

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2015. december 17.(*)

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

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

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

felperesnek (T-515/13),

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

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

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

felpereseknek (T-719/13)

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

alperes ellen

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

A TÖRVÉNYSZÉK (hetedik tanács),

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

hivatalvezető: J. Palacio González főtanácsos,

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

meghozta a következő

Ítéletet

A jogvita előzményei

I – Igazgatási eljárás

1 Az Európai Bizottsághoz 2006 májusától több panasz érkezett az ún. spanyol adólízingrendszerrel (a továbbiakban: RELF) szemben. Különösen két nemzeti hajógyári szövetség és egy egyéni hajógyár jelentette, hogy e rendszer lehetővé tette hajózási társaságok számára, hogy 20–30%-kal olcsóbban (a továbbiakban: engedmény) vásároljanak spanyol hajógyarak által gyártott hajókat, ami azzal járt, hogy e szövetségek tagjai hajógyártási szerződéseket vesztek el. 2010. július 13-án hét európai ország hajógyártási szövetségei írtak alá petíciót a RELF-fel szemben. Legalább egy hajózási társaság támogatta e panaszokat.

2 A Bizottság által a spanyol hatóságoknak küldött számos, tájékoztatás iránti kérelmet és e felek közötti két értekezletet követően a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján a 2011. június 29-i C(2011) 4494 végleges határozattal (HL C 276., 5. o.; a továbbiakban: eljárás megindításáról szóló határozat) megindította a hivatalos vizsgálati eljárást.

II – A megtámadott határozat

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

A – A RELF leírása

4 A megtámadott határozat (8) preambulumbekkezdésében a Bizottság jelezte, hogy a RELF-et olyan ügyletekre alkalmazzák, amelyekben a hajógyarak (eladók) tengerjáró hajókat építenek, a hajózási társaságok (vevők) pedig megvásárolják azokat, ezen ügyleteket pedig *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúrák révén finanszírozzák.

5 A Bizottság pontosította, hogy „[a] RELF alapja a banki irányítás alatt álló *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúra, amely a hajózási társaság [...] és a hajógyár [...] között áll, az ügyletet lebonyolító felek közötti összetett szerződeshálózat és több spanyol adóintézkedés alkalmazása” (a megtámadott határozat (9) preambulumbekkezdése).

6 A Bizottság megjegyzi továbbá, hogy „[a] vevők európai és Európán kívüli hajózási társaságok [voltak]”, és hogy „[a]z ügyletek mindegyike – egy kivétellel (egy 6 148 969 [euró] értékű szerződés) – spanyol hajógyarakat érintett” (a megtámadott határozat (10) preambulumbekkezdése).

1. A RELF jogi és pénzügyi struktúrája

7 Az eljárás megindításáról szóló határozat (9) és (10) pontjából, amelyekre lényegében a megtámadott határozat (14) preambulumbekkezdése utal, kitűnik, hogy a RELF a hajógyártásra vonatkozó minden egyes megrendelés esetén több szereplő, vagyis egy hajózási társaság, egy hajógyár, egy bank, egy lízingtársaság, a bankból és olyan befektetőkben álló gazdasági

érdekcsoport (a továbbiakban: GIE) bevonásával járt, akik e GIE-ben részesedéseket vesznek.

8 A Bizottság a megtámadott határozat (12) preambulumbekkezdésében a következőket állapította meg:

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

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

a) A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés

10 Valamely hajót az engedményből történő részesülés által vásárolni kívánó hajózási társaság megegyezik a hajógyárral az építendő hajót és az engedményt magában foglaló vételárat (a továbbiakban: nettó ár) illetően. A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés tartalmazza, hogy a nettó árat a hajógyár számára rendszeres részletekben kell kifizetni. A hajógyár felkér egy bankot a RELF struktúrájának és megállapodásainak a megszervezésére (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának a) alpontja).

b) A hajógyártásra vonatkozó szerződés módosítása (nováció)

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

c) Valamely GIE bank általi létrehozása és a befektetők felhívása

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

d) Lízingszerződés

13 A fenti 11. pontban említett lízingtársaság vételi opcióval három vagy négy évre a bruttó ár alapján bérbe adja a GIE-nek a hajót. A GIE előzetesen kötelezettséget vállal arra, hogy e határidő végén él a hajóvételi opcióval. A szerződés a lízingtársaság részére nagyon magas bérleti díj fizetését írja elő, ami a GIE számára jelentős veszteségeket okoz. Ezzel szemben a

vételi opciót meglehetősen alacsony áron lehet gyakorolni (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának d) alpontja). Gyakorlatilag a GIE a lízingszerződés keretében a hajót annak gyártásának időpontjától kezdve bérli (az eljárás megindításáról szóló határozat (10) pontja).

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

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

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

2. A RELF adózási szempontjai

16 A Bizottság szerint „[a] [...] [RELF] célja elsősorban az, hogy egyes adóintézkedésekhez kapcsolódóan elnyert teremtse a [GIE] és az abban részt vevő befektetők oldalán, amelyek ezt követően ezen elnyörök részét az új hajót megvásárló hajózási társaságra hárítják át (a megtámadott határozat (15) preambulumbekzdése).

17 A megtámadott határozat (15)–(20) preambulumbekzdéséből és az eljárás megindításáról szóló határozat (12)–(19) pontjából, amelyekre a megtámadott határozat (18) preambulumbekzdése hivatkozik, kitűnik, hogy a GIE „két szakaszban jut adóelőnyhöz” (a megtámadott határozat (16) preambulumbekzdése).

18 Ugyanis „[a]z első szakaszban az »általános« társaságiadórendszerben elrehozott [a lenti 25. pontban vizsgált 2. intézkedés] és gyorsított [a lenti 24. pontban vizsgált 1. intézkedés] értékcsökkenési leírást alkalmaznak a lízingelt hajóra. Ez erőteljes adóból levonható veszteségeket generál a [GIE-nél] [; a] [GIE] adózási átláthatósága [a lenti 27. pontban vizsgált 3. intézkedés] miatt e veszteségek levonhatók a befektetők saját bevételeiből, a [GIE-ben] fennálló részesedésükkel arányosan” (a megtámadott határozat (16) preambulumbekzdése).

19 A Bizottság a megtámadott határozat (17) preambulumbekzdésében pontosította, hogy „[r]endes körülmények között a hajó költségének ezen elrehozott és gyorsított értékcsökkenésével elért adómentekarártást később magasabb adófizetéssel kell kompenzálni, vagy akkor, ha a hajó értékcsökkenését teljes mértékben leírták, és több értékcsökkenési leírás

már nem vonható le, vagy ha a hajót eladják, és az eladásból tőkenyereség keletkezik”. Azonban a RELF keretében ilyen kompenzációra nem került sor.

20 Ugyanis „[a] második szakaszban a kezdeti veszteségekből eredő és a befektetőkre ruházott adómegettakarításokat védi, hogy a [GIE] a társasági adózásról áttér a hajórtartalomadórendszerre, [amely lehetővé teszi, hogy] a hajó hajózási társaság részére történő [...] eladásából eredő tőkenyereségek teljes mértékben [mentesüljenek] az adó alól [a lenti 27–29. pontban vizsgált 4. és 5. intézkedés]”. Ezen eladás a hajónak a GIE általi leírásakor és kevéssel a hajórtartalomadórendszerre történő áttérést követően történt meg (a megtámadott határozat (18) preambulumbeközdése).

21 A Bizottság szerint „a [RELF-ben] alkalmazott adóintézködzések összetett hatása következtében a [GIF] és befektetői a hajó eredeti bruttó ára megközelítőleg 30%-ának megfelelő adónyereséget érhetnek el; ezen adónyereség egy része, amelyet a [GIF és] annak befektetői érték el, a befektetőknel marad (10–15%), egy részét pedig átruházzák a hajózási társaságra (85–90%), amely társaság végül a hajó tulajdonosa lesz, a hajó eredeti bruttó árának 20–30%-os csökkentése mellett” (a megtámadott határozat (19) preambulumbeközdése).

22 A megtámadott határozat (20) preambulumbeközdéséből kitűnik, hogy „a [RELF-ügyletek] különbözö egyedi, ugyanakkor összefüggö adóintézködzéseket kapcsolnak össze adóelőny generálása céljából”. Ezen intézködzéseket a társasági adóról szölv törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének a jóváhagyásáról szölv, 2004. március 5-ö 4/2004 királyi törvényerejű rendelet (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; a BOE 2004. március 11-ö 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: TRILIS) és a társasági adóról szölv rendelet jóváhagyásáról szölv, 2004. július 30-ö 1777/2004 királyi rendelet (Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; a BOE 2004. augusztus 6-ö 189. száma, 37072. o.; a továbbiakban: RIS) számos rendelkezése elírja.

23 A megtámadott határozat (21)–(42) preambulumbeközdésében bemutatott következö öt intézködzésből van szölv.

a) 1. intézködzés: a lízingelt eszközök gyorsított értékcsökkenési leírása (a TRILIS 115. cikkének (6) bekezdése)

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

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

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

c) 3. intézkedés: a GIE-k

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

d) 4. intézkedés: a hajórtalomadórendszer (a TRILS 124–128. cikke)

27 A Bizottság a megtámadott határozat (30) és (31) preambulumbekkezdésében emlékeztet arra, hogy a TRILS 124–128. cikkében előírt hajórtalomadórendszert 2002-ben engedélyezték a belső piaccal összeegyeztethető állami támogatásként a tengeri szállítási ágazatnak nyújtott állami támogatásokról szóló, 2004. január 17-én módosított (HL C 13., 3. o.), 1997. július 5-ii közösségi iránymutatások (HL C 205., 5. o.; a továbbiakban: tengeri szállítási iránymutatások) alapján [a Spanyolország által végrehajtott N 736/2001 állami támogatásról – A tengeri szállítási társaságok rtalom alapján történő adóztatásáról szóló, 2002. február 27-ii C (2002) 582 final bizottsági határozat (HL 2004. C 38., 4. o.)].

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

(a megtámadott határozat (39) preambulumbekkezdése).

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

29 A Bizottság a megtámadott határozat (41) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály alóli kivételként [lásd a fenti 28. pontot] a RIS 50. cikkének (3) bekezdése kimond[ta], hogy amikor a hajókat az adóhatóság által korábban jóváhagyott lízingszerződés részeként vételi opcióval szerzik meg, ezeket a hajókat újaknak, és nem használtaknak kell tekinteni” a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése értelmében véve, anélkül hogy figyelembe vennék, hogy leírták-e már azokat. Ilyen alapon az ezen eladás keretében szerzett esetleges tőkejövedelmet nem a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdésében előírt különös rendszer szerint adóztatják.

30 A Bizottság rendelkezésére álló információk szerint „ezt a kivételt csak a hatóságok által a TRLIS 115. cikke (11) bekezdésének értelmében vett előrehozott értékcsökkenési leírás [2. intézkedés; lásd a fenti 25. pontot] iránti kérelmek vonatkozásában jóváhagyott egyedi lízingszerződésekre alkalmazták, azaz [a RELF-ek] során megvásárolt, [egy kivétellel] a spanyol hajógyárakból származó új tengerjáró hajók lízingelésére” (a megtámadott határozat (41) preambulumbekkezdése).

31 Ezért a Bizottság szerint „[a]z engedélyezett [RELF-ek] esetében [...] a [GIE-k] beléphetnek a hajóértékelési rendszerbe anélkül, hogy rendeznék az előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírásból eredő rejtett adókötelezettséget akár a hajóértékelési rendszerbe történő belépéskor, akár a későbbiekben a hajó eladásakor vagy forgalomból történő kivonásakor” (a megtámadott határozat (40) preambulumbekkezdése).

32 A RELF olyan adózási struktúrájából, mint amelyet a megtámadott határozat (15)–(42) preambulumbekkezdése bemutat, kitűnik tehát, hogy az 1. és 2. intézkedés először is lehetővé teszi a hajónak az építésétől kezdve történő gyorsított és előrehozott értékcsökkenési leírását, és így a GIE-eknél veszteségek keletkeznek. A GIE-k adózási átláthatósága (3. intézkedés) alapján a veszteségeket adózási szempontból a befektetőknek tudják be, ami lehetővé teszi számukra, hogy a tevékenységeik keretében az adóalapjukat csökkentésék. A 4. és 5. intézkedéssel elkerülük, hogy a GIE által a hajózási társaságnak történő hajóeladás keretében szerzett tőkejövedelem után adót kelljen fizetni, és így a befektetők megőrizhetik az adóveszteségektől származó előnyt. Azonban, amint a fenti 15. pontban szerepel, ezen eladás a (hajózási társaságnak nyújtott engedményt magában foglaló) nettó ár alapján, és nem a (hajógyárnak átutalt) bruttó ár alapján történik.

B – A Bizottság általi értékelés

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

33 A Bizottság a megtámadott határozat (113)–(122) preambulumbekkezdésében (5.2 pont) meghatározta a RELF-re vonatkozó értékelésének a hatályát.

34 A Bizottság szerint „[a]z a tény, hogy a [RELF] különböző intézkedésekből tevődik össze, amelyek nem mindegyike képezi részét a spanyol adóügyi jogszabályoknak, nem elegendő ahhoz, hogy megakadályozza a Bizottságot annak programkénti leírásában és értékelésében; ugyanis [a ... Bizottság] úgy véli, a [RELF-ben] alkalmazott különböző adóintézkedések jogilag vagy ténylegesen összekapcsolódnak” (a megtámadott határozat (116) preambulumbekkezdése). Ebből kifolyólag „a Bizottság úgy véli, hogy a spanyol [RELF-et] olyan programként kell leírni, amely összefüggő adóintézkedésekből áll, hatásait pedig ebben a kölcsönös összefüggésben kell értékelni, figyelembe véve az állam által bevezetett vagy jóváhagyott tényleges kapcsolódási

pontokat” (a megtámadott határozat (119) preambulumbekkezdése).

35 A Bizottság pontosította, hogy „[a] Bizottság mindenestre nem csak az átfogó megközelítésre támaszkodott”, és hogy „[a]z átfogó megközelítés mellett a Bizottság a [RELF?et] felépít? egyes intézkedéseket is elemezte”. A Bizottság úgy vélte, hogy „a két megközelítés kiegészít[ette] egymást, és egybehangzó következtetésekhez vezet[ett]”. Megjegyezte, hogy „[a]z egyedi értékelés annak meghatározásához [volt] szükséges, hogy a [RELF] által teremtett gazdasági el?nyök mely része jö[tt] létre általános, illetve szelektív intézkedések eredményeként”, és hogy „[a]z egyedi értékelés azt is lehet?vé te[tte] [...] számára, hogy szükség esetén meghatározza, a támogatás mely része egyeztethet? össze a bels? piaccal, és mely részét kell visszafizetni” (a megtámadott határozat (120) preambulumbekkezdése).

36 A Bizottság megjegyezte továbbá, hogy „[a] gazdasági szerepl?k szabadon strukturálhatják eszközfinanszírozási ügyleteiket kívánságuk szerint, és ehhez azt az általános adóintézkedést vehetik igénybe, amelyet a legmegfelel?bbnek ítélnék”. Ugyanakkor a Bizottság szerint „mivel ezek az ügyletek szelektív adóintézkedések alkalmazásával jár[t]ak, amely intézkedések az állami támogatásokkal kapcsolatos ellen?rzés hatálya alatt állnak, az ezen ügyletekben részt vev? vállalkozások állami támogatás potenciális kedvezményezettjei [voltak; e]gyfel?l az a tény, hogy több ágazat vagy vállalkozáskategória azonosítható potenciális kedvezményezettként, nem arra utal, hogy a [RELF] általános [intézkedés; m]ásfel?l az a tény, hogy a rendszert a vásárlás, a személyzet nélküli hajóbérlet és tengerjáró hajók viszonteladásának finanszírozására használják, egyértelm?en arra utal, hogy az intézkedés ágazati szempontból szelektív [volt]” (a megtámadott határozat (122) preambulumbekkezdése).

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

a) Az EUMSZ 107. cikk értelmében vett vállalkozások

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

b) A szelektív el?ny fennállása

38 A Bizottság a megtámadott határozat (127)–(163) preambulumbekkezdésében (5.3.2 pont) azt vizsgálta, hogy fennáll-e szelektív el?ny, vagy sem.

39 Az 1. intézkedéssel (gyorsított értékcsökkenési leírás) kapcsolatban a Bizottság azon a véleményen volt, hogy az mint olyan „nem juttatja szelektív el?nyhöz a [GIE?ket a RELF?ek] során” (a megtámadott határozat (131) preambulumbekkezdése). Ugyanis az az el?ny, amelyet ezen intézkedés nyújt, valamennyi árura, beleértve a más tagállamokban gyártott árukat is, és valamennyi, a spanyol társasági adó hatálya alatt álló vállalkozásra korlátozás nélkül alkalmazandó. A Bizottság megjegyezte, hogy semmi nem utal arra, hogy az intézkedés kedvezményezettjei ténylegesen egy adott ágazatra vagy termelési típusra összpontosulnának. Végül az intézkedés alkalmazási feltételei egyértelm?ek, objektívek és semlegesek, és az adóhatóság általi alkalmazásukhoz nincs szükség el?zetes engedélyre (a megtámadott határozat (128)–(130) preambulumbekkezdése).

40 Az 2. intézkedéssel (az el?rehozott értékcsökkenési leírás diszkrecionális alkalmazása) kapcsolatban a Bizottság megjegyezte, hogy e lehet?ség gazdasági el?nyt nyújt (a megtámadott

határozat (132) preambulumbekkezdése), és hogy f?szabály alóli kivételnek min?sül, amely a spanyol hatóságok diszkrecionális jogkörébe tartozik. A Bizottság szerint ugyanis a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében foglalt kritériumok homályosak, azokat az adóhatóságnak kell értelmeznie. Ezenkívül a Spanyol Királyság nem adott el? meggy?z? érveket annak magyarázatára, hogy miért szükséges a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése és a RIS 49. cikke által megkövetelt feltételek mindegyike a visszaélések elkerüléséhez. A Spanyol Királyság azt sem bizonyította be, hogy miért van szükség el?zetes engedélyezésre (a megtámadott határozat (133) preambulumbekkezdése). Egyébiránt nem nyújtottak be annak bizonyítására elemeket, hogy az engedélyeket megadták olyan körülményekt?l eltér? körülmények között is, amelyek olyan hajók vásárlása esetén merültek fel, „amelyek [átkerültek] a rendes társaságiadó?rendszer[b?] a hajó?rtalomadó?rendszer[be], és a hajó tulajdonjogát ezt követ?en személyzet nélküli hajóbérleti szerz?dés keretében gyakorolt opció révén átruházták a hajózási társaságra” (a megtámadott határozat (134) preambulumbekkezdése). A Bizottság megállapította, hogy az ezen intézkedésb?l való részesülés érdekében benyújtott kérelmek részletesen bemutatták a teljes RELF?struktúrát, és az összes releváns szerz?dést tartalmazták (a megtámadott határozat (135) preambulumbekkezdése). A Bizottság továbbá úgy vélte, hogy az engedélyezési eljárás végrehajtásának módjai, különösen a RIS 49. cikke jelent?s diszkrecionális jogkört biztosít az adóhatóság számára. Ez utóbbinak különösen lehet?sége van arra, hogy bekérjen a vizsgálat szempontjából relevánsnak ítélt további információkat (a megtámadott határozat (136) preambulumbekkezdése). Ilyen körülmények között a Bizottság megállapította, hogy az el?rehozott értékcsökkenési leírásának a diszkrecionális alkalmazása „szelektív el?nyben részesít[ette] a [RELF?ben] részt vev? [GIE?ket] és befektet?iket” (a megtámadott határozat (139) preambulumbekkezdése).

41 A 3. intézkedéssel (GIE) kapcsolatban a Bizottság megállapította, hogy „a [GIE?knek] a TRLIS 48. és 49. cikkében foglalt, adózási szempontból átlátható jogállása pusztán arra jogosít[otta] a különböz? gazdasági szerepl?ket, hogy beruházások finanszírozása vagy gazdasági tevékenységek folytatása érdekében egyesüljenek”, és hogy „[e]nnel következtében az említett intézkedés nem nyújt[ott] szelektív el?nyt a [GIE?k] vagy tagjaik számára (a megtámadott határozat (140) preambulumbekkezdése).

42 A 4. intézkedéssel (hajó?rtalomadó?rendszer) kapcsolatban a Bizottság megjegyezte, hogy az lehet?vé tette „a rejtett adókötelezettségek kiegyenlítésének elhalasztását”, ami „további szelektív gazdasági el?nyhöz juttat[t]a azokat a társaságokat, amelyek átáll[tak] a hajó?rtalomadó?rendszerre, azokkal szemben, amelyek az általános adórendszerben marad[t]ak” (a megtámadott határozat (143) preambulumbekkezdése). A hajó?rtalomadó?rendszer a Bizottság által jóváhagyott formájában (lásd a fenti 27. pontot) nem a személyzet nélküli hajó bérbeadásából és a hajók viszonteladásából származó bevételek, hanem kizárólag a tengeri szállítási tevékenységekb?l származó bevételek adójogi bánásmódjára terjedt ki. A hajó?rtalomadó?rendszernek a személyzet nélküli hajó bérbeadásából származó bevételekre történ? alkalmazása tehát egy új, nem pedig egy fennálló, a Bizottság által el?zetesen jóváhagyott támogatásnak min?sül (a megtámadott határozat (144) preambulumbekkezdése, amely a megtámadott határozat 5.4 pontjára utal).

43 Az 5. intézkedéssel kapcsolatban (a RIS 50. cikkének (3) bekezdése) a Bizottság megállapította, hogy „[az ezen intézkedéssel engedélyezett] gazdasági el?ny szelektív [volt], mivel nem terjed[t] ki valamennyi eszközre[; r]aadásul nem is [volt] alkalmazható a hajó?rtalomadó?rendszer és a TRLIS 125. cikke (2) bekezdésének hatálya alatt álló valamennyi hajóra[; e]z az el?ny ugyanis csak azzal a feltétellel [volt el]érhet?, ha a hajót az adóhivatal által korábban [a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése alapján (2. intézkedés)] jóváhagyott pénzügyi lízingszerz?dés keretében vásárol[t]ák meg”. Azonban „ezeket az engedélyeket az adóhivatal által gyakorolt jelent?s mérlegelési jogkör keretében és kizárólag újonnan épített tengerjáró hajók

vonatkozásában adták meg” (a megtámadott határozat (146) preambulumbekzdése). A Bizottság úgy véli, hogy „e további szelektív elny juttatása, történjen az az általános adórendszerre hivatkozással vagy az alternatív hajórtartalomadórendszer és a TRLIS 125. cikke (2) bekezdésének a Bizottság által engedélyezett szokásos alkalmazására hivatkozással, nem indokolható a spanyol adórendszer jellegével és általános felépítésével” (a megtámadott határozat (148) preambulumbekzdése). A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az 5. intézkedés „szelektív elnyben részesít[ette] azokat a vállalkozásokat, amelyek az adóhivatal által korábban jóváhagyott pénzügyi lízingszerződés útján vásárol[t]ak hajókat és különösen a [REFLben] részt vev[ő] [GIEket] vagy azok befektet[ő]it” (a megtámadott határozat (154) preambulumbekzdése).

44 A RELF egészével és a kedvezményezettek meghatározásával kapcsolatban a Bizottság a megtámadott határozat (155) preambulumbekzdésében elször is megállapította, hogy „[a RELF] egészéből eredő gazdasági elny összege annak az elnynek felel[t] meg, amelyet a [GIE] nem realizált volna ugyanezen pénzügyi ügylet során kizárólag általános intézkedések alkalmazásával], és hogy „[a] gyakorlatban ez az elny megegyez[ett] a [GIE] által a fent említett szelektív intézkedések alkalmazása révén szerzett elnyel, azaz a következéssel: az elrehozott értékcsökkenési leírás[nak köszönhet]en] elhalasztott adófizetés összege után megtakarított kamat (a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése, a 48. cikkének (4) bekezdése és a RIS 49. cikke); a hajórtartalomadórendszer értelmében bekövetkező adókerülés összege vagy az elhalasztott adó után megtakarított kamat (a TRLIS 128. [cikke]), mivel a [GIE] nem volt jogosult a hajórtartalomadórendszerre [és] a hajó értékesítése révén a RIS 50. cikkének (3) bekezdése értelmében szerzett tőkenyereséggel összefüggő adókerülés összege”.

45 A megtámadott határozat (156) preambulumbekzdésében a Bizottság a következőket adja el:

„[A RELF] egészét tekintve az elny szelektív, mivel a kötelező elzetes engedélyezési eljárás, továbbá az elrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó feltételek pontatlan megfogalmazása következtében az adóhivatalra ruházott mérlegelési jogkörön alapult. Mivel a kizárólag a tengeri szállítási iránymutatás[ok] értelmében támogatható tengeri szállítási tevékenységekre alkalmazandó többi intézkedés (különösen a TRLIS 50. cikkének (3) bekezdése) ezen elzetes engedélytől függ, a teljes [RELF] szelektív. Ennek eredményeként az adóhivatal csak a tengerjáró hajókat finanszírozó [REFLeket] engedélyezi (ágazati szelektivitás). Amint azt a [Spanyol Királyság] által átadott statisztikák megerősítik, a 2010 júniusáig végrehajtott mind a 273 [RELF] tengerjáró hajókra vonatkozott”.

46 A Bizottság a megtámadott határozat (157) preambulumbekzdésében hozzátette, hogy „[e]bben a tekintetben az a tény, hogy valamennyi hajózási társaság, ideértve a más tagállamokban létesítetteket is, potenciálisan hozzáférhetett a [REFL szerinti] finanszírozási ügyletekhez, nem befolyásol[ta] azt a következtetést, hogy a rendszer bizonyos tevékenységeket elnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából”.

47 Bár a Bizottság megállapította, hogy „[a RELFbe] felvett hajókat egy kivétellel spanyol hajógyárakban építették”, nem vélte úgy, hogy ez utóbbiakat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív elnyben részesítették. E tekintetben a Bizottság megjegyezte az „arra utaló bizonyítékok hiányát, hogy a nem spanyol hajók vásárlása iránti kérelmeket elutasították”, és azt a tényt, hogy „egy esetleges jövőbeli befektető kérdésére válaszul az adóhivatal által 2008. december 1-jén kiadott kötelező közleményben a spanyol adóhivatal kifejezetten megerősítette, hogy a [RELF] az EU más tagállamaiban épített hajókra is alkalmazható” (a megtámadott

határozat (159) és (160) preambulumbekzdése).

48 A Bizottság megállapította, hogy „az el?ny a [GIE?kre] és az átláthatóság következtében a befektet?i]kre háraml[ott; a GIE] ugyanis az a jogalany, amely igénybe ve[tt] valamennyi adóintézkedést, és amely adott esetben a kérelmeket benyújt[ott]a az adóhivatalhoz[; márpedig az] nem [volt] vitatott, hogy az el?rehozott értékcsökkenési leírás vagy a hajó?rtalom?adó iránti kérelmeket a [GIE?k nevében] nyújtották be[; a]dózási szempontból a gazdasági egyesülés adójogilag átlátható jogalany [volt], adóköteles bevételei vagy leírható költségei automatikusan a befektet?ihez kerül[t]ek” (a megtámadott határozat (161) preambulumbekzdése).

49 A Bizottság a megtámadott határozat (162) preambulumbekzdésében azt is pontosította, hogy „[a RELF?ben] gazdasági értelemben a [GIE] által szerzett adókedvezmény jelent?s része árenda révén a hajózási társasághoz kerül[t]”. A Bizottság azonban hozzátette, hogy „ezen el?ny államnak tulajdoníthatóságával a következ? szakasz foglalkozik”.

50 Végül a Bizottság megjegyezte, hogy „[m]intha a [RELF?ek] más szerepl?i, például a hajógyarak, lízingcégek és más közvetít?k ezen el?ny közvetett hatásait élvez[té]k, a Bizottság úgy vél[te], hogy a [GIE?k] és befektet?ik által eredetileg szerzett el?ny nem kerül[t] hozzájuk” (a megtámadott határozat (163) preambulumbekzdése).

c) Állami források átruházása és az államnak való betudhatóság

51 A Bizottság szerint „[a RELF?ekkel] összefüggésben az állam el?ször a [GIF?ekre] ruházza át forrásait azáltal, hogy a szelektív el?nyöket finanszírozza[; a]z adózási átláthatóság következtében a [GIE] ezt követ?en az állam forrásokat befektet?ire ruházza át” (a megtámadott határozat (166) preambulumbekzdése).

52 A betudhatósággal kapcsolatban a Bizottság megállapította, hogy a szelektív el?nyök „egyértelm?en a spanyol államnak [voltak] tulajdoníthatóak, mivel a [GIE?k] és befektet?ik javát szolgál[t]ák”. Azonban „nem [volt] igaz ez ugyanakkor a hajózási társaságok által élvezett el?nyökre, és még kevésbé a hajógyárakra és közvetít?kre háramló közvetett el?nyökre”. Ugyanis az „alkalmazandó szabályok értelmében a [GIE?k] nem [voltak] kötelesek az adókedvezmény egy részét a hajózási társaságokra ruházni, még kevésbé a hajógyárakra vagy más közvetít?kre” (a megtámadott határozat (169) és (170) preambulumbekzdése).

d) A verseny torzulása és a kereskedelemre gyakorolt hatás

53 A Bizottság szerint „fennáll a veszély, hogy ez az el?ny torzíja a versenyt és érinti a tagállamok közötti kereskedelmet[; h]a az állam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás pozícióját meger?síti olyanokkal szemben, amelyek az [Európai Unió] belüli kereskedelemben konkurensei, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti ezt a kereskedelmet is[; e]legend?, ha a támogatás kedvezményezettje a verseny és a tagállamok közötti kereskedelem el?tt nyitva álló piacon más vállalkozásokkal versenyez” (a megtámadott határozat (171) preambulumbekzdése).

54 A Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekzdésében a következ?ket állapította meg: „Jelen esetben a befektet?k, azaz a [GIE?k] tagjai a gazdaság különböz? ágazataiban tevékenykednek, különösen az Unió belüli kereskedelem el?tt nyitott ágazatokban. Ezenfelül a [REFL?et] kihasználó ügyletek révén a [GIE?ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykednek, amelyek nyitva állnak az Unió belüli kereskedelem el?tt. A [RELF?b?l] ered? el?nyök meger?sítik pozíciójukat a megfelel? piacon, ezáltal torzíják a versenyt vagy azzal fenyegetnek”. A Bizottság a megtámadott határozat (173) preambulumbekzdésében arra a következtetésre jutott, hogy „[a] vizsgált

intézkedéseket kiaknázó [GIE?k] és befektet?ik által szerzett gazdasági el?ny ezért alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet és torzítsa a versenyt a bels? piacon”.

3. A bels? piaccal való összeegyeztethet?ség

55 A Bizottság a megtámadott határozat (194)–(199) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy sem a hajó?rtalomadó?rendszerre vonatkozó határozata (lásd a fenti 27. pontot), sem a tengeri szállítási iránymutatások nem voltak alkalmazandók a „pénzügyi közvetít?” GIE?k tevékenységeire (a megtámadott határozat (197) preambulumbekkezdése).

56 Azonban a Bizottság megjegyezte, hogy a „[RELF?ekben] részt vev? [GIE?k] és befektet?ik közvetít?kként jár[tak] el, amelyek más kedvezményezettekhez (hajózási társaságokhoz) irányíthatnak közös érdek? célkit?zést szolgáló el?nyt” (a megtámadott határozat (200) preambulumbekkezdése), és hogy ezért „a [GIE] vagy a befektet?i által megtartott támogatás ugyanezen százalékos arányát összeegyeztethet?nek lehet tekinteni” (a megtámadott határozat (201) preambulumbekkezdése).

57 A Bizottság emlékeztetett arra, hogy „a hajózási társaságok nem részesül[tek] az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásban”. Pontosította azonban, hogy „a közös érdek? célkit?zést követ? el?nyt hajózási társaságokhoz irányító közvetít?knél, azaz a [GIE?k] szintjén megjelen? összeegyeztethet? támogatás összegének megállapítása tekintetében a Bizottság úgy vél[te], a tengeri szállítási iránymutatás[okat] megfelelően alkalmazni kell a [GIE] által a hajózási társaságra ruházott el?nyre, a következ?k meghatározása érdekében: 1. a [GIE] által eredetileg kapott és a hajózási társaságra átruházott azon támogatás összege, amely összeegyeztethet? lenne, ha az átruházott összeg a hajózási társaságnak nyújtott állami támogatásnak min?sülne; 2. ezen összeegyeztethet? el?ny aránya a hajózási társaságra ruházott összes el?nyhöz viszonyítva; és 3. a [GIE?nek] juttatott, a közvetítés ellentételezéseként összeegyeztethet?nek nyilvánítható támogatás összege” (a megtámadott határozat (203) preambulumbekkezdése).

4. Visszatéríttetés

a) Az unió jog általános elvei

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

b) A visszafizetend? összegek meghatározása

59 A Bizottság a megtámadott határozat (263)–(269) preambulumbekkezdésében az összeegyeztethetetlen és visszatéríttetend? támogatás összegének a meghatározása érdekében

bemutatott egy olyan módszert, amely négy lépésen, vagyis először az ügylet által generált teljes adókedvezmény kiszámításán; másodszer az ügyletre alkalmazandó általános adóintézkedések (1. és 3. intézkedés) által generált (levonandó) adókedvezmény kiszámításán; harmadszor az állami támogatással egyenértékű adókedvezmény kiszámításán, negyedszer pedig a megtámadott határozat (202)–(201) preambulumbekkezdésében foglalt elveknek megfelelően összeegyeztethető támogatás összegének a kiszámításán alapul.

c) Szerződéses kikötések

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

C – A megtámadott határozat rendelkezésének része

61 A megtámadott határozat rendelkezésének szövege a következő:

„1. cikk

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

2. cikk

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

3. cikk

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

4. cikk

(1) [A Spanyol Királyság visszafizetteti] az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatást a [GIE?k] azon befektet?ivel, amelyek abból részesültek, annak lehet?sége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át. Visszafizettetésre azonban nem kerül sor azon finanszírozási ügyletek részeként nyújtott támogatások tekintetében, amely ügyleteket érint?en az illetékes nemzeti hatóságok az intézkedésekben foglalt el?ny odaítélését jogilag kötelez? erej?, 2007. április 30. el?tt elfogadott aktusban vállalták.

[...]

5. cikk

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

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

6. cikk

(1) Az e határozatról szóló értesítést?l számított két hónapon belül [a Spanyol Királyság] benyújtja a következ? információkat:

[...]

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

[...] ”

Az eljárás és a felek kérelmei

62 A Törvényszék Hivatalához 2013. szeptember 25?én benyújtott keresetlevelével a Spanyol Királyság keresetet indított, amelyet a T?515/13. számon vettek nyilvántartásba.

63 A Törvényszék Hivatalához 2013. december 30?án benyújtott keresetlevéllel a Lico Leasing, SA (a továbbiakban: Lico) és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (a továbbiakban: PYMAR) keresetet indítottak, amelyet a T?719/13. számon vettek nyilvántartásba.

64 Egyébiránt a megtámadott határozattal szemben más felperesek is nyújtottak be más kereseteket.

65 2014. május 26?án a Törvényszék a Spanyol Királyságnak és a Bizottságnak feltette azt a kérdést, hogy nem lenne-e célszer? a T?515/13. sz. ügyben a Törvényszék 1991. május 2?i eljárási szabályzata 77. cikkének d) pontja alapján felfüggeszteni az eljárást a megtámadott határozattal szemben a Törvényszék el?tt indított, a fenti 63. és 64. pontban említett többi ügyben folyamatban lév? eljárás írásbeli szakaszának a befejezéséig. Észrevételeiben a Spanyol

Királyság ellenezte az ilyen felfüggesztést. A Bizottság nem emelt kifogást.

66 A 2014. július 17-én hozott végzéssel a Törvényszék (hetedik tanács) elutasította az Európai Közösség Hajótulajdonos Szövetségeinek Bizottsága által a Bizottság kereseti kérelmeinek a támogatása végett a T-719/13. sz. ügyben benyújtott beavatkozási kérelmet.

67 2015. február 17-én a Törvényszék a T-719/13. sz. ügyben pervezet? intézkedések keretében kérdést intézett a Licohoz és a PYMAR-hoz, és felkérte ?ket bizonyos dokumentumok benyújtására. A Lico és a PYMAR az el?írt határid?n belül válaszolt a kérdésre, és benyújtotta a kért dokumentumokat.

68 2015. február 26-án a Törvényszék (hetedik tanács) az el?adó bíró javaslatára úgy határozott, hogy a T-515/13. sz. ügyben megindítja az eljárás szóbeli szakaszát.

69 2015. március 3-án a Törvényszék a T-515/13. sz. ügyben pervezet? intézkedések keretében két kérdést intézett a felekhez a tárgyaláson való megválaszolás céljából.

70 2015. április 23-án a Törvényszék (hetedik tanács) az el?adó bíró javaslatára úgy határozott, hogy a T-713/13. sz. ügyben megindítja az eljárás szóbeli szakaszát.

71 2015. április 28-án a Törvényszék a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben pervezet? intézkedések keretében írásbeli kérdést intézett a felekhez azon következtetésekre vonatkozóan, amelyeket ezen ügyekben a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletb?l (T-219/10, EBHT, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletb?l (T-399/11, EBHT, EU:T:2014:938) különösen a szelektivitásnak a megtámadott határozatban megállapított elemzésével kapcsolatban le kell vonni. A két ügyben részt vev? felek az el?írt határid?n belül válaszoltak a kérdésre.

72 A Törvényszék a 2015. június 9-i és 10-i tárgyaláson meghallgatta a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben részt vev? felek szóbeli el?adásait és az általa a tárgyaláson feltett kérdésekre adott válaszaikat.

73 A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben tartott tárgyalásokon a Törvényszék felhívta a feleket, hogy nyilvánítsanak véleményt az ügyeknek az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 77. cikkének d) pontja alapján mindaddig történ? esetleges felfüggesztésével kapcsolatban, amíg a Bíróság kihirdeti a C-20/15 P, Bizottság kontra Autogrill España ügyben és a C-21/05 P, Bizottság kontra Banco Santander és Santusa ügyben folyamatban lév? jogvitát lezáró határozatát. Bár a felek nem ellenezték az ilyen felfüggesztést, megállapították, hogy az nem szükségszer?, és hogy a Törvényszék a jelen ügyek keretében hozhat ítéletet a fennálló ítélkezési gyakorlat alapján anélkül, hogy megvárná a Bíróság ítéletét.

74 A 2015. október 6-án hozott végzéseivel a Törvényszék (hetedik tanács) a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben ismét megindította az eljárás szóbeli szakaszát, hogy a feleket arra kérje, nyújtsák be észrevételeiket a két ügy ítélelhozatal céljából történ? esetleges egyesítésével kapcsolatban. A felek a kit?zött határid?n belül benyújtották észrevételeiket.

75 A mai napon elfogadott végzésével a Törvényszék hetedik tanácsának elnöke úgy határozott, hogy a Törvényszék eljárási szabályzatának 68. cikke alapján ítélelhozatal céljából egyesíti a T-515/13. és a T-719/13. sz. ügyeket.

76 A T-515/13. sz. ügyben a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

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

– utasítsa el a keresetet;

– a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

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

– a megtámadott határozatot nyilvánítsa indokolási hibák miatt, és azon okból kifolyólag semmisnek, hogy a RELF-et tévesen min?sítették olyan állami támogatási rendszernek, amelyb?l a GIE-k és azok befektet?i húznak hasznot;

– másodlagosan semmisítse meg a RELF alapján nyújtott támogatások visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást, mivel az ellentétes az uniós jogrend általános elveivel;

– másodlagosan semmisítse meg a visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást annyiban, amennyiben az az összeegyeztethetetlen és visszatérítendő támogatás összegének a számítására vonatkozik, mivel az megakadályozza a Spanyol Királyságot abban, hogy ezen összeg számítási módját az állami támogatások visszatéríttetésére alkalmazandó általános elveknek megfelelően határozza meg;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

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

– utasítsa el a keresetet;

– a Licot és a PYMAR-t kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdés?

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

80 A T?719/13. sz. ügyben benyújtott keresetlevélb?l kit?nik, hogy a Lico olyan pénzügyi intézmény, amely a RELF-ben részt vev? bizonyos számú GIE-be fektetett be. A Lico azzal érvel, hogy keresetét a megtámadott határozat alapján visszatérítendő támogatások tényleges kedvezményezettjeként nyújtotta be. A PYMAR olyan társaság, amely kis és közepes hajógyárakkal m?ködik együtt annak érdekében, hogy azok megfelelő módon megvalósíthassák ipari céljaikat. A Törvényszék el?tti kereset?ségi jogának az igazolása céljából megjegyzi, hogy a megtámadott határozat miatt a befektet?k elutasítják, hogy továbbra is a hajógyártási ágazatba fektessenek be. Egyébiránt azon kikötések érvénytelensége ellenére, amelyek arra kötelezik a hajógyárakat, hogy fizessenek kártérítést a befektet?knek a szóban forgó adókedvezmények visszatéríttetése esetén (lásd a fenti 60. pontot), ez utóbbiak azokat megpróbálták érvényesíteni nemzeti szint? bírósági eljárások keretében. Végül mind a Lico, mind a PYMAR részt vett a megtámadott határozat elfogadásához vezet? hivatalos vizsgálati eljárásban, ami szintén bizonyítja kereset?ségi jogukat.

81 Anélkül, hogy hivatalosan elfogadhatatlansági kifogást emelt volna, a Bizottság fenntartásait fejezte ki mind a Lico, mind a PYMAR kereset?ségi jogát illet?en.

82 Ami a Licot illeti, nem nyújtották be a személyében való érintettségére vonatkozó bizonyítékot. Ugyanis a Bizottság szerint a benyújtott iratok nem teszik lehetővé annak

bizonyossággal való megállapítását, hogy e jogalany kapott-e a RELF alapján visszatérítendő? állami támogatást. A Lico különösen nem nyújtotta be az el?rehozott értékcsökkenési leírás alkalmazásához szükséges közigazgatási engedélyeket, miközben az „els? adókedvezmény átruházási/átengedési aktusáról” van szó, amelynek az id?pontja releváns annak megállapítása érdekében, hogy a támogatást vissza kell-e fizettetni, vagy hogy az azon id?szak alá esik-e, amely tekintetében a Bizottság a jogbiztonság elvének tiszteletben tartása miatt nem rendelte el a visszatérítetést. A tárgyaláson a Bizottság hozzátette, hogy a Liconak egyébiránt bizonyítékot kellett volna szolgáltatnia arra vonatkozóan, hogy a szóban forgó pénzügyi évek során ténylegesen adóköteles nyereségekre tett szert. Máskülönben a RELF?b?l származó adókedvezmények – mivel a veszteségek a Lico tevékenységeinek körében csökkenthetik az adóalapjának összegét – semmit sem értek. Azonban a Bizottság a tárgyalás során pontosította, hogy nem követelte meg a Licótól, hogy nyújtsa be a visszafizetési felszólítások másolatát, mivel a spanyol hatóságok által indított visszatérítetési eljárás ezen id?pontig még nem ért véget.

83 A PYMAR?ral kapcsolatban a Bizottság megjegyzi, hogy az nem élvezte a RELF el?nyeit, és hogy a piacok feltételezett veszteségét nem lehet olyannak tekinteni, mint amely közvetlenül a megtámadott határozatból következik. Egyébiránt a PYMAR?nak a megtámadott határozattal szemben nem f?z?dött érdeke az eljáráshoz, mivel az rá nézve kedvez?.

84 A Törvényszék célszer?nek véli mindenekel?tt a kereset Lico tekintetében való elfogadhatóságát megvizsgálni.

85 Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése alapján „[b]ármely természetes vagy jogi személy az els? és második bekezdésben említett feltételek mellett eljárást indíthat a neki címzett vagy az ?t közvetlenül és személyében érint? jogi aktusok ellen, továbbá az ?t közvetlenül érint? olyan rendeleti jelleg? jogi aktusok ellen, amelyek nem vonnak maguk után végrehajtási intézkedéseket”.

86 A jelen ügyben a megtámadott határozat egyetlen címzettje a Spanyol Királyság. Így az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének megfelelően a Licónak a Törvényszék el?tt csak akkor van kereset?ségi joga, ha a megtámadott határozat ?t közvetlenül és személyében érinti, mivel tekintetében e határozat az említett rendelet értelmében végrehajtási intézkedéseket von maga után (lásd ebben az értelemben: 2013. december 19?i Telefonica kontra Bizottság ítélet, C?274/12 P, EBHT, EU:C:2013:852, 35. és 36. pont).

87 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely támogatási program keretében nyújtott olyan egyedi támogatások tényleges kedvezményezettjei, amelyeknek visszatérítetését a Bizottság elrendelte, e ténynél fogva az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének értelmében személyükben érintettnek min?sülnek (lásd: 2011. június 9?i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C?71/09 P, C?73/09 P és C?76/09 P, EBHT, EU:C:2011:368, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 A jelen ügyben a Lico megtámadott határozat általi személyében való érintettségét kielégít?en bizonyítják a Törvényszékhez benyújtott iratok. Az adóhatóság olyan vizsgálat megindításáról szóló értesítéseinek a másolatairól van szó, amely „a [megtámadott határozat] alapján visszatérítetendő? támogatások összegének” a megállapítására irányul, és – amint a Bizottság az ellenkérelemben megkövetelte – az el?rehozott értékcsökkenési leírás kedvezményét azon GIE?knek nyújtó engedélyek másolatairól van szó, amelyekben a Lico részesedést vásárolt. A Bizottság nem vitatja, hogy az adózási átláthatóság elve alapján e GIE?k tagjai – következésképpen pedig a Lico – részesültek az adóhatóság által engedélyezett gazdasági el?nyben. Meg kell állapítani, hogy valamennyi ezen engedélyt 2007. április 30?át követ?en adták meg, amely id?ponttól a megtámadott határozatban annak 4. cikke (1) bekezdésének megfelelően elrendelték a visszatérítetést. Ezen elemek bizonyítják tehát, hogy a Lico a RELF alapján nyújtott

olyan egyedi támogatások tényleges kedvezményezettje, amelyek visszatéríttetését a Bizottság elrendelte. A Lico-nak nem szükséges ezenkívül bizonyítékot szolgáltatnia arra, hogy a szóban forgó pénzügyi évek során ténylegesen adóköteles nyereségekre tett szert. Ugyanis, amint a Bizottság a beadványaiban elismerte, az elrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély az „első adókedvezmény átruházási/átengedési aktusának” minősül.

89 Ami a Lico közvetlen érintettségét illeti, mivel a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy tegye meg az olyan összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetéséhez szükséges intézkedéseket, amelyből a Lico részesült, ez utóbbit úgy kell tekinteni, mint amelyet a megtámadott határozat közvetlenül érint (lásd ebben az értelemben: 2009. március 4-ii Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítélet, T-445/05, EBHT, EU:T:2009:50, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

90 Mivel a Lico megtámadott határozat általi közvetlen és személyében való érintettségét bizonyították, és az e határozattal szembeni eljáráshoz fűződő érdekével kapcsolatban nem merül fel kétség, a T-719/13. sz. ügyben indított keresetet elfogadhatónak kell nyilvánítani anélkül, hogy meg kellene állapítani, hogy a PYMAR szintén teljesíti-e az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében előírt elfogadhatósági feltételeket (lásd: 1993. március 24-ii CIRFS és társai kontra Bizottság ítélet, C-313/90, EBHT, EU:C:1993:111, 30. és 31. pont; 1999. október 26-ii Burrill és Noriega Guerra kontra Bizottság ítélet, T-51/98, RecFP, EU:T:1999:271, 19–21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

II – Az ügy érdeméről

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

91 Meg kell jegyezni, hogy a Lico és a PYMAR a kereseti kérelmeik első jogalapjukkal alátámasztott első részében azt kérik a Törvényszéktől, hogy „a megtámadott határozatot nyilvánítsa indokolási hibák miatt és azon okból kifolyólag semmisnek, hogy a RELF-et tévesen minősítették olyan állami támogatási rendszernek, amelyből a GIE-k és azok befektetői húznak hasznot”.

92 Márpedig meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat 1. cikke, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásnak való minősítéssel foglalkozik, nem utal a RELF-re mint olyanra, és azt nem is minősíti „állami támogatási rendszernek”. Ugyanis e cikk a következőképpen szól: „A TRLIS 115. cikke (11) bekezdéséből (lízingelt eszközök elrehozott értékcsökkenési leírásából), a hajótartalomadórendszer nem támogatható vállalkozásokra, hajókra vagy tevékenységekre történő alkalmazásából, és a RIS 50. cikke (3) bekezdéséből eredő intézkedések a [GIE-knek] és befektetőknek nyújtott állami támogatásnak minősülnek, amelyet [a Spanyol Királyság] 2002. január 1-je óta jogellenesen, az [EUMSZ] 108. cikkének (3) bekezdését megsértve hajtott végre”. A megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése, amely a visszatéríttetésére vonatkozó meghagyást írja elő, „az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatásra” utal.

93 A Lico és a PYMAR a tárgyaláson pontosították, hogy a kereseti kérelmeik első részében az 1. cikk teljes egészében való megsemmisítését kérték, és hogy az e rendelkezésben hivatkozott három intézkedést említi a keresetlevél. A Bizottság a tárgyaláson azzal érvel, hogy a keresetlevél első jogalapja nem utal e három intézkedésre.

94 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely jogi aktus rendelkezésének része elválaszthatatlan annak indokolásától, és a jogi aktust szükség esetén az elfogadásához vezető okok figyelembevételével kell értelmezni (1997. május 15-ii TWD kontra Bizottság ítélet, C-355/95

P, EBHT, EU:C:1997:241, 21. pont; 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-298/00 P, EBHT, EU:C:2004:240, 97. pont).

95 A jelen ügyben, amint a fenti 33–35. pontban szerepel, a Bizottság szükségesnek tartotta, hogy a RELF-et a megtámadott határozat (116)–(122) preambulumbekkezdésében egymással összekapcsolódó adóintézkedések „rendszereként” határozza meg, a hatásokat pedig a kölcsönös összefüggésükben értékelje, figyelembe véve többek között az állam által bevezetett vagy jóváhagyott kapcsolódási pontokat. Azonban a Bizottság nem kizárólag átfogó megközelítésre támaszkodott. A RELF-et alkotó öt intézkedés egyedi értékelését is elvégezte többek között „annak meghatározásához [...], hogy a [RELF] által teremtett gazdasági elnyők mely része jön létre általános, illetve szelektív intézkedések eredményeként” az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében véve. A Bizottság szerint „a két megközelítés kiegészíti egymást, és egybehangzó következtetésekhez vezet” (a megtámadott határozat (120) preambulumbekkezdése).

96 A RELF-et alkotó intézkedések egyedi vizsgálatát követően a Bizottság a megtámadott határozat (155) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „[a RELF] egészéből eredő gazdasági elnyő összege” a „gyakorlatban” megegyezett „a [GIE] által a fent említett [három] szelektív intézkedés[...] alkalmazása révén szerzett elnyővel”, amely intézkedések a következők: az elrehozott értékcsökkenési leírás (2. intézkedés), és az olyan hajórtartalomadórendszernek a GIE személyzet nélküli hajó bérbeadásával kapcsolatos tevékenységeire való alkalmazása (4. intézkedés), mint amelyet a RIS 50. cikkének (3) bekezdése pontosít (5. intézkedés).

97 Ebből következik, hogy a Bizottság lényegében megállapította, hogy a RELF öt olyan adóintézkedésből álló „rendszer”, amelyből három teljesíti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének feltételeit. Ezt a Lico és a PYMAR is eladták keresetlevelükben, amikor a megtámadott határozat szövegére emlékeztettek.

98 Így, amennyiben a Lico és a PYMAR a kereseti kérelmeik első jogalapjukkal alátámasztott első részében azt kérik a Törvényszéktől, hogy semmisítse meg a megtámadott határozatot „azon okból kifolyólag [...], hogy a RELF-et tévesen minősítették [...] állami támogatási rendszernek”, szükségszerűen ez utóbbinak a megtámadott határozat 1. cikkében említett összetevőire is utalnak.

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

99 A T-515/13. sz. ügyben benyújtott keresetének alátámasztására a Spanyol Királyság lényegében négy jogalapra hivatkozik.

100 Az első joglapot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a megsértésére alapítja.

101 A második, harmadik és negyedik joglapot másodlagosan hozza fel, és ezek azt az esetet érintik, amelyben a Törvényszéknek meg kellett állapítania egy jogellenes állami támogatás fennállását. Ezekkel az uniós jog számos általános elvének a megsértését kifogásolja annyiban, amennyiben a Bizottság részben elrendelte az állítólagosan nyújtott támogatás visszatéríttetését. A Spanyol Királyság e jogalapokat az egyenlő bánásmód elvének, a bizalomvédelem elvének és a jogbiztonság elvének a megsértésére alapítja.

102 A T-719/13. sz. ügyben benyújtott keresetük alátámasztása érdekében a Lico és a PYMAR három joglapot hoz fel.

103 A kereseti kérelmek első részének az alátámasztására első jogalapot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 296. cikknek a megsértésére alapítják.

104 A kereseti kérelmek második részének az alátámasztására másodlagosan első jogalapot a visszatérítetési kötelezettséggel kapcsolatban a bizalomvédelem elvének és a jogbiztonság elvének a megsértésére alapítják.

105 A kereseti kérelmek harmadik részének az alátámasztására szintén másodlagosan első jogalap a támogatásnak a Bizottság által a megtámadott határozatban meghatározott számítási módját (lásd a fenti 59. pontot) vitatja, amely nem tartotta tiszteletben a támogatások visszatérítésére alkalmazandó általános elveket. A Lico és a PYMAR különösen első adják, hogy e számítási mód, mint amelyet a megtámadott határozat leír, úgy értelmezhet, mint amely megköveteli a befektet, hogy fizessék vissza azon teljes adókedvezménynek megfelelő összeget, amelyet az adólevonás miatt kaptak, annak figyelembevétel nélkül, hogy e kedvezmények nagy részét a hajógyárakra ruházták át (lásd a fenti 21. pontot).

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

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

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

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

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

110 Először is azzal ellentétben, amit a Bizottság a megtámadott határozat (116)–(119)

preambulumbekezdésében állít, a RELF nem olyan „rendszer”, amely mint ilyen az alkalmazandó szabályozásban fennáll. Ugyanis a Spanyol Királyság szerint a RELF elnevezés csak az adóalanyok által megvalósított jogi aktusok összessége. E jogalanyok az adóoptimalizálási stratégiájuk keretében arra szorítkoznak, hogy egyedi adóintézkedések kombinációjának el?nyeit élvezzék. A RELF mint ilyen tehát nem tulajdonítható az államnak.

111 Másodszor a Spanyol Királyság megjegyzi, hogy az el?rehozott értékcsökkenési leírás nem jár adócsökkenéssel, tehát nem nyújt adóel?nyt.

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

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

114 A Törvényszék megfelel?nek véli mindenekel?tt a két ügyben közös, a fenti 107. és 108. pontban említett, a szelektivitásra, a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó bizottsági elemzést érint? érveket megvizsgálni. E vizsgálat keretében – amint a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR javasolják – el?zetesen meg kell határozni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett és a szóban forgó intézkedésekb?l adódó gazdasági el?nyök kedvezményezettjeit.

a) A gazdasági el?nyök kedvezményezettjeinek a meghatározása

115 A Bizottság a megtámadott határozat 1. cikkében pontosítja, hogy a szerinte a RELF?et alkotó öt adóintézkedésb?l három a „GIE?knek és befektet?iknek” nyújtott állami támogatásnak min?sül. Az el?rehozott értékcsökkenési leírásról (2. intézkedés) és az olyan hajó?rtalomadó?rendszernek az alkalmazásáról (4. intézkedés) van szó, mint amelyet a RIS 50. cikkének (3) bekezdése pontosít (5. intézkedés). A megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdése azonban el?írja, hogy a Spanyol Királyságnak vissza kell térítenie az az 1. cikkben említett rendszerben nyújtott összeegyeztethetetlen támogatást a „[GIE?k] azon befektet?ivel, amelyek abból részesültek, annak lehet?sége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át”.

116 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a GIE?k a megtámadott határozat 1. cikkében említett három adóintézkedés el?nyeit élvezték, az e három intézkedésb?l ered? gazdasági el?nyökb?l a GIE tagjai részesültek. Ugyanis, amint a megtámadott határozat (140) preambulumbekkezdéséb?l (lásd a fenti 41. pont) kit?nik, az adózási átláthatóság GIE?kre alkalmazandó elvét a jelen ügyben nem kérd?jelezte meg a Bizottság. Ezen elv alapján a RELF céljából létrejött GIE?knek nyújtott adókedvezményekb?l azoknak csak a Bizottság által egyszer? „befektet?knek” min?sített (lásd fenti 12. pontot) tagjai részesülhetnek. Ez utóbbiak egyébiránt az egyetlen jogalanyok, amelyeket a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében el?írt visszatérítésre vonatkozó meghagyás említ.

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

118 Mivel a befektet?k, és nem a GIE?k élvezték a RELF?b?l adódó adókedvezményeket és gazdasági el?nyöket, a felek érvei alapján meg kell vizsgálni, hogy azok az el?nyök, amelyeket a befektet?k kaptak, szelektívek?e, torzíthatják?e a versenyt, és érintik?e a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint hogy a megtámadott határozat e kritériumok elemzése tekintetében kell?

indokolást tartalmaz?e.

b) A szelektivitásra vonatkozó feltétel?l

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

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

121 Ami a Bizottság által végzett egyedi elemzést illeti, a 2. intézkedést (el?rehozott értékcsökkenési leírás) „szelektívnek” min?sítették, mivel ezen el?ny nyújtása az adóhatóság diszkrecionális jogkörön alapuló engedélyét?l függött. E diszkrecionális jogkör gyakorlása arra készítette az adóhatóságot, hogy ezen engedélyeket kizárólag a tengeri hajók RELF keretében történ? vétele esetében, és ne más körülmények között nyújtsák (a megtámadott határozat (132)–(139) preambulumbekkezdése). A 4. intézkedés (a hajó?rtalomadó?rendszernek a RELF céljából létrejött GIE?kre való alkalmazása) és az 5. intézkedés (a RIS 50. cikkének (3) bekezdése) szelektívek, mivel ezek bizonyos tevékenységeknek, vagyis a személyzet nélküli hajó bérbeadásának (a megtámadott határozat (141)–(144) preambulumbekkezdése), valamint a hajók adóhatóság által el?zetesen engedélyezett lízingszerz?dés útján történ? megvásárlásának és e hajók viszonteladásának kedveztek (a megtámadott határozat (145)–(154) preambulumbekkezdése).

122 A Bizottság átfogó elemzésével kapcsolatban utalni kell egyrészt a megtámadott határozat (156) preambulumbekkezdésére, amely a következ?képpen szól: „A [RELF] egészét tekintve az el?ny szelektív, mivel a kötelez? el?zetes engedélyezési eljárás, továbbá az el?rehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó feltételek pontatlan megfogalmazása következtében az adóhivatalra ruházott mérlegelési jogkörön alapult. Mivel a kizárólag a tengeri szállítási iránymutatás[ok] értelmében támogatható tengeri szállítási tevékenységekre alkalmazandó többi intézkedés (különösen a [RIS] 50. cikkének (3) bekezdése) ezen el?zetes engedélyt?l függ, a teljes [RELF] szelektív. Ennek eredményeként az adóhivatal csak a tengerjáró hajókat finanszírozó [RELF?eket] engedélyezi (ágazati szelektivitás). Amint azt a Spanyolország által átadott statisztikák meger?sítik, a 2010 júniusáig végrehajtott mind a 273 [RELF] tengerjáró hajókra vonatkozott.” A Bizottság tehát megállapította, hogy a 2. intézkedés szelektivitásának az egyedi elemzése keretében megállapított diszkrecionális jogkör alapján a RELF egészéb?l adódó el?nyt szelektívnek lehet tekinteni.

123 Másrészt a Bizottság a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdésében azt állította, hogy „[e] rendszer bizonyos tevékenységeket elnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából”. A megtámadott határozat szerint e tevékenységek megegyeznek azokkal, amelyeket a RELF céljából létrejött GIE-k gyakorolnak, és a 2., 4. és 5. intézkedés alkalmazandó rájuk. A fenti 121. pontban említett egyedi elemzés szerint ezen intézkedések mindegyike *de jure* és *de facto* módon szelektív elnyújt az e tevékenységeket végző vállalkozásoknak (a megtámadott határozat (132)–(139) és (141)–(154) preambulumbekkezdése).

124 Így a megtámadott határozatból az következik, hogy a RELF-et alkotó, egyedileg, illetve összességükben „rendszerként” vett intézkedések két okból kifolyólag szelektívek. Egyrészt a RELF mint „rendszer” szelektív amiatt, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogkör alapján a szóban forgó elnyőket csak „a tengerjáró hajókat finanszírozó [RELF-eknek] engedélyezi (ágazati szelektivitás)”, amely ügyletekben részt vesznek a befektetők. Másrészt a RELF szelektivitása azon egyedileg vett három adóintézkedés szelektív jellegéből is adódik, amelyek azt alkotják. Ezen intézkedések *de jure* és *de facto* kizárólag bizonyos tevékenységeknek kedveznek.

125 Amint a fenti 118. pontban már szerepel, a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR érveinek fényében meg kell vizsgálni, hogy e két ok lehetővé teszi-e azon adókedvezmények és gazdasági elnyők szelektív jellegének a megállapítását, amelyekből a befektetők részesültek, és hogy a határozat kellő indokolást tartalmaz-e.

126 E kérdések vizsgálata előtt tisztázni kell a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR azon érveinek a hatályát, amelyeket a Bizottság által felhozott bizonyos érvekre válaszként adtak. Ugyanis a T-515/13. sz. ügy keretében a Bizottság azzal érvel, hogy a Spanyol Királyság a keresetlevezében nem vitatta a szelektivitásnak a megtámadott határozat (155)–(163) preambulumbekkezdésében végzett átfogó elemzését. Márpedig a kereset csak akkor lehet eredményes, ha a Spanyol Királyságnak sikerül bizonyítania, hogy az egyedileg és az összességükben vizsgált intézkedések nem minősülnek állami támogatásoknak. Mivel az átfogó elemzését a Spanyol Királyság nem kérdőjelezte meg, ez utóbbinak az intézkedések egyedi elemzésére vonatkozó érvei hatástalanok. A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyalás során a Bizottság azzal érvelt, hogy a Lico és a PYMAR az első jogalapjuk keretében nem vitatták a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzését.

127 E tekintetben meg kell állapítani, hogy keresetlevele elején a Spanyol Királyság bizonyos olyan általános jellegű érveket ad el, amelyek vitatják a Bizottság által a szelektivitás területén végzett egész elemzést. Ezen érveket a Spanyol Királyság jobban a Törvényszék írásbeli kérdésére adott válaszbán (lásd a fenti 71. pontot) és a T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson fejtette ki. Egyébiránt a Spanyol Királyság a keresetlevezében vitatja a Bizottság által a 2. intézkedés szelektivitásának egyedi elemzése keretében megállapított diszkrecionális jogkört. Mivel a Bizottság e diszkrecionális jogkörre támaszkodik az egészében vett RELF szelektivitásának a megtámadott határozat (156) preambulumbekkezdésében történő megállapítása érdekében, a Spanyol Királyság által megfogalmazott érvek alkalmasak ezen elemzés megkérdőjelezésére is.

128 A Licoval és a PYMAR-ral kapcsolatban a Bizottság a tárgyaláson tévesen érvel azzal, hogy azok nem vitatták a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzését. Ugyanis, amint már megemlítsük (lásd a fenti 98. pontot), amikor a Lico és a PYMAR azt vitatják, hogy a „RELF” „állami támogatási rendszernek” minősül, ez utóbbinak a megtámadott határozat 1. cikkében említett összetevőire is utalnak. Meg kell továbbá jegyezni, hogy a Lico és a PYMAR által a szelektivitás területén előadott érvek a Bizottság által a megtámadott határozat (156) és

(157) preambulumbekkezdésében tett megállapításokat vitatják. Amint a fenti 122. és 123. pontban szerepel, a Bizottság e preambulumbekkezdésekben tett megállapításai a 2., 4. és 5. intézkedés egyedi elemzésén alapulnak.

129 Ebből következik, hogy a Bizottságnak a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR érveinek korlátozott hatályára vonatkozó érvelése nem megalapozott.

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

130 A Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR megjegyzi, hogy a RELF-struktúrákban való részvételnek, következésképpen pedig a szóban forgó elnyők megszerzésének a lehetősége az összes gazdasági ágazatban működő valamennyi befektető számára mindenféle elzetes feltétel vagy korlátozás nélkül nyitva áll. Ezért a befektetők által kapott elnyöket – különösen az Autogrill España kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) fényében – nem lehet szelektíveknek tekinteni.

131 Egyébiránt a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR vitatják az adóhatóság diszkrecionális jogkörének az elrehozott értékcsökkenési leírás esetében elírt engedélyezési eljárás (2. intézkedés) keretében való fennállását. A Lico és a PYMAR hozzáteszik, hogy ezen engedélyezési eljárás keretében a hatóságok által végzett ellenőrzés soha nem érintette a befekteteket. A tárgyaláson a Spanyol Királyság továbbá azzal érvelt, hogy a közigazgatási engedélyezés kizárólag annak vizsgálatára irányult, hogy az elrehozott módon leírható eszközök megfeleltek-e az alkalmazandó szabályozás kritériumainak, ami semmiféle kapcsolatban nincs bizonyos vállalkozások *de facto* vagy *de jure* kiválasztásának szándékával.

132 A T-719/13. sz. ügyben benyújtott ellenkérelemében a Bizottság azzal válaszolt vissza, hogy a vitatott intézkedés a befektetők tekintetében szelektív, mivel abból csak azok a vállalkozások részesülnek, amelyek egy GIE közvetítésével bizonyos típusú befektetéseket valósítanak meg, míg a más ügyletek keretében befektetéseket megvalósító vállalkozások abból nem részesülhetnek (2004. július 15-én Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-501/00, EBHT, EU:C:2004:438, 120. pont; 2005. december 15-én Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-66/02, EBHT, EU:C:2005:768, 97. és 98. pont; Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítélet, fenti 89. pont, EU:T:2009:50, 156. pont).

133 A Törvényszék T-515/13. és T-719/13. sz. ügyben feltett írásbeli kérdésére (lásd a fenti 71. pontot) válaszul a Bizottság azzal érvel, hogy a megtámadott határozatban elfogadott megközelítés nem új. Az ítélezési gyakorlat azt követte olyan különböző ügyben, amelyek bizonyos típusú befektetést megvalósító vállalkozásoknak fenntartott adókedvezményekre vonatkoztak. E tekintetben a Bizottság a Spanyolország kontra Bizottság ítéletre (fenti 132. pont, EU:C:2004:438), valamint a 2002. március 6-án Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletre (T-92/00 és T-103/00, EBHT, EU:T:2002:61) hivatkozik.

134 A Törvényszék ugyanezen írásbeli kérdésére (lásd a fenti 71. pontot) válaszul a Bizottság a két ügyben azt állítja, hogy a szelektivitás kritériumának az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) végzett értelmezése számára nem tnik összeegyeztethetőnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével, amint azt az ítélezési gyakorlat értelmezte, ami arra készítette, hogy ezen ítéletekkel szemben fellebbezést nyújtson be a Bírósághoz (C-20/15 P. és C-21/15 p. sz. ügyek).

135 Mindenesetre a Bizottság megjegyzi, hogy még ha a Törvényszék által az Autogrill España

kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) végzett értelmezését is kell a jelen ügyben alkalmazni, a szelektivitás kritériuma többek között egy diszkrecionális elemeket tartalmazó engedélyezési rendszer fennállása miatt teljesül.

136 A Bizottság a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR állításával ellentétben úgy véli, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében elírt engedély megszerzéséhez teljesítendő kritériumok nem minősülnek sem az adórendszer célkitűzéseinek, sem pedig az abban rejlő kritériumoknak, amint azt az ítélkezési gyakorlat megköveteli, ami a diszkrecionális jogkör fennállását bizonyítja.

137 A Lico és a PYMAR azon érvelésére válaszul, miszerint a diszkrecionális jogkör kizárólag az eszközöket, és nem a befekteteket érintette, a Bizottság a T-719/13. sz. ügyben benyújtott viszonzásválaszában azzal érvelt, hogy annak volt jelentősége, hogy a támogatás kedvezményét a diszkrecionális engedélyezés útján csak a gazdasági szereplők egy meghatározott csoportjának, vagyis azoknak nyújtották, akik engedélyt kaptak. A T-515/13. és T-719/13. sz. ügyekben tartott tárgyalásokon a Bizottság hangsúlyozta továbbá, hogy elegendő megállapítani a diszkrecionális jogkör engedélyezési eljárásban való fennállását ahhoz, hogy fennálljon a *de jure* szelektivitás. A Bizottság továbbá azzal érvelt, hogy a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése a befektetőkre ezen engedélyezés keretében alkalmazandó különös feltételeket írt elő. Különösen, az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezménye attól a feltételtől függ, hogy a GIE tagjai a lízingszerződés végéig megtartsák a GIE-ben fennálló részesedésüket.

138 A felek érveinek fényében először is meg kell határozni, hogy a RELF alapján megvalósított ügyletekben résztvevő befektetők által kapott előny szelektív-e, mivel abból csak azok a vállalkozások részesültek, amelyek a GIE közvetítésével e különös típusú befektetést megvalósították. A másik oldalról másodszor azt kell vizsgálni, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési eljárás fennállása mindenesetre ilyen szelektivitással járt-e.

– Egy bizonyos típusú befektetéshez kapcsolódó előny

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

140 Ezen ítéletekben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel fennállása nem teszi önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve előnyben részesített „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, ha ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető volt (Autogrill España kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:939, 52. pont; Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 56. pont).

141 A jelen ügyben a RELF adóelőnyei azon befektetők számára vannak fenntartva, amelyek olyan GIE-kben szereznek részesedéseket, amelyek tengeri hajók RELF keretén belüli finanszírozására jöttek létre. A Bizottság azonban nem vitatja, hogy e lehetőség a Spanyolországban adóköteles valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyitva állt anélkül, hogy a törvény egy szükséges minimális összeget írta elő az ilyen részesedésszerzésre. A Bizottság a megtámadott határozat (126) és (172) preambulumbekkezdésében azt is elismerte,

hogyan befektetők a piacok széles körében kínáltak fel árukat és szolgáltatásokat, és hogy azok valamennyi gazdasági ágazatban működtek.

142 Ebből következik, hogy – mint az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) a Törvényszék által vizsgált ügyekben – a megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyitva álló bizonyos típusú ügylet megvalósításán keresztül bármely gazdasági szereplő részesülhetett a szóban forgó adókedvezményekben.

143 Az a tény – mint ezen ügyekben is –, hogy a szóban forgó elnyöket más eszközök vagy más befektetéstípusok kizárásával egy adott eszközbe történő befektetés miatt nyújtják, azokat nem teszi a befektetők tekintetében szelektívekké, amennyiben az ügylet valamennyi vállalkozás számára nyitva áll (lásd ebben az értelemben: Autogrill España kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:939, 59–61. pont; Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet, fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 63–65. pont).

144 El kell tehát utasítani a Bizottság azon érvelését, miszerint a vitatott intézkedés a befektetők tekintetében szelektív, mivel abból csak azok a vállalkozások részesülnek, amelyek a GIE közvetítésével bizonyos típusú befektetéseket valósítanak meg.

145 Az Autogrill España kontra Bizottság ítélettel (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélettel (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) szemben valóban fellebbezési eljárás van folyamatban (C-20/15. P. és C-21/15 P. sz. ügyek). A Törvényszék azonban úgy véli, hogy a jelen ügyek keretében az ítélezési gyakorlat alapján tud határozatot hozni, amint azt a felek kérik (lásd a fenti 73. pontot).

146 Ugyanis a Bíróság már kimondta, hogy egy bizonyos típusú befektetés – a jelen esetben az új szövetségi tartományokban és Nyugat-Berlinben székhellyel és igazgatási központtal rendelkező, legfeljebb 250 munkavállalót foglalkoztató társaságokban való részesedésszerzés – miatt az adóalanyoknak nyújtott adókedvezmény olyan elnyt nyújt ezen adóalanyoknak, amely – mint minden gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazható általános intézkedés – nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EBHT, EU:C:2000:467, 22. pont). Ezzel kapcsolatban a Bíróság csak megerősítette a Bizottság vitatott határozatban tett azon megállapítását, miszerint a szóban forgó adókedvezmény olyan általános intézkedésnek minősül, amely az adóköteles személyekre tekintettel semmiféle támogatási elemet nem tartalmazott. Ezzel szemben ezen ügyben mind a Bíróság, mind a Bizottság úgy vélte, hogy a szóban forgó intézkedés a befektetők magatartásának a megváltoztatására irányult a célból, hogy az új tartományok és Nyugat-Berlin vállalkozásainak a saját tőkéjét növeljék, ezen utóbbiaknak tehát az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív elnyt nyújtott (a fent hivatkozott Németország kontra Bizottság ítélet, EU:C:2000:467, 23. pont).

147 Az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletben (fenti 89. pont, EU:T:2009:50) a Törvényszék az állami támogatások területén alkalmazandó szabályokra tekintettel megvizsgált bizonyos, a gyengén vagy átlagosan tőkésített társaságok részvényeire specializálódott, átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásoknak (ÁÉKBV) Olaszországban nyújtott adózási ösztönzőket. A vitatott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó adócsökkentés az ezen ÁÉKBV-ban részesedésekkel rendelkező befektetők közvetlenül illette. Azonban a Bizottság megállapította, hogy a befektetőknek nyújtott ezen adócsökkentés nem volt szelektív, mivel valamennyi befektetőre alkalmazandó általános intézkedésnek minősült. Ellenben a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó adózási ösztönzők közvetett szelektív elnyt nyújtottak az

ÁÉKBV-knek vagy adott esetben a kezelő társaságaiknak, mivel az ezen ÁÉKBV-kben történő befektetések utáni adócsökkentés arra ösztönözte a befektetőket, hogy e struktúrákban szerezzenek részesedéseket. A Bizottság továbbá megállapította, hogy a szóban forgó intézkedés közvetett szelektív elnyújtott azon gyengén vagy átlagosan tőkésített társaságok számára, amelyek részvényeit az ÁÉKBV birtokolta, amely versenyelőny a befektetés vonzóbbá válásához kapcsolódóan a részvényeik iránti kereslet növekedésében, valamint likviditásuk növekedésében nyilvánult meg. A közvetett szelektív elnyeknek a szereplők e három kategóriája számára való fennállását a Törvényszék megerősítette az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletében (fenti 89. pont, EU:T:2009:50). Ebből következik, hogy ebben az ügyben, csakúgy mint a Németország kontra Bizottság ítéletben (fenti 146. pont, EU:C:2000:467, 22. és 23. pont), a befektetők tekintetében nem állapították meg a szelektivitást, miközben azok adócsökkentésben részesültek.

148 Ebből következik, hogy amennyiben egy bizonyos típusú, valamennyi gazdasági szereplő számára hozzáférhető befektetés megvalósítása miatt valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyújtanak elnyújt, annak e gazdasági szereplőkre nézve általános jellege van, és nem minősül az ez utóbbiak számára nyújtott állami támogatásnak.

149 Ráadásul meg kell jegyezni, hogy a 2006. február 22-i Le Levant 001 és társai kontra Bizottság ítéletében (T-34/02, EBHT, EU:T:2006:59) a Törvényszéknek már volt alkalmát határozni a Bizottság olyan határozatáról, amely azon befektetőknek nyújtott adókedvezményekre vonatkozott, akik hajónak valamely hajózási társaság általi vétele és működtetése céljából egy bank által végrehajtott finanszírozási ügyletben vettek részt. Ezen ügylet keretében a befektetők az elny nagy részét áthárították a hajózási társaságra, amely az ügylet végén megvásárolta a hajót. A vitatott határozatban a Bizottság a támogatást összeegyeztethetetlennek nyilvánította, és annak csak a befektetők általi való visszatéríttetését rendelte el, mivel az elny még nem hárították át a hajózási társaságra. Ítéletében a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozat nem vizsgálta, hogy a jelen ügyben mennyiben teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételek. Konkrétabban, a bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének kedvező elny meghatározásához kapcsolódó feltételt illetően a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatból kitűnik, hogy bár a támogatás közvetlen kedvezményezettjei a magánbefektetők, a támogatás versenyre gyakorolt hatása a hajózási társasághoz kötődik, amely kedvező feltételek mellett működtetheti a hajót. A Törvényszék megállapította, hogy mivel a megtámadott határozat nem vizsgálta, hogy mennyiben minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti versenyelőnynek az, hogy a magánbefektetők valamely adókedvezmény kedvezményezettjei, miközben az említett versenyelőnyt a hajózási társaságnak tulajdonította, e határozat nem tette lehetővé annak magyarázatát, hogy a szóban forgó támogatás miért juttatta elnyhöz a magánbefektetőket (lásd ebben az értelemben: a fent hivatkozott Le Levant 001 és társai kontra Bizottság ítélet, EU:T:2006:59, 113. és 118–120. pont). Ezen ítélet tehát megerősíti azt, hogy a jelen üggyhöz hasonló bizonyos körülmények között valamely befektetéshez kapcsolódó adókedvezményből való részesülés nem szükségszerűen jelenti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett versenyelőnyből való részesülést.

150 A Bizottság által a T-515/13. és T-719/13. sz. ügyben hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy szelektív az olyan elny, amelyet egy bizonyos típusú, valamennyi gazdasági szereplő számára hozzáférhető befektetést megvalósító valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel nyújtanak.

151 Először is, ami a Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (fenti 132. pont, EU:C:2004:438, 120. pont) illeti, a Bíróság valóban megállapította a bizonyos befektetések megvalósításához kapcsolódó adólevonás szelektív jellegét. Azonban, amint a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. Pont, EU:T:2014:939, 79. és 82. pont) és a Banco Santander

és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938, 83. és 86. pont) hangsúlyozta, ezen intézkedés más vállalkozások kizárásával csak az exporttevékenységeket végző vállalkozásokra volt alkalmazandó. Márpedig a jelen ügyekben a szóban forgó elnyők valamennyi vállalkozás számára nyitva álltak.

152 Másodszor, ami az Olaszország kontra Bizottság ítéletet (fenti 132. pont, EU:C:2005:768, 97. és 98. pont) illeti, a vizsgált adóintézkedés szintén kizárólag a bankszektor vállalkozásainak volt hasznára, és a jelen ügyekkel ellentétben abból nem húztak hasznot más ágazat vállalkozásai.

153 Harmadszor, ami az Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ítéletet (fenti 89. pont, EU:T:2009:50, 156. pont) illeti, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett elny fennállását közvetett módon csak a szóban forgó ÁÉKBV-k, azok kezelő társaságai, és adott esetben azon vállalkozások tekintetében állapították meg, amelyekben az ÁÉKBV-k részvényekkel rendelkeztek, nem pedig azon befektetők tekintetében, akik a Bizottság szerint adócsökkentésben részesültek (lásd a fenti 147. pontot). Márpedig a jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozatban és különösen annak (163) preambulumbekkezdésében nem állapította meg a GIE-k közvetett, azon befektetőknek nyújtott adókedvezményekből eredő elnyének fennállását, akik e GIE-kben szereztek részesedéseket.

154 Negyedszer, ami a Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletet (fenti 133. pont, EU:T:2002:61) illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék ezen ítéletben két adóintézkedés szelektivitását vizsgálta meg. Az első intézkedés az Álava régióban történő, különös jellemzőkkel rendelkező és különösen 2,5 milliárd spanyol peseta (ESP) minimális összegű befektetésekre alkalmazandó adójóváírás volt, ami a *de facto* adókedvezményt más vállalkozások kizárásával azon vállalkozásoknak tartotta fenn, amelyek jelentős pénzügyi forrásokkal rendelkeztek. A második intézkedés az adóalap csökkentése volt, amelyből csak az Álava régióban újonnan alapított vállalkozások részesültek, amelyek betartottak bizonyos, többek között a minimális befektetésre és a meghatározott számú munkahely teremtésére vonatkozó kritériumokat. A szóban forgó két intézkedés tehát nem minden, az Álava régióban bizonyos befektetéseket megvalósító gazdasági szereplő számára nyújtott elnyt, hanem azok elnye más vállalkozások kizárásával bizonyos vállalkozásoknak volt fenntartva. Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy a GIE-kben való befektetés lehetősége valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel állt nyitva anélkül, hogy a törvény az ilyen részesedésszerzéshez szükséges minimális összeget elírt volna.

155 Ebből következik, hogy a RELF alapján megvalósított ügyletekben részt vevő befektetők által kapott elny nem tekinthető amiatt szelektívnek, hogy abból csak azok a vállalkozások részesültek, amelyek a GIE-n keresztül e különös típusú befektetést megvalósították.

156 Amint a fenti 138. pontban szerepel, ezt követően tehát azt kell megvizsgálni, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési eljárás fennállása mindenesetre ezen elnynek szelektív jelleget tulajdonítja-e.

– Az adóhatóság állítólagosan diszkrecionális jogköréből eredő szelektivitás

157 A Bizottság megállapítja, hogy mindenesetre a jelen ügyben a szelektivitás megállapítható a diszkrecionális elemeket hordozó olyan engedélyezési eljárás fennállása miatt, amely nem állt fenn a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939) és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) vizsgált ügyekben. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, amennyiben a pénzügyi elnyőket nyújtó szerv olyan diszkrecionális jogkörrel rendelkezik, amely lehetővé teszi számára a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek vagy feltételeinek a meghatározását, akkor

ezen intézkedés nem tekinthető általános jellegűnek (lásd ebben az értelemben: 1999. június 29-ii DM Transport ítélet, C-256/97, EBHT, EU:C:1999:332, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. július 18-ii P-ítélet, C-6/12, EBHT, EU:C:2013:525, 25. pont).

158 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési rendszer fennállása ellenére a szóban forgó elnyők mind jogilag, mind ténylegesen azonos feltételekkel továbbra is nyitva álltak valamennyi olyan befektető számára, akik úgy döntenek, hogy a RELF alapján megvalósított olyan ügyletekben vettek részt, amelyek a tengeri hajók bankok által létrehozott GIE-kben való részesedésszerzésen keresztül történő finanszírozására irányultak.

159 Ugyanis, amint a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR megjegyezte, a megtámadott határozat (133) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében elírt olyan engedélyezési feltételek, mint amilyeneket a RIS 49. cikke pontosít – amelyeket a Bizottság homályosaknak, és olyanoknak tart, amelyek a hatóság részéről történő, számára diszkrecionális jogkört biztosító értelmezést követelnek meg (lásd a fenti 40. pontot) –, *de jure* kizárólag azon eszközök jellemzőire vonatkoznak, amelyek értékcsökkenési leírását elrehozottan el lehet végezni. A Bizottság a megtámadott határozat (134) preambulumbekkezdésében megjegyezte, hogy a jelen ügyben a diszkrecionális jogkör gyakorlása arra készítette az adóhatóságot, hogy kizárólag az eszközök egy különös kategóriája, vagyis a rendes társaságiadórendszerből a hajórtalomadórendszerbe átlépő tengeri hajók esetében fogadjanak el elrehozott értékcsökkenési leírást (lásd a fenti 40. pontot). A megtámadott határozat (66), (116), (134) és (156) preambulumbekkezdéséből lényegében szintén kitűnik, hogy a szóban forgó elnyöket semmiféle „RELF alapján megvalósított ügylettel” sem tagadták meg.

160 Ebből következik, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogköre, feltéve hogy az bizonyítható, *de jure* és *de facto* csak azon ügylet típusának a meghatározásához vezetett, amely a szóban forgó adókedvezményben részesülhetett, vagyis más áruk kizárásával a tengeri hajók finanszírozására irányuló, RELF alapján megvalósított ügyletek. Ugyanakkor az ezen ügyletekben való részvétel lehetősége korlátozás és hátrányos megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára nyitva állt. Ilyen körülmények között azon elny, amelyből ez utóbbiak részesültek, a fenti 140., 146. és 147. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján nem tekinthető az adóhatóság állítólagos diszkrecionális jogköre miatt szelektívnek.

161 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a Bizottság által a két ügyben tartott tárgyalás során hangsúlyozott azon tény, hogy a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdése megköveteli a GIE tagjaitól, hogy az elrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményének érdekében a lízingszerződés végéig tartsák meg a GIE-ben fennálló részesedésüket. Ugyanis csak az olyan elny alkalmazásának feltételéről van szó, amelyből valamennyi gazdasági ágazatban tevékeny összes vállalkozás részesülhet. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az Autogrill España kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) alapjául szolgáló ügyekben szóban forgó adóintézkedések kedvezménye szintén a részesedés bizonyos ideig való megtartásának a feltételétől függött (lásd a fenti 139. pontot).

162 Egyébiránt fontos megjegyezni, hogy a TRLIS 48. cikke (4) bekezdésének fennállása nem akadályozta meg azt, hogy a befektetők az engedélyek adóhatóság általi megadását követően a GIE-k keretében részesedéseket vásároljanak. A két ügyben tartott tárgyalás során a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR által tett ilyen megállapítás megerősíti, hogy a szóban forgó elnyökhöz való hozzáférés továbbra is nyitva állt azon vállalkozások számára, amelyek úgy döntöttek, hogy az esetlegesen diszkrecionális elemeket állítólagosan tartalmazó engedélyezési rendszertől függetlenül részt vesznek a RELF alapján megvalósított ügyletekben. Tehát ez utóbbi

fennállása a jelen ügyben nem nyújtott szelektív jelleget azon elnyöknek, amelyekből a befektetők részesültek.

163 A fenti megállapítások összességére tekintettel (lásd a fenti 130–162. pontot) a Bizottság a megtámadott határozat (156) preambulumbekkezdésében tévesen állapította meg azt, hogy a RELF szelektív elnyt nyújt a befektetőknek, mivel az adóhatóság az állítólagos diszkrecionális jogkör keretében csak „a tengeri hajók finanszírozására irányuló, RELF alapján megvalósított [azon] ügyleteket” engedélyezi, amelyekben e befektetők részt vesznek.

Bizonyos tevékenységek végzéséhez kapcsolódó elnyök

164 Amint a fenti 123. és 124. pontban szerepel, a szelektivitásnak a Bizottság által a megtámadott határozatban végzett elemzése szintén azon a megállapításon alapszik, miszerint a RELF „bizonyos tevékenységeket elnyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követő viszonteladása céljából” (a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése). E tevékenységek megfelelnek azoknak, amelyeket a megtámadott határozat szerint a RELF céljából létrejött GIE-k gyakorolnak, és részesülnek a 2., 4. és 5. intézkedések alkalmazásában. A megtámadott határozat (132)–(139) és (141)–(154) preambulumbekkezdésében végzett egyedi elemzés szerint ezen intézkedések mindegyike *de jure* és *de facto* szelektív elnyt nyújtott az e tevékenységeket végző vállalkozásoknak (lásd a fenti 40., 42. és 43. pontot).

165 Írásbeli beadványaiban a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR azzal érvel, hogy a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykedtek, és a GIE keretén belül tisztán pénzügyi részesedéseket birtokoltak, mivel céljuk adókedvezmény elérése volt. A Spanyol Királyság szerint valamely vállalkozás tagjai (vagy részvényesei) semmiféle „piaci” tevékenységet nem folytattak. A T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Spanyol Királyság pontosította, hogy ezen érv annak megállapítására irányult, hogy a GIE tagjai ennek keretében egyszer befektettként jártak el, amint azt a Bizottság a megtámadott határozatban elismerte. A Spanyol Királyság továbbá azzal érvelt a tárgyaláson, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem tulajdonította a befektetőknek a személyzet nélküli hajó bérbeadására, a hajók vételére és eladására irányuló tevékenységeket. A T-719/13. sz. ügy keretében a Lico és a PYMAR a keresetlevélben megjegyzi, hogy a befekteteket nem lehet a Bizottság által a megtámadott határozat (156) és (157) preambulumbekkezdésében meghatározott ágazat szereplőinek tekinteni. A tárgyaláson a Lico és a PYMAR vitatta azon nézetet, miszerint a GIE tagjai ez utóbbi konkrét és különös tevékenységeit végezték, mintha egyetlen vállalkozást alkotnának.

166 A két ügyben benyújtott ellenkérelmekben a Bizottság röviden megjegyezte, hogy a befektetők a GIE-k útján az ezen utóbbiak által végzett tevékenységeket gyakorolták. Ebben az összefüggésben nehéz megérteni a Spanyol Királyság azon érvelését, miszerint a részvényesek a piacon semmiféle tevékenységet nem végeznek. Azon ágazatok sokféleségét illetően, amelyekhez a befektetők tartoznak, a Bizottság a T-719/13. sz. ügyben pontosította, hogy a megtámadott határozat sehol sem kapcsolja az intézkedés szelektív jellegét a befektetők egyik vagy másik ágazatához.

167 A Törvényszék által a két ügyben feltett írásbeli kérdésre (lásd a fenti 71. pontot) adott válaszában keretében a Bizottság jobban kifejtette azon nézetét, miszerint a befektetők a GIE-k útján az ezen utóbbiak által végzett tevékenységeket gyakorolták. A Bizottság szerint a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:939), valamint a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (fenti 71. pont, EU:T:2014:938) vizsgált ügyekkel ellentétben az RELF-ből adódó elnyöket nem egyszer befektetési ügyletek megvalósítása miatt, hanem bizonyos gazdasági tevékenységeknek, vagyis a személyzet nélküli hajók vételének, eladásának és bérbeadásának a GIE-k útján való gyakorlása miatt nyújtották a

befektetőknek. Ebben az összefüggésben a Bizottság azzal érvel, hogy a GIE-k adózási átláthatósága alapján ez utóbbiakat és tagjaikat ugyanazon érem vagy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése összefüggésében ugyanazon vállalkozás két oldalának lehet tekinteni.

168 A T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a fenti 167. pontban bemutatott nézet és a megtámadott határozat indokolása, és különösen annak (28) preambulumbekkezdése közötti esetleges ellentmondással kapcsolatban a Törvényszék által feltett kérdésre (lásd a fenti 12. pontot) a Bizottság megállapította, hogy e preambulumbekkezdés, amely a GIE tagjait „befektetőknek” minősíti, csak egyszeres terminológiai magyarázat, amely nincs ellentmondásban azon nézetével, miszerint a GIE-k és tagjaik gazdasági egységet alkotnak. A Törvényszék által a T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a megtámadott határozat e kérdésre vonatkozó indokolásával kapcsolatban ismét megkérdezett Bizottság jelezte, hogy még ha nézete, miszerint a GIE-k és befektetők együtt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett egyetlen vállalkozást alkotnak, nem is szerepel kifejezetten a megtámadott határozatban, az ilyen megállapítás magából a GIE jellegéből adódik. E tekintetben a Bizottság megállapította, hogy a GIE adózási szempontból átlátható jogalany, amelynek a tagjai teljes mértékben felelősek magatartásukért és adósságaikért, oly módon, hogy a GIE által gyakorolt tevékenységek betudhatók a tagjainak.

169 Emlékeztetni kell arra, hogy vizsgálatának keretében a Törvényszéknek meg kell állapítania, hogy a 2., 4. és 5. intézkedés Bizottság általi azon egyedi elemzése, amelyre lényegében a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése utal, lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy a befektetők, és nem GIE-k által kapott elnyők teljesítik-e a szelektivitás feltételét (lásd a fenti 118. pontot).

170 Ezen egyedi elemzés keretében a Bizottság úgy vélte, hogy a 2., 4. és 5. intézkedés *de jure* és *de facto* bizonyos tevékenységeket, vagyis a hajók lízingszerződés útján történő megvásárlását, azok személyzet nélküli bérbeadását és viszonteladását részesítette elnyben.

171 A felek között nem vitatott, hogy e tevékenységek, amelyeket a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdése is említ, a RELF céljából létrejött GIE-k által gyakorolt tevékenységek. Ezért, ha a Bizottság úgy vélte, hogy a befektetők által kapott elnyők e tevékenységek végzése miatt szelektívek voltak, a Bizottság feladata a megtámadott határozatban pontosítani, hogy a GIE tevékenységei megfelelnek-e a tagjaik tevékenységeinek, vagy legalábbis azok nekik betudhatók-e.

172 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az a megállapítás, miszerint a befektetők a GIE-ken keresztül ez utóbbiak tevékenységeit végzik, a megtámadott határozatban egyetlenegyszer és nem alátámasztott módon szerepel a (172) preambulumbekkezdésben. Ugyanis a versenytorzulás és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének a kockázatára vonatkozó kritériumok elemzése keretében a Bizottság azt állította, hogy a befektetők a „[REFL-et] kihasználó ügyletek révén a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykedtek”, amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem előtt (lásd a fenti 54. pontot).

173 Azonban a Bizottság a megtámadott határozatban sehol sem adott magyarázatot arra, hogy a RELF céljából létrejött GIE-k tevékenységeit hogyan lehet tagjaiknak tulajdonítani. Különösen a szóban forgó egyedi intézkedések szelektivitásának az elemzése keretében a Bizottság annak megállapítására szorítkozott, hogy azok szelektív elnyőt nyújtanak a GIE-knek „és/vagy” azok befektetőknek (a megtámadott határozat (139) és (154) preambulumbekkezdése), anélkül hogy bármiféle további pontosítást adott volna. A RELF egészét tekintve a Bizottság megállapította, hogy „az elnyő a [GIE-kre] és az átláthatóság következtében a befektetők[i]kre háramlott”. Az ilyen pontosítás azonban nem teszi lehetővé annak megértését, miért lehetne megállapítani, hogy a

RELJ céljából létrejött GIE?k tagjai ez utóbbiak gazdasági tevékenységeit végzik, mintha egyetlen jogi vagy gazdasági egységet alkotnának. Egyébiránt, amikor a Bizottság a megtámadott határozat (126) preambulumbekzdésében megvizsgálta, hogy a RELJ alapján megvalósított ügyletekben részt vev? felek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „vállalkozások”?e, semmiféle információt nem szolgáltatott ahhoz, hogy feltételezni lehessen vagy meg lehessen érteni, hogy a RELJ céljából létrejött GIE?k és azok tagjai együtt e rendelkezés értelmében vett egyetlen jogalanyt alkottak oly módon, hogy a GIE?k tevékenységei betudhatók lennének a tagjaiknak.

174 Ráadásul meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat (172) preambulumbekzdésében tett azon megállapítás, miszerint a befektet?k „a [GIE?ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykedtek”, ellentétesnek t?nik a megtámadott határozat más preambulumbekzdéseivel.

175 Ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (28) preambulumbekzdésében megjegyezte, hogy „mivel a [RELJ?ben] részt vev? [GIE?ket] tagjaik befektetési eszköznek, és nem a közösen végzett tevékenység egy formájának tekintik, [az említett] határozat ezekre befektet?kként hivatkozik.” A Bizottság a megtámadott határozat (27) preambulumbekzdésében azt is megjegyezte, hogy a spanyol „[GIE?k] a tagjaikétól elkülönült jogalanyisággal rendelkeznek”. Végül a Bizottság pontosította, hogy a befektet?k „általában semmiféle tengeri hajózási tevékenységet nem folytatnak” (az eljárás megindításáról szóló határozat (9) pontjának b) alpontja, amelyre lényegében a megtámadott határozat (14) preambulumbekzdése hivatkozik).

176 Ilyen körülmények között arra a következtetésre kell jutni, hogy a Bizottság által többek között a megtámadott határozat (157) preambulumbekzdésében tett azon megállapítás, miszerint a RELJ „bizonyos tevékenységeket el?nyben részesít, nevezetesen a tengerjáró hajók lízingszerződés keretében történ? megvásárlását, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és azt követ? viszonteladása céljából”, a RELJ céljából létrejött GIE?k tevékenységeire irányul, azonban nem vonatkozik a GIE?k azon tagjainak ipari vagy gazdasági tevékenységeire, akik e GIE?k keretében „befektet?kként” szereznek részesedéseket. A Bizottság tehát nem támaszkodhat kizárólag a megtámadott határozat (157) preambulumbekzdésében tett megállapításra, sem a 2., 4. és 5. intézkedések szelektivitásának egyedi elemzésére, amelyre lényegében e preambulumbekzdés hivatkozik a befektet?k által kapott el?nyök szelektivitásának a bizonyítása érdekében.

177 Amennyiben – amint a Bizottság a Törvényszék el?tt javasolja – a megtámadott határozat olvasatából úgy kell érteni, hogy a Bizottság úgy vélte, hogy a befektet?k a GIE?k útján a fenti 176. pontban hivatkozott tevékenységeket végezték, és hogy az általuk kapott el?nyök szelektivitása ezen az alapon megállapítható, a Bizottság a megtámadott határozatban megsértette az indokolási kötelezettséget, vagy abban ellenmondásos indokolást adott e kérdéssel kapcsolatban. Mivel az indokolási kötelezettség megsértése az EUMSZ 263. cikk értelmében vett lényeges eljárási szabályok megsértését jelenti, a Törvényszék azt hivatalból figyelembe veheti, miután a feleket a kontradiktórius eljárás elvének a tiszteletben tartásával meghallgatta (lásd ebben az értelemben: 2009. december 2?i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C?89/08 P, EBHT, EU:C:2009:742, 34. és 55. pont).

Végkövetkeztetés a szelektivitás területén

178 A fenti megállapítások fényében (lásd a fenti 115–177. pontot) a Bizottság a megtámadott határozatban tévesen állapította meg szelektív el?ny, következésképpen pedig a GIE?knek és a befektet?knek nyújtott állami támogatás fennállását.

179 Ami a GIE?ket illeti, azok valóban részesültek a szóban forgó adóintézkedésekben. Azonban

az adózási átláthatóság elve alapján az ezen intézkedésekből közvetlenül eredő elnyöket csak a tagjaik élvezték (lásd a fenti 115–117. pontot). Egyébiránt a szóban forgó intézkedésekből eredő, GIE-knek nyújtott közvetett elny fennállását nem említették a megtámadott határozatban (lásd a fenti 153. pontot).

180 Ami GIE-k tagjait illeti, akiket a megtámadott határozat „befektetőknek” minősít, azok a gazdasági elnyök, amelyekből részesültek, a Spanyolországban adóköteles valamennyi gazdasági szereplő számára azonos feltételekkel és megkülönböztetés nélkül álltak rendelkezésre, mégpedig egy engedélyezési rendszer fennállása ellenére. A Bizottság tehát tévesen állapította meg, hogy a befektetők az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív elnyt élvezték egy bizonyos típusú, elnyben részesített ügyletben való részvételük miatt (lásd a fenti 130–163. pontot). A szintén az elnyök szelektivitásának a meghatározása érdekében többek között a megtámadott határozat (157) preambulumbekkezdésében említett tevékenységeket a GIE-k, és nem a befektetők gyakorolták, akik az egyetlen gazdasági szereplők, amelyeket a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében elrendelt visszatéríttetésre vonatkozó felszólítás említ. A befektetők által kapott elnyök szelektivitása tehát ezen az alapon sem állapítható meg. Még feltételezve is azt, hogy a megtámadott határozat értelmezhető úgy, hogy a befektetők a RELF céljából létrejött GIE-k útján az ezen utóbbiak különleges tevékenységeit gyakorolják, a Bizottság a határozatban megsértette az indokolási kötelezettséget, vagy abban ellenmondásos indokolást adott e kérdéssel kapcsolatban (lásd a fenti 164–177. pontot).

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

181 Amint a fenti 53 és 54. pontban szerepel, a Bizottságnak a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó elemzése a megtámadott határozat (171)–(173) preambulumbekkezdésében található. A Bizottság, miután emlékeztetett bizonyos ítélezési gyakorlatbeli elvekre (a megtámadott határozat (171) preambulumbekkezdése), a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében megállapította a következőket: „Jelen esetben a befektetők, azaz a [GIE-k] tagjai a gazdaság különböző ágazataiban tevékenykednek, különösen az Unión belüli kereskedelem eltt nyitott ágazatokban. Ezenfelül a [REFL-et] kihasználó ügyletek révén a [GIE-ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet, valamint a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenykednek, amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem eltt. A [RELF-ből] eredő elnyök megerősítik pozíciójukat a megfelelő piacon, ezáltal torzíják a versenyt vagy azzal fenyegetnek”. A Bizottság a megtámadott határozat (173) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy „[a] vizsgált intézkedéseket kiaknázó [GIE-k] és befektetők által szerzett gazdasági elny ezért alkalmas [volt] arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet és torzítsa a versenyt a belső piacon”.

182 Emlékeztetni kell arra, hogy a Lico és a PYMAR a keresetlevélben, a Spanyol Királyság pedig a válaszban lényegében nem csak a Bizottság fenti 181. pontban felidézett elemzésének a megalapozottságát vitatják, hanem a megtámadott határozat indokolását is (lásd a fenti 107. pontot). El kell tehát utasítani a Bizottság által a T-719/13. sz. ügy keretében eladott azon érvelést, miszerint a megtámadott határozat e ponttal kapcsolatos indokolásának Lico és PYMAR általi vitatása késedelmes.

183 Mindenesetre, amint a fenti 177. pontban szerepel, az indokolás hiánya vagy elégtelensége az EUMSZ 263. cikk értelmében vett lényeges eljárási szabályok megsértését jelenti, és olyan imperatív jogalapot képez, amelyre egyrészt a felek az eljárás bármely szakaszában hivatkozhatnak, másrészt pedig az uniós bíróság a kontradiktórius eljárás elvének a tiszteletben tartásával hivatalból figyelembe vehet (lásd ebben az értelemben: 1997. február 20-i Bizottság

kontra Daffix ítélet, C?166/95 P, EBHT, EU:C:1997:73, 24. és 25. pont; Bizottság kontra Írország és társai ítélet, fenti 177. pont, EU:C:2009:742, 34. és 55. pont; 2004. július 8?i Mannesmannröhren-Werke kontra Bizottság ítélet, T?44/00, EBHT, EU:T:2004:218, 210. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

184 A jelen ügyben a Törvényszék T?515/13. sz. ügyben feltett írásbeli kérdésére (lásd a fenti 69. pontot) és T?719/13. sz. ügyben feltett szóbeli kérdésére válaszul a két ügy feleit a tárgyalásokon meghallgatták azon kérdéssel kapcsolatban, hogy a megtámadott határozat a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó kritériumok elemzése keretében eleget tesz-e az EUMSZ 296. cikkben el?írt indokolási kötelezettségnek.

185 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikkben és az Európai Unió Alapjogi Chartája (HL 2010. C 83., 389. o.) 41. cikke (2) bekezdésének c) pontjában megkövetelt indokolást a kérdéses jogi aktus természetéhez kell igazítani, és abból világosan és egyértelműen ki kell t?nnie a jogi aktust meghozó intézmény érvelésének oly módon, hogy az érdekelt megismerhessék a meghozott intézkedés indokait, a hatáskörrel rendelkező uniós bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Nem követelmény azonban az indokolással szemben, hogy minden releváns tény? és jogkérdésre kitérjen, mivel nem csupán szövege, hanem összefüggései, valamint az adott területre vonatkozó jogszabályok összessége alapján döndend? el az a kérdés, hogy a jogi aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk és Európai Unió Alapjogi Chartája 41. cikke követelményeinek (lásd: 2006. szeptember 6?i Portugália kontra Bizottság ítélet, C?88/03, EBHT, EU:C:2006:511, 88. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. május 28?i Trabelsi és társai kontra Tanács ítélet, T?187/11, EBHT, EU:T:2013:273, 66. és 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

186 Fontos továbbá emlékeztetni arra, hogy az indokolási kötelezettséget az adott ügy körülményei alapján kell értékelni, többek között a jogi aktus tartalma, a felhozott indokok jellege, valamint a címzetteknek vagy egyéb, a jogi aktus által közvetlenül és személyükben érintett személyeknek a magyarázatokhoz f?z?d? érdekei alapján (1985. március 13?i Hollandia és Leeuwarder Papierwarenfabriek kontra Bizottság ítélet, 296/82 és 318/82, EU:C:1985:113, 19. pont).

187 A Bizottság a megtámadott határozat (171) preambulumbekkezdésében helyesen emlékeztet arra, hogy ha a tagállam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás helyzetét meger?síti az uniós kereskedelemben versenytárs más vállalkozásokkal szemben, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti e kereskedelmet (lásd: 2006. január 10?i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C?222/04, EBHT, EU:C:2006:8, 141. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

188 Ami a versenytorzulás feltételét illeti, az ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy azok a támogatások, amelyek arra irányulnak, hogy valamely vállalkozás mentesüljön azon költségek alól, amelyeket szokásos ügyvitele keretében vagy rendes tevékenységei végzése során viselnie kellene, f?szabály szerint torzítják a versenyfeltételeket (a Németország kontra Bizottság ítélet, fenti 146. pont, EU:C:2000:467, 30. pont; 2005. március 3?i Heiser?ítélet, C?172/03, EBHT, EU:C:2005:130, 55. pont).

189 Amint arra a Bizottság a két ügyben emlékeztetett, nem azt kell megállapítani, hogy a támogatásnak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, és az ténylegesen torzítja a versenyt, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy a támogatás képes-e hatást gyakorolni e kereskedelemre és torzítani a versenyt (lásd: Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, fenti 187. pont, EU:C:2006:8, 140. pont; valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

190 A támogatási rendszerekkel kapcsolatban emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó rendszer általános értékelésére anélkül, hogy köteles lenne az egyes egyedi esetekben az ilyen rendszer alapján nyújtott támogatás elemzését lefolytatni (Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 87. pont, EU:C:2011:368, 63. pont).

191 A Bizottság a két ügyben helyesen megjegyezte, hogy az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely támogatásnak a tagállam által az egyes adóalanyai számára adócsökkentés formájában történő nyújtását úgy kell tekinteni, hogy az érintheti e kereskedelmet, következésképpen pedig megfelel e feltételnek, amennyiben az említett adóalanyok olyan gazdasági tevékenységet folytatnak, amelynek tárgya az ilyen kereskedelem, illetve nem zárható ki, hogy versenyhelyzetben vannak más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplőkkel (lásd ebben az értelemben: Heiser-ítélet, fenti 188. pont, EU:C:2005:130, 35. pont).

192 Ugyanakkor az indokolási kötelezettség megköveteli, hogy a Bizottság felsorolja azokat az indokokat, amelyek alapján úgy véli, hogy a kérdéses intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. E tekintetben, még ha a támogatás odaítélésének körülményeiből ki is derül, hogy e támogatás érintheti a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve torzíthatja a versenyt, vagy azzal fenyegethet, a Bizottság feladata, hogy e körülményekre a határozata indokolásában hivatkozzon (lásd ebben az értelemben: Hollandia és Leeuwarder Papierwarenfabriek kontra Bizottság ítélet, fenti 186. pont, EU:C:1985:113, 24. pont).

193 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben bizonyos különleges körülmények megkövetelik, a Bizottságnak alaposabban kell indokolnia határozatát, megadva a támogatásnak a versenyre és a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt elvárható hatásaira utaló releváns tényezőket. Ez volt a helyzet egy olyan alacsony összegű támogatás esetében, amely kizárólag a harmadik országok piacára való belépéssel kapcsolatos program és nem az exportok finanszírozását célozta (lásd ebben az értelemben: 2009. április 30-ai Bizottság kontra Olaszország és Wam ítélet, C-494/06 P, EBHT, EU:C:2009:272, 56., 57. és 62. pont).

194 Ezen elvek fényében kell megvizsgálni a megtámadott határozatnak a versenytorzulás kockázatára és a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó indokolását.

195 E két ügy keretében a Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésére utal azzal érvelve, hogy határozatát e két feltétel tekintetében kellően indokolta.

196 Amint a fenti 181. pontban szerepel, a Bizottságnak a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében eladott érvelése két megállapításon nyugszik. Egyrészt a befektetők valamennyi, különösen az Unión belüli kereskedelem előtt nyitott gazdasági ágazatban tevékenykedtek, és a szóban forgó elnyők megerősítették e befektetők pozícióját a megfelelő piacokon. Másrészt a befektetők a GIE-ken keresztül azokon a piacokon tevékenykedtek, amelyeken ez utóbbiak jelen voltak, amelyek szintén nyitva álltak a tagállamok közötti kereskedelem előtt.

197 Meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság érvelésének két pillére kellően meg van-e indokolva.

A Bizottság érvelésének első pilléréről

198 A Bizottság azon megállapításával kapcsolatban, miszerint a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykednek, és a szóban forgó elnyők megerősítik e befektetők pozícióját a megfelelő piacokon, meg kell állapítani, hogy egy olyan általános hatályú megállapításról van szó, amely valamennyi típusú állami támogatásra alkalmazható. Az nem utal

semmiféle olyan különös körülményre, amely magyarázatot adna arra, hogy a jelen ügyben a vitatott intézkedések miért járnak a versenytorzulás kockázatával, és érintik a kereskedelmet azon piacokon, amelyeken a befektetők tevékenykednek.

199 Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (1) preambulumbeközdéséből kitűnik, hogy a Bizottság által kapott, legalább egy hajózási társaság által támogatott panaszok a hajógyártás piacán, és nem azokon a piacokon történő verseny és kereskedelemtorzulását jelentettek be, amelyeken a befektetők tevékenykedtek (lásd a fenti 1. pontot). Meg kell továbbá állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (122) és (156) preambulumbeközdésében fenntartotta a szóban forgó intézkedések „ágazati szelektivitását” (lásd a fenti 36. és 45. pontot), miközben megállapította, hogy a befektetők valamennyi gazdasági ágazatban tevékenykedtek. Egyébiránt a Bizottság a megtámadott határozat (19) preambulumbeközdésében megállapította, hogy a befektetők a RELF keretében az elnyek csak egy csökkentett (10–15%-ot kitevő) részét tartották meg, mivel ezen elny nagy részét (85–90%) átruházták a hajózási társaságra, amely megvásárolta hajót (lásd a fenti 21. pontot). Ráadásul a célból, hogy „versenyhelyzetet [helyreállítsa] azo(ko)n a piaco(ko)n, ahol a versenytorzulás bekövetkezett”, a Bizottság a megtámadott határozat (270)–(276) preambulumbeközdésében és 4. cikkének (1) bekezdésében megkérdőjelezte a befektetők, a hajózási társaságok és a hajógyárak között kötött szerződésekben szereplő bizonyos kikötéseket, amelyek alapján a hajógyárak kötelesek voltak kártérítést fizetni a többi félnek, ha azok nem tudták megszerezni a várt adókedvezményeket (lásd a fenti 60. pontot). Más szóval a verseny azon piacokon történő helyreállítása címén, amelyeken a befektetők tevékenykednek, és amelyeket érintett a támogatás, a Bizottság a megtámadott határozat 4. cikkének (1) bekezdésében megkövetelte, hogy ez utóbbiak ne hárítsák másokra a visszafizetés terhét. A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság nem vitatta, hogy nem szokásos ilyen követelménynek az állami támogatások körébe tartozó határozat rendelkezésében való elírása.

200 Ilyen különös körülmények között a Bizottság feladata több olyan információt szolgáltatni, amelyek lehetővé teszik annak megértését, hogy a befektetők – és nem a hajózási társaságok vagy a hajógyárak – által kapott elny az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében véve hogyan torzíthatta a versenyt vagy fenyegethetett annak torzításával, és érinthette a kereskedelmet azokon a piacokon, amelyeken azok tevékenykedtek.

201 A Bizottság által a két ügyben tartott tárgyaláson hivatkozott ítélkezési gyakorlat (DM Transport ítélet, fenti 157. pont, EU:C:1999:332; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EBHT, EU:C:2006:416) nem kérdőjelezi meg e megállapítást.

202 Ugyanis az ezen ítéletekben vizsgált ügyekben a fenti 199. pontban említett különleges körülmények nem álltak fenn.

203 Egyébiránt a T-515/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság által hivatkozott, Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (fenti 201. pont, EU:C:2006:416) a Bíróság meghatározott egy, az ezen ügyben a versennyel kapcsolatban felmerülő aggályt. Ugyanis a belgiumi székhelyű „koordinációs központtal” rendelkező multinacionális vállalkozásoknak nyújtott elnyök lehetővé tették e vállalkozásoknak, hogy e koordinációs szolgáltatásokat belsőleg szervezzék meg ahelyett, hogy a pénzügyi, vagyonkezelési, számítástechnikai és humán erőforrás-ágazat szolgáltatóihoz fordulnának (Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, fenti 201. pont, EU:C:2006:416, 132. pont). A T-719/13. sz. ügyben tartott tárgyaláson a Bizottság által hivatkozott, DM Transport ítélettel (fenti 157. pont, EU:C:1999:332) kapcsolatban a Bíróság egy költöztető vállalatnak nyújtott bizonyos elnyökkel kapcsolatban hozott határozatot. Márpedig elemzésének a keretében a Bíróság figyelembe vette a kedvezményezett különös helyzetét is, különösen azon piac határon

átnyúló jellegét, amelyen az tevékenykedett (DM Transport ítélet, fenti 157. pont, EU:C:1999:332., ott 29. pont).

204 A fenti megállapításokból következik, hogy nem kell?en indokolt a Bizottság érvelésének azon els? pillére, amely a versenytorzulás kockázatával és a kereskedelem érintettségével kapcsolatos elemzésére vonatkozik.

A Bizottság érvelésének második pillérér?

205 A Bizottság a megtámadott határozat (172) preambulumbekkezdésében hozzátette, hogy „[e]zenfelül a [REFL?et] kihasználó ügyletek révén a [befektet?k a GIE?ken] keresztül a személyzet nélküli hajóbérlet és a tengerjáró hajók vásárlása és értékesítése terén tevékenyked[tek], amelyek nyitva állnak az Unión belüli kereskedelem el?tt”.

206 Amint a fenti 173–175. pontban szerepel, a Bizottság a megtámadott határozatban nem adott magyarázatot arra, hogy a RELF céljából létrejött GIE?k és azok tagjai miért alkottak egyetlen jogi vagy gazdasági egységet oly módon, hogy a GIE?k tevékenységei betudhatók lennének a tagjaiknak. Épp ellenkez?leg, a Bizottság többek között a megtámadott határozat (28) preambulumbekkezdésében az ellenkez?jét állítja, amikor közli, hogy „mivel a [RELF?ben] részt vev? [GIE?ket] tagjaik befektetési eszköznek és nem a közösen végzett tevékenység egy formájának tekintik, [az említett] határozat ezekre befektet?kként hivatkozik”.

207 Ilyen körülmények között a Bizottság érvelésének második pillére sem tesz eleget az indokolás EUMSZ 296. cikkben és az Alapjogi Charta 41. cikkében el?írt követelményeinek.

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

2. Végekvetkeztetés

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

A költségekr?

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

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (hetedik tanács)

a következ?képpen határozott:

1) **A Törvényszék megsemmisíti a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerrel szülő, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozatot.**

2) **Az Európai Bizottság maga viseli saját költségeit, valamint a Spanyol Királyság, a Lico Leasing, SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA részéről felmerült költségeket.**

Van der Woude

Wiszniewska-Białycka

Ulloa Rubio

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

Aláírások

Tartalomjegyzék

A jogvita elzményei

I – Igazgatási eljárás

II – A megtámadott határozat

A – A RELF leírása

1. A RELF jogi és pénzügyi struktúrája

a) A hajógyártásra vonatkozó eredeti szerződés

b) A hajógyártásra vonatkozó szerződés módosítása (nováció)

c) Valamely GIE bank általi létrehozása és a befektetők felhívása

d) Lízingszerződés

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

2. A RELF adózási szempontjai

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

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

c) 3. intézkedés: a GIE-k

d) 4. intézkedés: a hajó?rtalomadó?rendszer (a TRLIS 124–128. cikke)

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

B – A Bizottság általi értékelés

1. A RELF?nek mint rendszernek a vizsgálata/a különböz? intézkedések vizsgálata

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

a) Az EUMSZ 107. cikk értelmében vett vállalkozások

b) A szelektív el?ny fennállása

c) Állami források átruházása és az államnak való betudhatóság

d) A verseny torzulása és a kereskedelemre gyakorolt hatás

3. A bels? piaccal való összeegyeztethet?ség

4. Visszatéríttetés

a) Az unió jog általános elvei

b) A visszafizetend? összegek meghatározása

c) Szerz?déses kikötések

C – A megtámadott határozat rendelkez? része

Az eljárás és a felek kérelmei

A jogkérdésr?l

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

II – Az ügy érdemér?l

A – A T?719/13. sz. ügyben a Lico és a PYMAR kereseti kérelmei els? részének a terjedelmér?l

B – A T?515/13. és T?719/13. sz. ügyekben el?adott jogalapokról

1. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak való min?sítésre vonatkozó els? jogalapról

a) A gazdasági el?nyök kedvezményezettjeinek a meghatározása

b) A szelektivitásra vonatkozó feltételr?l

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

– Egy bizonyos típusú befektetéshez kapcsolódó el?ny

– Az adóhatóság állítólagosan diszkrecionális jogköréből eredő szelektivitás

Bizonyos tevékenységek végzéséhez kapcsolódó elvonások

Végkövetkeztetés a szelektivitás területén

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

A Bizottság érvelésének első pilléréről

A Bizottság érvelésének második pilléréről

2. Végkövetkeztetés

A költségekről

* Az eljárás nyelve: spanyol.