrupperingarna var verksamma på marknaden för anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, särskilt för bareboat-charter, en marknad som är öppen för handel mellan medlemsstater. Enligt samma skäl var dessutom de som hade investerat i de ekonomiska intressegrupperingarna verksamma inom samtliga ekonomiska sektorer, däribland sådana som är öppna för handel mellan medlemsstater. Till yttermera visso påpekas i samma skäl i det angripna beslutet att de fördelar som tax lease-systemet medförde stärkte "deras ställning på de respektive marknaderna", något som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen.
- 104 Vid bedömning av huruvida en nationell åtgärd kan kvalificeras som statligt stöd ska det bedömas huruvida stödet kan påverka handeln mellan medlemsstater och snedvrida konkurrensen. Bland annat gäller att om ett stöd som beviljas av en medlemsstat stärker ett företags ställning i handeln mellan medlemsstater i förhållande till andra konkurrerande företag, ska det stödet anses påverka denna handel (dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, punkterna 140 och 141).
- 105 Härvidlag erinrar tribunalen om att kommissionen enligt punkt 42 i domen efter överklagande hade fog för sin slutsats i det angripna beslutet med innebörden att de ekonomiska intressegrupperingarna var verksamma på marknaden för anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, särskilt för bareboat-charter. De resonemang som därvidlag redovisas i det angripna beslutet är visserligen

kortfattade, men det måste icke desto mindre framhållas att den marknaden obestriddligen är öppen för handel mellan medlemsstater, såsom bekräftas av förekomsten av kunder från andra medlemsstater, något som exempelvis framgår av bilaga 4 till ansökan i mål T-719/13, vilken rör ett fartyg beställt av ett rederi i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Villkoret i fråga om påverkan på handeln mellan medlemsstater måste således anses vara uppfyllt i det aktuella fallet.

- 106 När det gäller risken för konkurrenssnedvridning torde det inte kunna förnekas att en nedsättning med 20 till 30 procent av priset på ett fartyg, med tanke på vilket betydande belopp detta kan motsvara, åtminstone riskerar att snedvrida konkurrensen på marknaden för anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, särskilt för bareboat-charter, på vilken de ekonomiska intressegrupperingarna ju är verksamma.
- 107 Lico och PYMAR kan därför inte vinna framgång med sina argument rörande risken för konkurrenssnedvridning och påverkan på handeln mellan medlemsstater.
- 108 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen således att talan ska lämnas utan bifall såvitt avser den grund som rör åsidosättande av artikel 107.1 FEUF.

Huruvida motiveringsskyldigheten har åsidosatts

- 109 Konungariket Spanien har i sina inlagor i första instans i mål T-515/13 liksom i sitt yttrande med anledning av domen efter överklagande gjort gällande att det angripna beslutet inte uppfyller de krav som följer av motiveringsskyldigheten, särskilt inte såvitt avser åtgärdernas påstådda selektivitet och den konkurrenssnedvridning som åtgärderna påstås ge upphov till.
- 110 Lico och PYMAR har på liknande sätt hävdats, både i sina inlagor i första instans i mål T-719/13 och i sitt yttrande med anledning av domen efter överklagande, att det angripna beslutet bör ogiltigförklaras på grund av att det på ett flertal punkter är bristfälligt motiverat.
- 111 För det första har Lico och PYMAR framställt en invändning som innebär att det angripna beslutet skulle sakna motivering såvitt avser kommissionens slutsats att de ekonomiska intressegrupperingarna men däremot inte rederierna erhöll stöd, trots att det i båda fallen rörde sig om transaktioner mellan privata aktörer. Enligt Lico och PYMAR förklaras det inte i det angripna beslutet varför den fördel som de ekonomiska intressegrupperingarna erhöll genom sin insats som mellanhänder i tax lease-systemet utgör statligt stöd, med tanke på att dessa grupperingar enbart fick del av den fördel som rederierna erhöll – en fördel som ju inte anses utgöra stöd.
- 112 För det andra anser Lico och PYMAR att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat såvitt avser skälen till att återkravet riktar sig till dem som hade investerat i de ekonomiska intressegrupperingarna samtidigt som det var de ekonomiska intressegrupperingarna som var stödmottagare. Därvidlag har Lico och PYMAR påtalat att domstolen inte ställde sig bakom kommissionens i överklagandet anförda påstående att investerarna och de ekonomiska intressegrupperingarna tillsammans utgjorde ekonomiska enheter.
- 113 Vidare har Lico och PYMAR kritiserat att det inte motiverades varför hela den beviljade skattefördelen skulle återkrävas från investerarna, trots att kommissionen i det angripna beslutet själv angav att en del av denna fördel hade överförts till rederierna.
- 114 Därutöver har Lico och PYMAR gjort gällande att det är ett konstlat tillvägagångssätt att utarbeta ett fiktivt scenario där man beräknar vilken andel av den av ett rederi erhållna fördelen som skulle ha varit förenlig med den inre marknaden om den hade utgjort statligt stöd och sedan utifrån detta bedöma i vilken mån den av den ekonomiska intressegrupperingen erhållna fördelen är att anse som förenlig med den inre marknaden. Lico och PYMAR anser dessutom att det är motsägelsefullt att

kommissionen – oaktat att nödvändiga anpassningar gjordes – tillämpade sjöfartsriktlinjerna på de ekonomiska intressegrupperingarna samtidigt som den betraktade dessa grupperingar enbart som finansiella mellanhänder och alltså inte som sjöfartsaktörer.

- 115 Bankia m.fl. anser, som framgår av deras yttrande med anledning av domen efter överklagande, att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat såvitt avser åtgärdernas selektivitet. Enligt dem försökte kommissionen i det angripna beslutet inte ens visa att de berörda åtgärderna genom sina konkreta effekter gav upphov till skiljaktig behandling av aktörer som mot bakgrund av det mål som eftersträvades med det berörda skattesystemet i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation, något som krävs enligt domen efter överklagande.
- 116 Aluminios Cortizo ställer sig, som framgår av dess yttrande med anledning av domen efter överklagande, bakom invändningen med innebörden att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat såvitt avser bland annat varför återkravet av stödet i dess helhet riktade sig enbart till investerarna, samtidigt som kommissionen i det angripna beslutet angav att mellan 85 och 90 procent av fördelen överfördes till rederierna. Till detta kommer enligt Aluminios Cortizo att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat även såvitt avser kommissionens påstående att den fördel som varven uppgavs ha erhållit inte skulle kunna kvantifieras.
- 117 Kommissionen har yrkat att inget avseende ska fästas vid de påståenden som har framförts av Konungariket Spanien, av Lico och PYMAR och av intervenienterna Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo.
- 118 Tribunalen erinrar om att rättsakter enligt artikel 296 andra stycket FEUF ska motiveras. Enligt artikel 41.2 c i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna gäller vidare att rätten till god förvaltning bland annat innefattar en skyldighet för förvaltningar att motivera sina beslut.
- 119 Enligt fast rättspraxis beror motiveringsskyldighetens omfattning på den aktuella rättsaktens beskaffenhet och på det sammanhang i vilket den har antagits. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur institutionen har resonerat, så att unionsdomstolen ges möjlighet att utöva sin laglighetskontroll och så att de som berörs kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och därmed kan göra gällande sina rättigheter och bedöma huruvida beslutet är välgrundat (se dom av den 6 mars 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale och Land Nordrhein-Westfalen/kommissionen, T-228/99 och T-233/99, EU:T:2003:57, punkt 278 och där angiven rättspraxis).
- 120 Det krävs inte att samtliga relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av huruvida motiveringen av en rättsakt uppfyller kraven i artikel 296 andra stycket FEUF ska ske inte endast utifrån rättsaktens lydelse, utan även utifrån dess sammanhang och rättsreglerna på området (dom av den 6 mars 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale och Land Nordrhein-Westfalen/kommissionen, T-228/99 och T-233/99, EU:T:2003:57, punkt 279).
- 121 I synnerhet är kommissionen inte tvungen att ta ställning till samtliga argument som de berörda parterna har åberopat, utan det är tillräckligt att den anger de omständigheter och rättsliga överväganden som har haft en avgörande betydelse för beslutet (dom av den 6 mars 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale och Land Nordrhein-Westfalen/kommissionen, T-228/99 och T-233/99, EU:T:2003:57, punkt 280).
- 122 Därutöver erinrar tribunalen om att en avsaknad av motivering eller brister i motiveringen som utgör hinder för en sådan domstolskontroll som åsyftas i punkt 119 ovan enligt fast rättspraxis utgör en grund avseende tvingande rätt som unionsdomstolen kan – och till och med ska – pröva ex officio (se dom av den 20 februari 1997, kommissionen/Daffix, C-166/95 P, EU:C:1997:73, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 123 Det är mot bakgrund av detta som tribunalen ska pröva den grund som har anförts av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR.
- 124 Tribunalen finner det påkallat att framhålla att domstolen i punkt 101 i domen efter överklagande slog fast att kommissionen i det angripna beslutet hade lämnat uppgifter som gjorde det möjligt att förstå varför den ansåg att de fördelar som följde av de aktuella skatteåtgärderna var selektiva och kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrída konkurrensen samt att kommissionen, med beaktande av de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet, hade tillhandahållit en tillräcklig motivering av beslutet som inte innehöll någon motsägelse i det avseendet och som uppfyllde kraven i artikel 296 FEUF såsom dessa har preciserats i rättspraxis.
- 125 Oaktat ovanstående har Konungariket Spanien, Lico och PYMAR och intervenienterna gjort gällande att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat på ett flertal punkter som unionsdomstolen ännu inte har prövat.
- 126 När det för det första gäller frågan om selektivitet, har kommissionen kritiserats för underlåtenhet att ange ett referenssystem för bedömningen – i överensstämmelse med den rättspraxis som har nämnts i punkt 83 ovan – av de berörda skatteåtgärdernas selektivitet. Därvidlag finner tribunalen att det är tillräckligt att konstatera att kommissionen i skäl 156 jämfört med skälen 132–139 i det angripna beslutet förklarade på ett nöjaktigt sätt varför tax lease-systemet var att anse som selektivt, bland annat mot bakgrund av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning i samband med att den på grundval av vaga kriterier godkände tidig avskrivning, något som har avhandlats i punkterna 88–102 ovan.
- 127 När det för det andra gäller den påstådda avsaknaden av motivering till slutsatsen att stöd gavs till de ekonomiska intressegrupperingarna men däremot inte till rederierna är det – oberoende av frågan huruvida den slutsatsen var välgrundad – tillräckligt att konstatera att kommissionen i skälen 169 och 170 i det angripna beslutet förklarade att nämnda slutsats grundade sig på den omständigheten att stödet till de ekonomiska intressegrupperingarna, som gavs i form av skattefördelar, direkt kunde tillskrivas staten medan de tillämpliga reglerna inte innebar att en del av fördelarna måste överföras till rederierna.
- 128 När det för det tredje gäller den påstådda avsaknaden av motivering till att återkravet riktade sig till dem som hade investerat i de ekonomiska intressegrupperingarna samtidigt som det var just dessa grupperingar som betraktades som stödmottagare, framgår det av skäl 161 i det angripna beslutet att kommissionen gjorde bedömningen att fördelen gynnade de ekonomiska intressegrupperingarna och, till följd av dessas transparens, dem som hade investerat i dessa grupperingar. Enligt samma skäl är de ekonomiska intressegrupperingarna skattemässigt transparenta, vilket betyder att deras avdragsgilla kostnader automatiskt överförs till investerarna.
- 129 Dessutom ska det påpekas – utan att detta påverkar bedömningen av huruvida det var befogat att återkräva hela stödet från investerarna trots att det hade konstaterats att mellan 85 och 90 procent av fördelen överfördes till rederierna – att det angripna beslutet, enligt vad som framgår av skälen 169 och 170 i detta, grundar sig på konstaterandet att de tillämpliga reglerna inte tvingade de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna att överföra en del av fördelen till andra aktörer, exempelvis rederierna.
- 130 Såvitt avser påståendet att det skulle vara konstlat eller motsägelsefullt att tillämpa sjöfartsriktlinjerna på de ekonomiska intressegrupperingarna, är det tillräckligt att notera att kommissionen uppfyllde de krav som följer av motiveringsskyldigheten genom att i skäl 201 i det angripna beslutet ange att det var lämpligt att genom analogi tillämpa sjöfartsriktlinjerna.

- 131 När det för det fjärde gäller Aluminios Cortizos argument med innebörden att kommissionen inte i tillräcklig utsträckning motiverade det påstående som återfinns i fotnot 102 i det angripna beslutet (motsvarande fotnot 101 i den version som har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*), nämligen att det skulle vara omöjligt att kvantifiera den påstådda fördel som varven skulle ha erhållit, noterar tribunalen att detta argument grundar sig på en felaktig tolkning av det angripna beslutet. Det framgår nämligen av skälen 169 och 170 i det angripna beslutet att grunden för kommissionens bedömning att inget stöd hade getts till varven var att de tillämpliga reglerna inte innebar någon skyldighet att överföra en del av fördelen till varven, inte att det var omöjligt att kvantifiera den fördel som varven hade erhållit. I den ifrågavarande fotnoten inskränkte sig kommissionen till att erinra dels om att varven således inte var stödmottagare, dels om att det inte var möjligt att kvantifiera något ekonomiskt flöde till deras fördel och dels om att det följaktligen saknades anledning att pröva huruvida stödet var förenligt med den inre marknaden mot bakgrund av reglerna för stöd till varvsindustrin.
- 132 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen – utan att det behöver göras någon prövning av kommissionens invändningar rörande Licos och PYMAR:s intresse av att ifrågasätta en del av det angripna beslutets motivering (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2014, DTS Distribuidora de Televisión Digital/kommissionen, T-533/10, EU:T:2014:629, punkt 170) – att talan ska lämnas utan bifall såvitt avser hela den grund som rör bristande motivering.

Huruvida likabehandlingsprincipen har åsidosatts

- 133 Konungariket Spanien har, inom ramen för den grund avseende åsidosättande av likabehandlingsprincipen som har anförts i ansökan i mål T-515/13, gjort gällande att kommissionen underlät att förordna om återkrav av stöd i två tidigare likartade ärenden, närmare bestämt i beslutet av den 8 maj 2001 om det statliga stöd som Frankrike hade genomfört till förmån för företaget Bretagne Angleterre Irlande (BAI eller Brittany Ferries) (EGT L 12, 2002, s. 33) (nedan kallat Brittany Ferries-beslutet) och i beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen.
- 134 I detta hänseende har Konungariket Spanien påtalat att kommissionen i det angripna beslutet uppgav att den franska GIE Fiscaux-ordningen var jämförbar med tax lease-systemet, eftersom ”de dela[de] ett antal centrala egenskaper och ha[de] väldigt liknande effekter”. De enda skillnader som kommissionen enligt Konungariket Spanien framhöll var dels att det i den franska ordningen förelåg en uttrycklig skattebefrielse medan det spanska systemet var en följd av tillämpning av olika bestämmelser, dels att Republiken Frankrike hade underrättat kommissionen innan den började tillämpa ordningen, även om den aldrig hade anmält denna, dels att kommissionen dittills aldrig hade uttalat sig om en sådan ordning. Dessa påstådda skillnader är emellertid enligt Konungariket Spanien inte relevanta i sammanhanget.
- 135 För det första anser Konungariket Spanien att det inte kan vara avgörande att det i beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen var fråga om en uttrycklig skattebefrielse, med tanke på att den spanska skattebefrielsen i allt väsentligt grundar sig på den i bolagsskattelagen föreskrivna ordningen för tonnageskatt samt att avsteg från eller ändringar i bolagsskattelagen inte kan göras genom en underordnad bestämmelse såsom artikel 50.3 i bolagsskatteförordningen.
- 136 För det andra saknar det enligt Konungariket Spanien relevans att de franska myndigheterna hade sett till att kommissionen fick kännedom om GIE Fiscaux-ordningen, eftersom den skrivelse i vilken nämnda myndigheter redogjorde för den ordningen inte var att betrakta som en anmälan. Konungariket Spanien har för övrigt också sänt skrivelser i syfte att bringa klarhet i olika frågor med anledning av klagomål som har inkommit till kommissionen.

- 137 För det tredje har Konungariket Spanien gjort gällande att det likaså saknar relevans att kommissionen, när den formella granskningen av tax lease-systemet inleddes, redan hade uttalat sig om den franska GIE Fiscaux-ordningen, med tanke på skillnaderna mellan den ordningen och tax lease-systemet. Konungariket Spanien anser att den osäkerhet som kommissionen hade gett upphov till, bland annat genom Brittany Ferries-beslutet, därför fortfarande förelåg och att det mot bakgrund av likabehandlingsprincipen således inte borde ha förordnats om återkrav av stödet.
- 138 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska lämna Konungariket Spaniens argument utan avseende.
- 139 Den allmänna likabehandlingsprincipen är enligt rättspraxis en allmän unionsrättslig princip som innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling (dom av den 8 april 2014, ABN Amro Group/kommissionen, T-319/11, EU:T:2014:186, punkt 110). Bevisbördan när det gäller att styrka att situationer är lika åvilar den som har åberopat nämnda princip (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 april 2014, ABN Amro Group/kommissionen, T-319/11, EU:T:2014:186, punkt 114).
- 140 Tribunalen påpekar för det första, såvitt avser det argument som rör Brittany Ferries-beslutet, att Konungariket Spanien har åberopat det beslutet utan att mer utförligt ange varför de berörda situationerna skulle vara att anse som lika. Vidare framgår det av skäl 251 i det angripna beslutet och av skäl 193 i Brittany Ferries-beslutet att kommissionen i det sistnämnda beslutet fann att de skattefördelar som i Brittany Ferries-ärendet härrörde från skapandet av ekonomiska intressegrupperingar var generella åtgärder och således inte utgjorde statligt stöd. Detta betyder – i motsats till vad Konungariket Spanien har antytt – att kommissionen inte avstod från att förordna om återkrav av stöd i Brittany Ferries-beslutet samtidigt som den förordnade om återkrav i det nu aktuella fallet. I själva verket förhåller det sig i stället så, att kommissionen kom fram till olika slutsatser, närmare bestämt att de skattefördelar härrörande från ekonomiska intressegrupperingar som var i fråga i Brittany Ferries-beslutet inte utgjorde statligt stöd medan tax lease-systemet enligt det angripna beslutet däremot var att anse som statligt stöd.
- 141 Härvidlag erinrar tribunalen om att en sökande enligt rättspraxis inte till stöd för ett argument kan åberopa kommissionens tidigare beslutspraxis, inte ens en etablerad sådan, om denna är oförenlig med den rätta tolkningen av fördragets bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 2003, Freistaat Sachsen m.fl./kommissionen, C-57/00 P och C-61/00 P, EU:C:2003:510, punkterna 52 och 53, och dom av den 12 september 2013, Tyskland/kommissionen, T-347/09, ej publicerad, EU:T:2013:418, punkt 51). Tribunalen finner därför att Konungariket Spanien under alla omständigheter inte med framgång kan åberopa en eventuell ändring i kommissionens praxis till stöd för den nu aktuella grunden, oberoende av skillnaderna mellan de ordningar som var i fråga i Brittany Ferries-beslutet respektive i det angripna beslutet.
- 142 För det andra konstaterar tribunalen att den franska GIE Fiscaux-ordningen enligt skäl 214 i det angripna beslutet förvisso kan anses vara jämförbar med tax lease-systemet på flera punkter, bland annat i så måtto att en skattemässigt transparent ekonomisk intressegruppering och investerare i båda fallen fungerade som mellanhänder mellan den som byggde tillgången och den som köpte denna, i så måtto att den ekonomiska intressegrupperingen i båda fallen ingick avtal om finansiell leasing och tillämpade accelererad och tidig avskrivning på tillgången, i så måtto att realisationsvinsten från försäljningen av tillgången i båda fallen var undantagen från bolagsskatt och i så måtto att den ekonomiska intressegrupperingen och de som hade investerat i denna i båda fallen överförde en del av fördelarna till den som köpte tillgången. I skälen 214 och 215 i det angripna beslutet tillade kommissionen emellertid att det även fanns vissa skillnader, nämligen dels att undantaget för realisationsvinsten i den franska GIE Fiscaux-ordningen var uttryckligt medan motsvarande undantag i tax lease-systemet var en följd av den samlade tillämpningen av ett flertal bestämmelser, dels att Republiken Frankrike hade underrättat kommissionen om sin ordning även om det inte hade gjorts någon formell anmälan, dels att kommissionen vid tidpunkten för det angripna beslutet redan hade uttalat sig om liknande ordningar, bland annat just den franska GIE Fiscaux-ordningen.

- 143 Påpekas bör också att Konungariket Spaniens argumentation i någon mån är motsägelsefull. Konungariket Spanien har nämligen å ena sidan bestritt att de skillnader som enligt kommissionen fanns mellan den franska GIE Fiscaux-ordningen och tax lease-systemet över huvud taget existerade eller åtminstone att de var väsentliga. Å andra sidan har Konungariket Spanien gjort gällande att kommissionen inte kunde åberopa den omständigheten att den vid tidpunkten för antagandet av det angripna beslutet redan hade uttalat sig om en liknande ordning, nämligen den franska GIE Fiscaux-ordningen, på grund av att den ordningen skilde sig alltför mycket från tax lease-systemet.
- 144 Härvidlag är det – med hänsyn tagen till de i skäl 214 i det angripna beslutet redovisade betydande likheter som förelåg mellan den franska GIE Fiscaux-ordningen och tax lease-systemet – tillräckligt att notera att kommissionen både i beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen och i det nu aktuella fallet begränsade återkravsskyldigheten, bland annat med hänvisning till den osäkerhet som hade skapats genom Brittany Ferries-beslutet, vilket kunde ge intrycket att åtgärder av det aktuella slaget inte utgjorde statligt stöd på grund av sin generella karaktär. I detta hänseende måste det därför konstateras att situationen med den franska GIE Fiscaux-ordningen och situationen med tax lease-systemet inte har behandlats olika.
- 145 Det är visserligen riktigt att kommissionen i beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen fastställde att återkravsskyldigheten enbart skulle gälla från och med dagen för offentliggörandet av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, samtidigt som kommissionen i det nu aktuella fallet ålade motsvarande skyldighet från och med dagen för offentliggörandet av dess eget beslut om den franska GIE Fiscaux-ordningen (som föregick dagen för beslutet att inleda det formella granskningsförfarande som föranledde antagandet av det angripna beslutet). Det finns emellertid sakliga skäl för denna skillnad i behandling, nämligen att den osäkerhet som Brittany Ferries-beslutet hade gett upphov till – en osäkerhet som förklarade det partiella återkravet – inte längre förelåg efter offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, något som kommissionen också på goda grunder har gjort gällande; varför så är fallet kommer att förklaras mer utförligt i punkterna 191–206 nedan.
- 146 Av det ovan anförda följer således att inget avseende ska fästas vid det argument som innebär att likabehandlingsprincipen skulle ha åsidosatts i förhållande till beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen.
- 147 Talan ska därför lämnas utan bifall såvitt avser den nu aktuella grunden.

Huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar har åsidosatts

- 148 I mål T-515/13 har Konungariket Spanien anförts en grund som avser åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar till stöd för ett yrkande om ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav av stödet såvitt avser tiden fram till offentliggörandet av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, det vill säga fram till den 21 september 2011; i det angripna beslutet föreskrevs däremot att återkravet skulle omfatta tiden från offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, det vill säga från den 30 april 2007.
- 149 Konungariket Spanien har hänvisat till en rad omständigheter som enligt dess uppfattning hade gett upphov till berättigade förväntningar: dels Brittany Ferries-beslutet, dels beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, dels en begäran om upplysningar som kommissionen framställde till de spanska myndigheterna den 21 december 2001, dels kommissionens beslut 2005/122/EG av den 30 juni 2004 om statligt stöd som Nederländerna avser att genomföra med avseende på sex fartygsbyggnadskontrakt till fyra varv (EUT L 39, 2005, s. 48) (nedan kallat beslutet om de nederländska varven), dels en skrivelse av den 9 mars 2009 från den kommissionsledamot som var ansvarig för generaldirektoratet för konkurrens (nedan kallat GD Konkurrens), dels kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3) och dels kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av

den 27 februari 2002 om statligt stöd N736/2001 – System för tonnagebaserad beskattning av rederier (tonnageskatt) (EUT C 38, 2004, s. 5). Därutöver har Konungariket Spanien gjort gällande att kommissionen i det nu aktuella fallet för första gången samtidigt har bedömt en rad separata åtgärder som den nationella lagstiftaren inte har betraktat som ett system. Slutligen har Konungariket Spanien ifrågasatt att dess berättigade förväntningar på att tax lease-systemet inte var att anse som statligt stöd skulle ha undanröjts genom antagandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, med tanke på att den ordningen och tax lease-systemet enligt Konungariket Spanien var mycket olika.

- 150 I ansökan i mål T-719/13 har Lico och PYMAR också anfört en grund som rör åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar till stöd för ett yrkande om ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav av stödet.
- 151 Därvid har Lico och PYMAR för det första, såvitt avser de handlingar som ska ha gett upphov till berättigade förväntningar, bland annat hänvisat till beslutet om de nederländska varven och till skrivelsen av den 9 mars 2009 från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten.
- 152 För det andra har Lico och PYMAR hävdat att aktörerna saknade möjlighet att förutse att kommissionen skulle komma att ändra sin policy, med tanke på att skrivelsen från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten gav vid handen att kommissionen redan hade bedömt tax lease-systemet och inte avsåg att vidta några ytterligare åtgärder. Till yttermera visso hade kommissionen enligt Lico och PYMAR i Brittany Ferries-beslutet dragit slutsatsen att ett system som liknade tax lease-systemet inte utgjorde statligt stöd.
- 153 För det tredje har Lico och PYMAR gjort gällande att det i det angripna beslutet inte anges något överordnat unionsintresse som bör ha företräd framför de berörda aktörernas intressen.
- 154 Kommissionen har yrkat att tribunalen inte ska fästa något avseende vid påståendena om att principen om berättigade förväntningar skulle ha åsidosatts.
- 155 Tribunalen erinrar inledningsvis om att berättigade förväntningar på att ett statligt stöd är lagenligt i princip endast kan åberopas om stödet har beviljats med iakttagande av det förfarande som anges i artikel 108 FEUF, såvida det inte föreligger exceptionella omständigheter (dom av den 13 juni 2013, HGA m.fl./kommissionen, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkt 134).
- 156 Enligt rättspraxis är det alltså inte uteslutet att mottagare av ett stöd som är olagligt på grund av att det inte har anmälts kan göra gällande, som grund för att detta stöd inte ska återkrävas, att exceptionella omständigheter medförde att de fick berättigade förväntningar på att stödet var lagenligt (dom av den 9 september 2009, Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen, T-30/01–T-32/01 och T-86/02–T-88/02, EU:T:2009:314, punkt 282).
- 157 Av rättspraxis framgår att tre villkor måste vara uppfyllda för att principen om skydd för berättigade förväntningar med framgång ska kunna åberopas.
- 158 För det första har varje enskild person rätt att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar om en unionsinstitution, genom att ge honom eller henne tydliga försäkringar, har väckt grundade förhoppningar hos honom eller henne. Tydliga, ovillkorliga och samstämmiga uppgifter utgör, oavsett i vilken form de har lämnats, en sådan försäkran (dom av den 16 december 2010, Kahla Thüringen Porzellan/kommissionen, C-537/08 P, EU:C:2010:769, punkt 63). Försäkringarna måste vidare härröra från behöriga och tillförlitliga källor, och endast försäkringar som är förenliga med de tillämpliga bestämmelserna kan ligga till grund för berättigade förväntningar (dom av den 23 februari 2006, Cementbouw Handel & Industrie/kommissionen, T-282/02, EU:T:2006:64, punkt 77).

- 159 För det andra gäller att när en försiktig och medveten ekonomisk aktör skulle ha kunnat förutse att en unionsåtgärd som kunde påverka aktörens intressen skulle komma att vidtas, kan aktören inte med framgång åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar när en sådan åtgärd har vidtagits (dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 147, och dom av den 14 oktober 2010, Nuova Agricast och Cofra/kommissionen, C-67/09 P, EU:C:2010:607, punkt 71).
- 160 För det tredje är det möjligt att bortse från berättigade förväntningar trots att unionsinstitutionerna har skapat en situation som kan ge enskilda personer sådana förväntningar, om den berörda institutionen visar att det föreligger ett överordnat allmänintresse som bör ges företräde framför de privata intressen som påverkas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 1990, Sofrimport/kommissionen, C-152/88, EU:C:1990:259, punkterna 16 och 19, dom av den 17 juli 1997, Affish, C-183/95, EU:C:1997:373, punkt 57, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 164).
- 161 Det är mot bakgrund av dessa principer som det aktuella fallet ska bedömas.
- 162 Såvitt avser det första villkoret, finner tribunalen det påkallat att erinra om att kommissionen i skälen 219–245 i det angripna beslutet granskade en rad omständigheter som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR hade hänvisat till och därvid drog slutsatsen att dessa omständigheter inte hade gett upphov till några berättigade förväntningar. Det behöver därför undersökas huruvida dessa omständigheter är att anse som tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar.
- 163 För det första finner tribunalen att Brittany Ferries-beslutet och beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen inte kan anses ge tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar, eftersom tax lease-systemet inte nämns vare sig direkt eller indirekt i dessa båda beslut.
- 164 För det andra saknas det fog för det argument som grundar sig på den begäran om upplysningar som kommissionen framställde till de spanska myndigheterna den 21 december 2001, eftersom denna begäran och kommissionens eventuella därpå följande passivitet under en viss period inte kan anses utgöra tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar om tax lease-systemets lagenlighet. Som också framgår av skäl 222 i det angripna beslutet, inskränkte sig kommissionen nämligen i denna begäran om upplysningar till att efterfråga kompletterande uppgifter om huruvida det i Spanien fanns en ordning för finansiell leasing som var tillämplig på fartyg, så att kommissionen i förekommande fall skulle kunna granska den ordningen mot bakgrund av reglerna för statligt stöd. Att kommissionen sedan förhöll sig passiv kan vidare inte anses innebära att kommissionen lämnade tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar, med tanke på innehållet i det svar som de spanska myndigheterna gav. Det svaret var nämligen åtminstone tvetydigt i så måtto att de spanska myndigheterna där hävdade att det inte fanns någon annan ordning för finansiell leasing än den som kommissionen redan hade godkänt genom ett tidigare beslut.
- 165 För det tredje är det inte möjligt att anse att berättigade förväntningar uppkom till följd av kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (se punkt 149 ovan), enligt vilket regler för nedskrivning och avskrivning inte utgör statligt stöd under förutsättning att de tillämpas utan åtskillnad för samtliga företag och all produktion, med tanke på att tax lease-systemet, som framgår av skäl 242 i det angripna beslutet, inte tillämpades på samtliga företag och all produktion.
- 166 För det fjärde är det inte heller möjligt att anse att berättigade förväntningar uppkom till följd av kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002 om tonnageskatten (se punkt 149 ovan), i vilket systemet för tonnageskatt befanns vara förenligt med den inre marknaden, eftersom det beslutet rörde drift av egna eller chartrade fartyg, inte sådan finansiell verksamhet med anknytning till bareboat-charter av fartyg som nu är i fråga, vilket också på goda grunder framgår av skäl 245 i det angripna beslutet.

- 167 För det femte kan varken Konungariket Spanien eller de ekonomiska aktörerna med framgång hävda att de erhöll tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar om att tax lease-systemet inte utgjorde statligt stöd enbart med hänvisning till den omständigheten att det aktuella ärendet skulle ha inneburit att kommissionen för första gången samtidigt bedömde en rad separata åtgärder som den nationella lagstiftaren inte hade betraktat som ett system – något som kommissionen för övrigt har bestritt. Som kommissionen på goda grunder påpekade i skälen 238 och 239 i det angripna beslutet, kunde nämligen den omständigheten inte i sig utesluta att kommissionen skulle kunna komma att göra en helhetsbedömning av de olika åtgärderna, särskilt inte med tanke på att kommissionen även bedömde dessa åtgärder var för sig.
- 168 För det sjätte framhåller tribunalen att beslutet om de nederländska varven inte innehåller några tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar i fråga om tax lease-systemets lagenlighet. I det beslutet slog kommissionen nämligen inte fast på ett tydligt, ovillkorligt och samstämmigt sätt att den efter att ha gjort en fullständig och ingående prövning hade dragit slutsatsen att tax lease-systemet inte utgjorde statligt stöd. Föremålet för beslutet om de nederländska varven var till att börja med, som också anges i skäl 224 i det angripna beslutet, inte tax lease-systemet utan en nederländsk ordning. Således hänvisas det i beslutet om de nederländska varven endast i förbigående till de spanska åtgärderna. De spanska åtgärder som Nederländerna hade försökt kompensera var vidare inte, som framgår av skäl 225 i det angripna beslutet, tax lease-systemet utan påstådda räntesubventioner till spanska varv.
- 169 För det sjunde påpekar tribunalen att skrivelsen av den 9 mars 2009 från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten var ett svar till Konungariket Norges handels- och industriminister, som efter att ha hävdatt att tax lease-systemet var en ordning för stöd till de spanska varven hade begärt upplysningar om vilka åtgärder kommissionen avsåg att vidta. I sitt svar angav den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten att kommissionen hade prövat frågan och att den, eftersom ordningen utan åtskillnad var öppen för förvärv av fartyg byggda av varv i andra medlemsstater, inte ”i detta skede” hade för avsikt att vidta några ytterligare åtgärder.
- 170 I detta sammanhang konstaterar tribunalen, i linje med vad Lico och PYMAR med gott fog har gjort gällande, att den omständighet som i skäl 233 i det angripna beslutet anförs som argument, nämligen att den ifrågavarande skrivelsen inte utgjorde någon formell handling från kommissionens sida, saknar avgörande betydelse.
- 171 Som Lico och PYMAR också har framhållit, har domstolen nämligen funnit att frågan huruvida en tjänstemans uttalanden kan tillskrivas dennes myndighet bland annat beror på hur allmänheten kan tänkas ha uppfattat dessa uttalanden. Av avgörande betydelse för huruvida en tjänstemans uttalanden kan tillskrivas myndigheten är huruvida de personer som uttalandena riktade sig till rimligen kunde anta, i det aktuella sammanhanget, att det rörde sig om ställningstaganden som tjänstemannen gjorde med den auktoritet som följer av tjänsten. Därvidlag ska det särskilt bedömas huruvida tjänstemannen är allmänt behörig inom det berörda området, använder papper med den behöriga myndighetens officiella brevhuvud för sina skriftliga uttalanden, ger tv-intervjuer i myndighetens tjänstelokaler och underlåter att ange att det rör sig om hans eller hennes personliga uttalanden och att dessa avviker från den behöriga myndighetens officiella ståndpunkt samt huruvida den behöriga myndigheten underlåter att omedelbart vidta nödvändiga åtgärder för att se till att de personer som tjänstemannens uttalanden riktar sig till inte behåller intrycket att det rör sig om myndighetens officiella ståndpunkter (se, analogt, dom av den 17 april 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, punkterna 56–58).
- 172 Således kan det inte uteslutas att en skrivelse som den högst ansvarige för kommissionens konkurrensavdelning riktar – i just den egenskapen (att så är fallet framgår både av brevpappret och av underskriften) – till Konungariket Norges handels- och industriminister, det vill säga det landets behöriga myndighet på det aktuella området, i princip kan skapa berättigade förväntningar hos de ekonomiska aktörerna såvitt avser bedömningen av tax lease-systemet mot bakgrund av reglerna om statligt stöd.

- 173 Att den ifrågavarande skrivelsen inte riktar sig till de ekonomiska aktörer som har åberopat den har inte heller avgörande betydelse, under förutsättning att dessa aktörer har fått ta del av skrivelsens innehåll. I det aktuella fallet förefaller innehållet i skrivelsen ha varit känt sedan 2009 för de ekonomiska aktörer som utnyttjade tax lease-systemet, att döma av en skrivelse som ett norskt rederi sände till ett spanskt varv i april 2009 och en skrivelse från det spanska industriministeriet där detta påstår sig ha underrättat samtliga berörda aktörer om nämnda skrivelse i samband med återkommande möten.
- 174 För att skrivelsen från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten ska anses ha gett upphov till berättigade förväntningar, krävs emellertid därutöver också att dess innehåll kan anses innebära tydliga, ovillkorliga och samstämmiga försäkringar. Som kommissionen på goda grunder framhöll i skälen 235 och 236 i det angripna beslutet, är så inte fallet. Det påstods nämligen inte på ett tydligt, ovillkorligt och samstämmigt sätt i nämnda skrivelse att kommissionen efter att ha gjort en fullständig och ingående prövning hade dragit slutsatsen att tax lease-systemet inte utgjorde statligt stöd. Mot bakgrund av att de norska myndigheterna i sin skrivelse hade redogjort för den oro som norska varv hade gett uttryck för, inskränkte sig nämligen kommissionsledamoten i sin skrivelse till att ange att tax lease-systemet inte föreföll diskriminera varv i andra medlemsstater. Dessutom tillade hon i sin skrivelse att kommissionen inte hade för avsikt att vidta några ytterligare åtgärder ”i detta skede”, vilket antydde att kommissionens ståndpunkt skulle kunna komma att förändras om nya omständigheter kom till dess kännedom. Således kan Konungariket Spanien, Lico och PYMAR inte med framgång göra gällande att den skrivelsen ingav dem berättigade förväntningar.
- 175 De ovan anförda övervägandena såvitt avser det första av de tre villkor som alla måste vara uppfyllda för att principen om skydd för berättigade förväntningar ska kunna anses ha åsidosatts innebär att det inte är nödvändigt att göra någon bedömning med avseende på de båda andra villkoren.
- 176 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att talan inte ska bifallas såvitt avser den grund som rör åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar.

Huruvida rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts

- 177 I ansökan i mål T-515/13 har Konungariket Spanien anförts en grund som avser åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen till stöd för ett yrkande om ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav av stödet såvitt avser tiden fram till offentliggörandet av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet; i det angripna beslutet föreskrevs däremot att återkravet skulle omfatta tiden från offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen.
- 178 Konungariket Spanien har därvidlag för det första gjort gällande att en rad olika omständigheter gav upphov till rättsosäkerhet såvitt avsåg tax lease-systemets lagenlighet. I synnerhet medförde Brittany Ferries-beslutet enligt Konungariket Spanien att de ekonomiska aktörerna på goda grunder kunde anta att de berörda skattefördelarna var att betrakta som åtgärder av generell karaktär. Vidare anser Konungariket Spanien att den skrivelse som den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten den 9 mars 2009 sände till de norska myndigheterna förstärkte den rättsosäkerhet som redan rådde. Därvidlag har Konungariket Spanien hävdats att det i den skrivelsen uttryckligen angavs att kommissionen kände till tax lease-systemets existens och att den efter att ha granskat detta system ansåg att det inte gav upphov till några problem mot bakgrund av reglerna för statligt stöd. Således bidrog den skrivelsen enligt Konungariket Spanien till att de aktörer som utnyttjade tax lease-systemet bibringades uppfattningen att detta system var lagenligt. Konungariket Spanien har tillagt att pressen vid den aktuella tidpunkten gav innehållet i nämnda skrivelse en betydande spridning.
- 179 För det andra har Konungariket Spanien framhållit att kommissionen, som alltså kände till tax lease-systemets existens, förhöll sig passiv under längre tid än vad som kan anses rimligt. Med tanke på att kommissionen hade denna kännedom, saknar det enligt Konungariket Spanien betydelse att det

inte inkom klagomål från varv i andra medlemsstater förrän 2006. Av det skälet anser Konungariket Spanien att det saknas grund för att förordna om återkrav av stödet såvitt avser tiden före den 21 september 2011, då beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*.

180 I ansökan i mål T-719/13 har Lico och PYMAR gjort gällande att föreläggandet om återkrav av det beviljade stödet strider mot rättssäkerhetsprincipen.

181 För det första har Lico och PYMAR, såvitt avser de omständigheter som ska ha gett upphov till rättsosäkerhet, i synnerhet hänvisat till Brittany Ferries-beslutet.

182 Lico och PYMAR har hävdat att beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, i motsats till vad kommissionen anser, inte undanröjde denna rättsosäkerhet, eftersom det enligt deras åsikt finns avsevärda skillnader mellan denna franska ordning och tax lease-systemet. Till att börja med följde den franska ordningen av en bestämmelse i den allmänna skattelagen medan tax lease-systemet grundade sig på den samlade tillämpningen av ett flertal bestämmelser. Vidare fanns det i den franska ordningen en skyldighet att överföra en del av fördelen till rederiet medan sådan överföring inom ramen för tax lease-systemet följde av privata överenskommelser mellan parterna. Slutligen gjorde kommissionen bedömningen att den franska ordningen utgjorde transportstöd medan tax lease-systemet innebar att det gavs stöd till investerarna. Med hänvisning till dessa skillnader har Lico och PYMAR gjort gällande att de ekonomiska aktörerna inte kunde förutse att kommissionens slutsatser om den franska ordningen skulle komma att tillämpas även på tax lease-systemet. Till yttermera visso angavs det enligt deras uppfattning inte uttryckligen i beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen att innehållet i Brittany Ferries-beslutet var felaktigt eller att kommissionen hade ändrat ståndpunkt.

183 Enligt Lico och PYMAR bidrog även andra faktorer till att det uppkom rättsosäkerhet, närmare bestämt beslutet om de nederländska varven och skrivelsen av den 9 mars 2009 från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten.

184 Såvitt avser beslutet om de nederländska varven har Lico och PYMAR gjort gällande att det utifrån det beslutet går att dra slutsatsen att kommissionen kände till tax lease-systemets existens och att den på grundval av den information som den hade erhållit ansåg att det systemet inte utgjorde statligt stöd som var oförenligt med den inre marknaden. För den händelse att tribunalen skulle finna att beslutet om de nederländska varven inte gav upphov till berättigade förväntningar, har Lico och PYMAR därför gjort gällande att det beslutet åtminstone ökade den osäkerhet som redan rådde om tax lease-systemets lagenlighet. Med tanke på kommissionens skyldighet att genomföra sina granskningar på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt, skulle nämligen förklaringar av det slag som förekom i beslutet om de nederländska varven – vilket har offentliggjorts – lätt ha kunnat föranleda uppfattningen att tax lease-systemet var lagenligt.

185 För den händelse att tribunalen skulle finna att skrivelsen från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten inte gav upphov till berättigade förväntningar, har Lico och PYMAR vidare gjort gällande att den skrivelsen åtminstone måste anses ha förstärkt den oklarhet som rådde om tax lease-systemets lagenlighet. Därvidlag har Lico och PYMAR erinrat om det sammanhang i vilket den skrivelsen sändes. I synnerhet har de påpekat att de spanska myndigheterna och kommissionens avdelningar under 2008 hade haft utbyten och hållit möten om tax lease-systemet och att det i samband med dessa utbyten hade nåtts en överenskommelse med innebörden att tax lease-systemet inte skulle betraktas som statligt stöd om de spanska myndigheterna antog ett rättsligt bindande yttrande i vilket de klargjorde att tax lease-systemet var tillämpligt på fartyg byggda vid samtliga varv inom EES. De spanska myndigheterna sände enligt Lico och PYMAR ett utkast till ett sådant yttrande till kommissionen, som granskade det och föreslog redaktionella ändringar, vilka sedan beaktades i den slutliga versionen. Kommissionens avdelningar uppgav därefter enligt Lico och PYMAR att innehållet i

det rättsligt bindande yttrandet var "oklanderligt". Som Lico och PYMAR ser saken, är detta det sammanhang i vilket skrivelsen från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten sändes år 2009.

186 För det andra har Lico och PYMAR gjort gällande att kommissionen hade känt till tax lease-systemets existens sedan detta system började tillämpas, något som framgår av att kommissionen redan 2001 begärde upplysningar av de spanska myndigheterna. Dessutom hade godkännandet av de åtgärder som utgjorde tax lease-systemet offentliggjorts i *Boletín Oficial del Estado* (statens officiella tidning) och fått betydande spridning i pressen. Trots detta förhöll sig kommissionen emellertid passiv i nästan tio år utan att inleda något formellt granskningsförfarande, vilket måste betraktas som oskäligt lång tid. Lico och PYMAR har därutöver också hävdatt att det är motsägelsefullt att med hänvisning till rättssäkerhetsprincipen avstå från att återkräva det stöd som beviljades mellan 2002 och 2006 men samtidigt påstå att den perioden inte kan beaktas vid bedömningen av huruvida kommissionen förhöll sig passiv under oskäligt lång tid. För den händelse att tribunalen ändå finner att bedömningen av huruvida kommissionen agerade innan oskäligt lång tid hade förflutit ska inskränkas till att avse perioden från och med 2006, anser Lico och PYMAR under alla omständigheter att svaret på den frågan måste bli nekande, i analogi med domen av den 24 november 1987, RSV/kommissionen (223/85, EU:C:1987:502), där kommissionen hade behövt 26 månader för att anta sitt beslut. Därutöver har Lico och PYMAR påtalat att om tax lease-systemet verkligen, i motsats till deras uppfattning, är så snarligt den franska GIE Fiscaux-ordningen som kommissionen har hävdatt, är det helt uppenbart att de fem år som i det aktuella fallet förflöt före beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet måste betraktas som en oskäligt lång tid. Mot bakgrund av det ovan anförda anser Lico och PYMAR att rättsosäkerhet fortsatte att råda till dess att beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet offentliggjordes år 2011.

187 Bankia m.fl. har i sitt yttrande om den fortsatta handläggningen av mål T-719/13 RENV gjort gällande att frågan huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar har åsidosatts är oberoende av frågan huruvida rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts – i motsats till vad kommissionen förefaller anse. Enligt Bankia m.fl. fortgick åsidosättandet av rättssäkerhetsprincipen ända tills det angripna beslutet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*.

188 Därutöver har Bankia m.fl. påtalat att skrivelsen från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten sändes efter beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, varför det beslutet inte kan anses ha undanröjt rättsosäkerheten.

189 Slutligen anser Bankia m.fl. att om den franska GIE Fiscaux-ordningen verkligen var så snarlik tax lease-systemet som kommissionen har påstått, måste de fem år som förflöt mellan beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen och beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet betraktas som oskäligt lång tid.

190 Kommissionen har yrkat att tribunalen inte ska fästa något avseende vid de argument som har anförts av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR.

191 Inom ramen för den nu aktuella grunden har Konungariket Spanien, Lico och PYMAR gjort gällande att rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts, varvid de har yrkat att föreläggandet om återkrav ska ogiltigförklaras såvitt avser hela perioden fram till offentliggörandet av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, det vill säga fram till den 21 september 2011, samtidigt som kommissionen i det angripna beslutet förordnade om återkrav från och med tidpunkten för offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, det vill säga från och med den 30 april 2007.

192 Tribunalen erinrar inledningsvis om att en intervenients yrkanden uteslutande får avse att yrkanden framställda av en part i tvisten ska bifallas eller ogillas, varför en intervenient inte har möjlighet att på något sätt ändra saken i målet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 6 februari 1995, Auditel/kommissionen, T-66/94, EU:T:1995:20, punkt 27). I det aktuella fallet har Bankia m.fl. yrkat

att föreläggandet om återkrav ska ogiltigförklaras bland annat med avseende på perioden från den 21 september 2011, det datum då beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet offentliggjordes, till den 16 april 2014, det datum då det angripna beslutet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*. Lico och PYMAR har emellertid yrkat att föreläggandet om återkrav ska ogiltigförklaras endast med avseende på tiden fram till offentliggörandet den 21 september 2011 av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet. Det av Bankia m.fl. framställda yrkandet om ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav såvitt avser den ifrågavarande ytterligare perioden går således utöver den talan som Lico och PYMAR har väckt, varför det yrkandet ska avvisas.

- 193 Vidare gäller enligt rättspraxis att den logiska följden av att ett stöd har konstaterats vara rättsstridigt är att stödet undanröjs genom att det återkrävs, så att den tidigare rådande situationen återställs. Endast om det föreligger exceptionella omständigheter kan det vara olämpligt att förordna om återbetalning av stödet (dom av den 8 december 2011, *Residex Capital IV*, C-275/10, EU:C:2011:814, punkterna 33 och 35). Bland annat utesluter rättspraxis inte att mottagare av ett stöd som är olagligt på grund av att det inte har anmälts kan göra gällande, som grund för att detta stöd inte ska återkrävas, att det föreligger exceptionella omständigheter såsom ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2008, *kommissionen/Salzgitter*, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punkterna 106 och 107).
- 194 Rättssäkerhetsprincipen ställer krav på att unionslagstiftningen ska vara otvetydig och på att dess tillämpning ska vara förutsebar för enskilda personer (dom av den 14 oktober 2010, *Nuova Agricast och Cofra/kommissionen*, C-67/09 P, EU:C:2010:607, punkt 77), så att dessa på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och vidta åtgärder i enlighet därmed (dom av den 22 februari 1989, *kommissionen/Frankrike och Förenade kungariket*, 92/87 och 93/87, EU:C:1989:77, punkt 22). Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt sådan lagstiftning (se dom av den 21 september 2017, *Eurofast/kommissionen*, T-87/16, ej publicerad, EU:T:2017:641, punkt 97 och där angiven rättspraxis).
- 195 Tribunalen påpekar i detta sammanhang att det endast är i samband med helt exceptionella omständigheter som en part har lyckats vinna bifall för en talan om bestridande av en återkravsskyldighet som har grundats på ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen. Ett av få exempel på fall där en sådan talan har bifallits är domen av den 1 juli 2004, *Salzgitter/kommissionen* (T-308/00, EU:T:2004:199). Den domen upphävdes emellertid efter överklagande genom dom av den 22 april 2008, *kommissionen/Salzgitter* (C-408/04 P, EU:C:2008:236), och sedan domstolen hade återförvisat målet till tribunalen fann denna slutligen, i dom av den 22 januari 2013, *Salzgitter/kommissionen* (T-308/00 RENV, EU:T:2013:30), att villkoren för att rättssäkerhetsprincipen skulle anses ha åsidosatts inte var uppfyllda.
- 196 Av rättspraxis framgår att det vid bedömning av huruvida rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts ska göras en prövning med avseende på en rad olika rekvisit, bland annat huruvida den tillämpliga rättsliga ordningen är oklar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2010, *Nuova Agricast och Cofra/kommissionen*, C-67/09 P, EU:C:2010:607, punkt 77) och/eller huruvida kommissionen obefogat har förhållit sig passiv under längre tid (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 november 1987, *RSV/kommissionen*, 223/85, EU:C:1987:502, punkterna 14 och 15, och dom av den 22 april 2008, *kommissionen/Salzgitter*, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punkterna 106 och 107). Såvitt avser det sistnämnda rekvisitet ska det erinras om att kommissionen är skyldig att i ett förfarande för granskning av statligt stöd agera inom en skälig tidsfrist och inte får förhålla sig passiv hur länge som helst under den preliminära granskningsfasen. Till detta ska läggas att bedömningen av handläggningstidens skälighet ska göras med hänsyn tagen till omständigheterna i varje enskilt ärende, såsom ärendets komplexitet och parternas uppträdande (dom av den 13 juni 2013, *HGA m.fl./kommissionen*, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkterna 81 och 82).

- 197 Det behöver således undersökas huruvida det i det aktuella fallet föreligger sådana särskilda omständigheter som med framgång kan anföras mot föreläggandet om återkrav.
- 198 Därvidlag erinrar tribunalen om att kommissionen i skälen 251, 261 och 262 i det angripna beslutet angav att rättssäkerhetsprincipen utgjorde hinder för återkrav av stöd fram till tidpunkten för offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen. Kommissionen har i själva verket inte bestritt att Brittany Ferries-beslutet, som antogs 2001, skulle ha kunnat bibringa de ekonomiska aktörerna uppfattningen att de ifrågavarande skattefördelarna var att anse som generella åtgärder och således inte utgjorde statligt stöd. Däremot har kommissionen gjort gällande att denna rättssäkerhet upphörde i och med offentliggörandet den 30 april 2007 av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen. Vid bedömningen av huruvida det finns fog för den nu aktuella grunden behöver det således inte göras någon prövning av de av rättegångsdeltagarna anförda omständigheter som i tiden föregår det datumet, exempelvis kommissionens påstådda passivitet efter 2001 års begäran om upplysningar och beslutet om de nederländska varven, vilket antogs 2004.
- 199 Såvitt avser verkan av offentliggörandet i april 2007 av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, påpekar tribunalen att kommissionen inte gjorde någon felaktig bedömning när den fann att det beslutet hade undanröjt all rättssäkerhet i så måtto att det borde ha föranlett en försiktig och medveten ekonomisk aktör att anse att en ordning liknande tax lease-systemet skulle kunna anses utgöra statligt stöd. Därvidlag ska det framhållas att det framgår av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen att ett system för byggande av havsgående fartyg och ställande av sådana fartyg till förfogande för rederier via ekonomiska intressegrupperingar och med användning av avtal om finansiell leasing som gav upphov till vissa skattefördelar kunde anses utgöra en ordning för statligt stöd. Den franska GIE Fiscaux-ordningen och tax lease-systemet var visserligen inte identiska, men inget tyder på att skillnaderna mellan dem var mer uttalade än skillnaderna mellan tax lease-systemet och den ordning som var i fråga i Brittany Ferries-beslutet, vilket Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har åberopat till stöd för den nu aktuella grunden.
- 200 Vidare kan de av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR åberopade omständigheter som tidsmässigt ligger efter offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen inte påverka kommissionens med gott fog förfäktade slutsats att det offentliggörandet undanröjde rättssäkerheten.
- 201 För det första kan skrivelsen av den 9 mars 2009 från den för GD Konkurrens ansvariga kommissionsledamoten inte, som också framgår av skäl 257 i det angripna beslutet, anses ha bidragit till att skapa eller vidmakthålla rättssäkerhet. Att så är fallet följer av de omständigheter som har redovisats i punkt 174 ovan. I den skrivelsen inskränkte sig nämligen den berörda kommissionsledamoten till att ange att tax lease-systemet inte gav upphov till någon diskriminering av varv i andra medlemsstater samt att kommissionen inte hade för avsikt att vidta några ytterligare åtgärder ”i detta skede”.
- 202 När det för det andra gäller kommissionens påstådda långvariga passivitet efter offentliggörandet av beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen, finner tribunalen att kommissionen inte förhöll sig passiv under oskäligt lång tid i det aktuella fallet. Härvidlag saknar det betydelse huruvida oskäligt långvarig passivitet endast är en av flera omständigheter som kan läggas till grund för bedömningen att rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts eller huruvida sådan passivitet, som kommissionen har gjort gällande, är ett oundgängligt krav och ett av flera kumulativa rekvisit i det sammanhanget.
- 203 Tribunalens prövning ska alltså begränsas till tiden efter det att beslutet om den franska GIE Fiscaux-ordningen offentliggjordes i april 2007, eftersom kommissionen har vidgått att rättssäkerhet rådde innan dess. Beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet i det nu aktuella fallet offentliggjordes i september 2011, det vill säga nästan fyra och ett halvt år senare.

- 204 Av skälen 259 och 261 i det angripna beslutet framgår dels att sex av de åtta skrivelser i vilka kommissionen begärde upplysningar av de spanska myndigheterna sändes under den period som har nämnts i punkt 203 ovan, dels att de ifrågavarande åtgärderna var invecklade, något som inte torde kunna bestridas. Därför torde kommissionen mot bakgrund av omständigheterna i det aktuella fallet inte kunna klandras för obefogad passivitet under oskäligt lång tid.
- 205 Såvitt avser domen av den 24 november 1987, RSV/kommissionen (223/85, EU:C:1987:502, punkterna 12 och 14) – vilken Lico och PYMAR har anfört till stöd för sitt påstående – där en obefogad tidsutdräkt på 26 månader befanns vara oskälig, påpekar tribunalen att de exceptionella omständigheterna i det mål som föranledde den domen hade avgörande betydelse för domstolens val av lösning, som därför inte utan vidare kan överföras till andra mål. I synnerhet hade det stöd som låg till grund för det mål som föranledde domen av den 24 november 1987, RSV/kommissionen (223/85, EU:C:1987:502), blivit föremål för en formell anmälan till kommissionen, om än så sent att utbetalning då redan hade skett. Dessutom avsåg stödet tilläggskostnader knutna till annat stöd som kommissionen tidigare hade godkänt. Slutligen krävdes det inte några ingående efterforskningar i samband med prövningen av huruvida stödet var förenligt med den inre marknaden (dom av den 13 december 2018, Comune di Milano/kommissionen, T-167/13, överklagad, EU:T:2018:940, punkt 158). Samtliga dessa exceptionella omständigheter skiljer sig klart och tydligt från de omständigheter som ligger till grund för förevarande mål, där det omtvistade stödet aldrig hade anmälts, där kommissionen under den aktuella perioden vid ett flertal tillfällen begärde upplysningar av de spanska myndigheterna och där åtgärderna uppvisade en ej försumbar grad av komplexitet. Således kan Lico och PYMAR inte med framgång åberopa den lösning som domstolen valde i nämnda dom.
- 206 Mot bakgrund av det ovan anförda ska talan inte bifallas såvitt avser den grund som rör åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen.

Huruvida principerna för återkrav har åsidosatts genom den metod som användes för att beräkna beloppet för det med den inre marknaden oförenliga stödet

- 207 I ansökan i mål T-719/13 har Lico och PYMAR i andra hand anfört en grund som innebär att den metod som användes för att beräkna beloppet för det med den inre marknaden oförenliga stöd som skulle återkrävas inte var förenlig med principerna för återkrav av stöd. Enligt Lico och PYMAR skulle det angripna beslutet kunna medföra att det belopp som ska återkrävas överstiger beloppet för det stöd som investerarna faktiskt har kommit i åtnjutande av.
- 208 Enligt Lico och PYMAR är beskrivningen av metoden för beräkning av stödbeloppet oklar och tvetydig. De har i synnerhet kritiserat att det i det angripna beslutet förefaller ställas krav på att hela stödet ska återkrävas från investerarna trots att en del av skattefördelen överfördes till rederierna. Enligt deras uppfattning vore det i stället lämpligt att från återkravsbeloppet räkna bort den del av stödet som faktiskt överfördes till andra aktörer, oaktat att det inte krävdes enligt den tillämpliga lagstiftningen att en del av stödet skulle överföras.
- 209 Lico och PYMAR har gjort gällande att beloppet för den ekonomiska fördel som en stödmottagare erhåller inte nödvändigtvis i samtliga fall behöver sammanfalla med det belopp av statliga medel som har använts, även om så ofta är fallet.
- 210 Därutöver anser Lico och PYMAR också att om det belopp som återkrävs överstiger beloppet för det stöd som investerarna faktiskt behöll, återställs inte den situation som rådde före beviljandet av stödet, utan i stället försätts investerarna i en situation som är mindre fördelaktig än deras konkurrenters.

- 211 Bankia m.fl. har i sitt yttrande om den fortsatta handläggningen av mål T-719/13 RENV gjort gällande att det är rättsstridigt att återkräva hela stödet från investerarna trots att dessa behöll endast 10–15 procent av fördelen. Enligt Bankia m.fl. är syftet med återkrav inte att ålägga en sanktion utan endast att undanröja den konkurrenssnedvridning som beviljandet av stödet har gett upphov till. Återkrav av ett belopp som överstiger den faktiskt erhållna fördelen skapar i praktiken en konkurrenssnedvridning som gynnar stödmottagarnas konkurrenter.
- 212 Därutöver har Bankia m.fl. påtalat att kommissionen i det angripna beslutet angav att de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna fungerade som mellanhänder vilka överförde fördelen till rederierna. Dessutom angav kommissionen enligt Bankia m.fl. också att de spanska myndigheterna i förväg hade fått kännedom om hur fördelen skulle fördelas, nämligen i samband med ansökan om godkännande av tidig avskrivning. Till yttermera visso var det ett nödvändigt villkor för utnyttjande av tax lease-systemet att det hade ingåtts ett avtal om fördelningen mellan parterna.
- 213 Bankia m.fl. har tillagt att det angripna beslutet är motstridigt i så måtto att kommissionen å ena sidan fann att rederierna inte hade erhållit något statligt stöd av det skälet att överföringen av fördelen var en följd av privata avtal, samtidigt som kommissionen å andra sidan slog fast att de villkor i de berörda privata avtalen som gav investerarna rätt att kräva ersättning för fördelen från de faktiska betalningsmottagarna, däribland varven, inte var giltiga.
- 214 Aluminios Cortizo har i sitt yttrande om den fortsatta handläggningen av mål T-719/13 RENV gjort gällande att det angripna beslutet är motstridigt i så måtto att kommissionen där förordnade om återkrav av hela stödet från investerarna samtidigt som den angav att 85–90 procent av fördelen överfördes till rederierna.
- 215 Aluminios Cortizo har också påtalat att det av ett utkast till det angripna beslutet framgår att kommissionen övervägde att återkräva stödet från rederierna.
- 216 Kommissionen har bestritt dessa argument.
- 217 Tribunalen noterar att den logiska följden enligt rättspraxis av att ett stöd har konstaterats vara rättsstridigt är att stödet undanröjs genom att det återkrävs, så att den tidigare rådande situationen återställs. Detta syfte är uppnått i och med att stödet i fråga, i förekommande fall jämte dröjsmålsränta, har återbetalats av mottagarna eller, med andra ord, av de företag som i realiteten har mottagit det. Genom denna återbetalning förlorar mottagarna nämligen de fördelar som de åtnjöt på marknaden i förhållande till sina konkurrenter, och den situation som förelåg före utbetalningen av stödet är återställd. Det främsta syftet med återbetalningen av statligt stöd som har utbetalats rättsstridigt är således att undanröja den konkurrenssnedvridning som har uppstått till följd av den konkurrensfördel som det rättsstridiga stödet har medfört (dom av den 29 april 2004, Tyskland/kommissionen, C-277/00, EU:C:2004:238, punkterna 74–76; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 1991, Italien/kommissionen, C-303/88, EU:C:1991:136, punkt 57).
- 218 Inom ramen för den nu aktuella grunden har Lico och PYMAR, med stöd av Bankia m.fl. och av Aluminios Cortizo, i allt väsentligt ifrågasatt att kommissionen i det angripna beslutet förordnade om återkrav av hela stödet från investerarna samtidigt som 85–90 procent av fördelen – som kommissionen också angav i det angripna beslutet – systematiskt överfördes till rederierna.
- 219 Med tanke på att kommissionen i det aktuella fallet fann att rederierna inte var stödmottagare – en slutsats som inte är tvistig i förevarande mål – är det helt följdriktigt att återkravet uteslutande och i sin helhet riktade sig till investerarna, vilka enligt det angripna beslutet på grund av de ekonomiska intressegrupperingarnas transparens var de enda mottagarna av stödet i dess helhet. Mot bakgrund av det angripna beslutets inneboende logik gjorde kommissionen således inte något fel när den i det beslutet förordnade om återkrav av hela stödet från investerarna, trots att dessa hade överfört en del av fördelen till andra aktörer, med tanke på att dessa andra aktörer inte var att anse som mottagare av

stödet. Enligt det angripna beslutet var det nämligen investerarna som konkret fick fördel av det berörda stödet, eftersom den tillämpliga lagstiftningen inte ålade dem någon skyldighet att överföra en del av detta stöd till tredje part.

- 220 Således kan återkravsföreläggandet inte – som Bankia m.fl. har gjort gällande – betraktas som en sanktion vilken åläggs investerarna eller som en åtgärd vilken skapar en konkurrenssnedvridning till fördel för investerarnas konkurrenter.
- 221 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att talan inte ska bifallas såvitt avser den nu aktuella grunden och således att talan i sin helhet ska ogillas.

Rättegångskostnader

- 222 I den ursprungliga domen hade kommissionen förpliktats att ersätta rättegångskostnaderna. I domen efter överklagande beslutade domstolen att frågan om rättegångskostnader skulle anstå såvitt avsåg parterna. I kraft av artikel 219 i rättegångsreglerna ankommer det således nu på tribunalen att i förevarande dom besluta om samtliga rättegångskostnader i de olika målen.
- 223 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.
- 224 Konungariket Spanien har tappat mål T-515/13 RENV och ska därför, i enlighet med kommissionens yrkande, förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, inbegripet i det ursprungliga målet vid tribunalen och i målet vid domstolen.
- 225 Lico och PYMAR har tappat mål T-719/13 RENV och ska därför, i enlighet med kommissionens yrkande, förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, inbegripet i det ursprungliga målet vid tribunalen och i målet vid domstolen.
- 226 Enligt artikel 138.3 i rättegångsreglerna får tribunalen besluta att även andra intervenienter än de som nämns i artikel 138.1 och 138.2 ska bära sina rättegångskostnader. I det aktuella fallet ska Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo förpliktas att bära sina egna rättegångskostnader i det återförvisade målet.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (åttonde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

- 1) **Talan i båda målen ogillas.**
- 2) **Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som har uppkommit för Europeiska kommissionen i mål C-128/16 P vid domstolen och i målen T-515/13 och T-515/13 RENV vid tribunalen.**
- 3) **Lico Leasing, SA och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som har uppkommit för Europeiska kommissionen i mål C-128/16 P vid domstolen och i målen T-719/13 och T-719/13 RENV vid tribunalen.**
- 4) **Bankia, SA och övriga intervenienter vilkas namn anges i bilagan samt Aluminios Cortizo, SAU ska bära sina egna rättegångskostnader i det till tribunalen återförvisade målet.**

Collins

Iliopoulos

Barents

Passer

De Baere

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 23 september 2020.

Underskrifter