Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 25 juli 2018 (*)

”Överklagande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Skattesystem tillämpligt på vissa avtal avseende finansiell leasing för förvärv av fartyg (det spanska ’tax lease’-systemet) – Identifiering av stödmottagarna – Selektivitetskriteriet – Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna – Motiveringsskyldighet”

I mål C?128/16 P,

angående ett överklagande enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 29 februari 2016

Europeiska kommissionen, företrädd av V. Di Bucci, E. Gippini Fournier och P. N?me?ková, samtliga i egenskap av ombud,

klagande,

i vilket de andra parterna är:

Konungariket Spanien, företrätt av M. A. Sampol Pucurull, i egenskap av ombud,

Lico Leasing SA, Madrid (Spanien),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, Madrid,

företrädda av M. Merola, avvocato, och M. Sánchez, abogado,

sökande i första instans,

Bankia SA, Valencia (Spanien),

Asociación Española de Banca, Madrid,

Unicaja Banco SA, Malaga (Spanien),

Liberbank SA, Madrid,

Banco de Sabadell SA, Sabadell (Spanien),

Banco Gallego SA, Santiago de Compostela (Spanien),

Catalunya Banc SA, Barcelona,

Caixabank SA, Barcelona,

Banco de Santander SA, Santander(Spanien),

Santander Investment SA, Boadilla del Monte (Spanien),

Naviera Séneca AIE, Las Palmas de Gran Canaria (Spanien),

Industria de Diseño Textil SA, Arteixo (Spanien),

Naviera Nebulosa de Omega AIE, Las Palmas de Gran Canaria (Spanien),

Banco Mare Nostrum SA, Madrid,

Abanca Corporación Bancaria SA, Betanzos (Spanien),

Ibercaja Banco SA, Zaragoza (Spanien),

Banco Grupo Cajatres SAU, Zaragoza,

Naviera Bósforo AIE, Las Palmas de Gran Canaria,

Joyería Tous SA, Lleida (Spanien),

Corporación Alimentaria Guissona SA, Guissona (Spanien),

Naviera Muriola AIE, Madrid,

Poal Investments XXI SL, San Sebastian de los Reyes (Spanien),

Poal Investments XXII SL, San Sebastian de los Reyes,

Naviera Cabo Vilaboa C?**1658 AIE,** Madrid,

Naviera Cabo Domaio C?**1659 AIE,** Madrid,

Caamaño Sistemas Metálicos SL, Culleredo (Spanien),

Blumaq SA, La Vall d'Uixó (Spanien),

Grupo Ibérica de Congelados SA, Vigo (Spanien),

RNB SL, La Pobla de Vallbona (Spanien),

Inversiones Antaviana SL, Paterna (Spanien),

Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, Madrid,

Banco de Albacete SA, Boadilla del Monte,

Bodegas Muga SL, Haro (Spanien),

företrädda av J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero och A. Lamadrid de Pablo, abogados,

Aluminios Cortizo SAU, Padrón (Spanien), företrätt av A. Beiras Cal, abogado,

intervenienter i andra instans,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ileši? samt domarna A. Rosas, C. Toader, A. Prechal och E. Jaraši?nas (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 mars 2018,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, nedan kallad den överklagade domen, EU:T:2015:1004). Genom denna dom ogiltigförklarade tribunalen kommissionens beslut av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (nedan kallat det omtvistade beslutet).

Bakgrund till tvisten

2 Bakgrunden till tvisten kan såvitt framgår av den överklagade domen sammanfattas enligt följande.

3 Efter klagomål avseende den omständigheten att det spanska tax lease-systemet som tillämpas på vissa avtal avseende finansiell leasing för förvärv av fartyg (nedan kallat tax lease-systemet) gjort det möjligt för rederierna att köpa fartyg som byggts vid spanska varv till priser som är nedsatta med 20 procent till 30 procent, inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF genom beslut K(2011) 4494 slutlig av den 29 juni 2011 (EUT C 276, 2011, s. 5).

4 Under detta förfarande slog kommissionen fast att det spanska tax lease-systemet, fram till dagen för nämnda beslut, hade använts för transaktioner avseende konstruktion av fartyg vid varv och rederiers förvärv av dessa fartyg samt finansiering av dessa transaktioner genom en tillfällig rättslig och finansiell struktur som upprättats av en bank. Tax lease-systemet innebar att varje fartygsbeställning involverade ett rederi, ett varv, en bank, ett leasingföretag och en ekonomisk intressegruppering (EIG) bestående av banken och de investerare som köpte andelar i denna ekonomiska intressegruppering. Den sistnämnda hyrde fartyget från ett leasingföretag från början av byggandet av fartyget och hyrde sedan ut fartyget till rederiet genom ”bareboat”-charter. Den ekonomiska intressegrupperingen åtog sig att köpa fartyget efter det att leasingavtalet hade löpt ut medan rederiet åtog sig att köpa fartyget när bareboat-charterkontraktet hade löpt ut. Enligt det angripna beslutet rörde det sig om ett skattearrangemang som var avsett att skapa skattefördelar till förmån för investerare i en skatterättsligt transparent ekonomisk intressegruppering och att överföra delar av dessa förmåner till rederiet i form av rabatt på fartygspriset.

5 Kommissionen konstaterade att transaktionerna enligt tax lease-systemet kombinerade fem åtgärder som återfinns i flera bestämmelser i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagdekret 4/2004, genom vilket den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt godkändes), av den 5 mars 2004 (BOE nr 61, av den 11 mars 2004, s. 10951, nedan kallat TRLIS), och Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kungligt dekret 1777/2004, genom vilket förordningen om bolagsskatt godkändes), av den 30 juli 2004 (BOE nr 189, av den 6 augusti 2004, s. 37072, nedan kallat RIS). Dessa åtgärder utgjorde en accelererad avskrivning av hyrda tillgångar enligt artikel 115.6 i TRLIS, skönsmässig tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar som följer av artikel 48.4 och artikel 115.11 i TRLIS och artikel 49 i RIS, bestämmelser om ekonomiska intressegrupperingar, ordningen för tonnageskatt i artiklarna 124–128 i TRLIS och bestämmelserna i artikel 50.3 i RIS.

6 Enligt artikel 115.6 i TRLIS startade den accelererade avskrivningen av de hyrda tillgångarna på det datum då tillgången togs i drift, det vill säga inte före tillgången levererades och leasingtagaren började använda den. Enligt artikel 115.11 i TRLIS kunde dock finansministeriet på formell begäran av leasingtagaren bestämma ett tidigare startdatum för avskrivning. Enligt artikel 115.11 i TRLIS uppställdes två allmänna villkor för en sådan tidig avskrivning. De särskilda villkor som gällde för ekonomiska intressegrupperingar fanns i artikel 48.4 i TRLIS. Det förfarande för godkännande som föreskrevs i artikel 115.11 i TRLIS beskrevs i detalj i artikel 49 i RIS.

7 Ordningen för tonnageskatt godkändes under 2002 som ett statligt stöd som var förenligt med den inre marknaden i enlighet med gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport av den 5 juli 1997 (EGT C 205, 1997, s. 5), ändrad den 17 januari 2004 (EUT C 13, 2004, s. 3) genom kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002 om det statliga stöd N 736/2001 som Spanien genomfört – System för tonnagebaserad beskattning av rederier (EUT C 38, 2004, s. 4). I detta system beskattas de företag som är inskrivna i något av registren över rederier och som fått ett godkännande från skattemyndigheten för det ändamålet inte på grundval av deras vinster och förluster, utan på grundval av tonnage. Den spanska lagstiftningen ger de ekonomiska intressegrupperingarna rätt att skriva in sig i något av dessa register, även om de inte är rederier.

8 I artikel 125.2 i TRLIS föreskrevs ett särskilt förfarande för fartyg som redan förvärvats vid tidpunkten för övergången till ordningen för tonnageskatt och begagnade fartyg som förvärvats när företaget redan omfattades av detta system. Vid normal tillämpning av denna ordning beskattades potentiell vinst när objektet började omfattas av ordningen för tonnageskatt och det antogs att beskattningen av vinsten, även om den var fördröjd, ägde rum senare när fartyget såldes eller

demonterades. Med undantag från denna bestämmelse föreskrevs emellertid i artikel 50.3 i RIS att när fartyg köptes genom en köpoption som ingick i ett leasingkontrakt som godkänts av skattemyndigheterna skulle de anses vara nya, inte begagnade fartyg enligt artikel 125.2 i TRLIS, oavsett om de redan hade skrivits av, vilket innebar att eventuella vinster inte beskattades. Detta undantag, som kommissionen inte underrättats om, tillämpades endast på särskilda leasingkontrakt som skattemyndigheterna hade godkänt inom ramen för ansökningar om tillämpning av tidig avskrivning enligt artikel 115.11 i TRLIS, det vill säga för leasade nybyggda fartyg som anskaffats genom tax lease-transaktioner och – med ett undantag – från spanska varv.

9 Genom tillämpning av samtliga dessa åtgärder erhöll den ekonomiska intressegrupperingen skattefördelarna i två skeden. I ett första skede tillämpades en tidig och accelererad avskrivning av det leasade fartyget enligt det normala systemet för företagsbeskattning, vilket ledde till betydande förluster för de ekonomiska intressegrupperingarna som, med anledning av grupperingarnas skattemässiga transparens, kan dras av från investerarens egna intäkter i proportion till dennes andel i den ekonomiska intressegrupperingen. Även om denna tidiga och accelererade avskrivning av kostnaden för fartyget normalt kompenseras av ökad skatt som betalas när fartyget är fullständigt avskrivet eller när fartyget säljs och skapar ett mervärde, behålls den skattenedsättning som följer av de ursprungliga förlusterna för investerarna i ett andra skede, eftersom den ekonomiska intressegrupperingen kom att omfattas av ordningen för tonnageskatt, som möjliggjorde ett fullständigt undantag av vinster från försäljning av fartyget till rederiet.

10 Trots att tax lease-systemet ansågs vara en skatteordning analyserade kommissionen också var och en av de aktuella åtgärderna. I det omtvistade beslutet slog kommissionen fast att bland dessa åtgärder utgjorde åtgärderna enligt artikel 115.11 i TRLIS avseende tidig avskrivning av hyrda tillgångar, tillämpning av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade företag, fartyg eller verksamheter och åtgärder enligt artikel 50.3 i RIS (nedan kallade skatteåtgärderna i fråga) statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, olagligen genomfört av Konungariket Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid mot artikel 108.3 FEUF. Kommissionen angav att skatteåtgärderna i fråga var oförenliga med den inre marknaden, utom i den utsträckning som stödet motsvarade en marknadsmässig ersättning för förmedling av finansiella investerare och det kanaliserades till sjötransportföretag som är stödberättigade enligt riktlinjerna för sjöfart. Kommissionen beslutade att Konungariket Spanien skulle avskaffa denna stödordning i den mån den är oförenlig med den inre marknaden och återkräva det oförenliga stödet från de investerare i ekonomiska intressegrupperingar som har gynnats av stödet, utan att sådana mottagare har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer. Kommissionen beslutade emellertid att det inte skulle göras något återkrav av stöd som beviljats som en del av finansieringstransaktioner för vilka de behöriga nationella myndigheterna hade åtagit sig att bevilja åtgärderna genom en lagligen bindande akt som antagits före den 30 april 2007, dagen för offentliggörandet i *Europeiska unionens officiella tidning* av beslut 2007/256/EG av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen – Statligt stöd C 46/04 (f.d. NN 65/04) (EUT L 112, 2007, s. 41).

Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

11 Genom ansökningar som inkom till tribunalens kansli den 25 september respektive den 30 december 2013 väckte Konungariket Spanien, å ena sidan, och Lico Leasing SA och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (nedan kallade PYMAR), å andra sidan, talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet. De fyra målen förenades såvitt avsåg domen.

12 I den överklagade domen ogiltigförklarade tribunalen det omtvistade beslutet och förpliktade kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

13 Genom beslut som meddelades av domstolens ordförande den 21 december 2016 tilläts Bankia SA och 32 andra enheter (nedan kallade Bankia m.fl.) att intervenera till stöd för de yrkanden som framställts av Lico Leasing och PYMAR.

14 Kommissionen har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, återförvisa målet till tribunalen och förplikta sökandena i första instans att ersätta rättegångskostnaderna.

15 Konungariket Spanien har yrkat att överklagandet ska avslås och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

16 Lico Leasing och PYMAR har yrkat att överklagandet ska avvisas och i andra hand avslås samt att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

17 Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

Prövning av överklagandet

Upptagande till prövning

18 Lico Leasing och PYMAR har väckt frågan huruvida domstolen ska avvisa överklagandet, som enligt dem bygger på nya påståenden beträffande identifiering av mottagarna av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna, såsom att de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna utgör en och samma ekonomiska enhet, vilket syftar till att korrigera inkonsekvenser i det angripna beslutet.

19 Det är emellertid uppenbart att detta inte avser en aspekt av överklagandet vilken, som sådan, skulle påverka frågan huruvida överklagandet kan tas upp till prövning och att påståendena i fråga, även om det antas att de ska avvisas, endast skulle påverka vissa argument som kommissionen har anfört till stöd för sitt överklagande, angående identifiering av mottagarna av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna. Huruvida dessa påståenden kan upptas till sakprövning kommer därför att bedömas i samband med prövningen av den första delen av den första grunden.

20 Av detta följer att den invändning om rättegångshinder som framställts av Lico Leasing och PYMAR ska ogillas.

Den första grunden

21 Genom sin första grund har kommissionen gjort gällande felaktig rättstillämpning vid tolkningen och tillämpningen av artikel 107.1 FEUF när det gäller begreppen ”företag” och ”selektiv fördel”.

Den första grundens första del

22 Inom ramen för den första delen av den första grunden har kommissionen för det första gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning vid identifieringen av stödmottagarna och när det gäller begreppen ”företag”, ”fördel” och ”selektiv åtgärd”. Kommissionen har vidare invänt att tribunalen åsidosatte artikel 296 FEUF genom att fastslå att det omtvistade beslutet var behäftat med en bristfällig motivering, eller till och med en motsägelse i

motiveringen. Den andra invändningen ska därför prövas gemensamt med den andra grunden.

– *Parternas argument*

23 Till stöd för den första invändningen i den första delen av den första grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att göra en konstgjord bedömning av situationen och genom att blanda ihop det ekonomiska begreppet ”företag” med begreppet ”skattebetalare”. I punkterna 116–118 i den överklagade domen slog tribunalen felaktigt fast att på grund av transparensen i de ekonomiska intressegrupperingarna kunde de skatteförmåner som beviljas endast gynna deras medlemmar. Det är på denna felaktiga slutsats – vilken utesluter förekomsten av ekonomiska intressegrupperingar, deras möjligheter att dra nytta av allt stöd av skattemässig karaktär och det faktum att de bedrev ekonomisk verksamhet inom en viss sektor – som tribunalen därefter grundade hela den överklagade domen och hävdade att de omtvistade skatteåtgärderna var av allmän karaktär och inte selektiva, eftersom medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna kunde tillhöra vilken sektor som helst i ekonomin. Följden av detta resonemang blev att alla företag organiserade i den rättsliga formen av en ekonomisk intressegruppering kunde tillgodogöra sig skatteförmåner utan att dessa någon gång kunde betraktas som ”statligt stöd”.

24 Enligt kommissionen omvandlar inte den omständigheten att vilken person som helst kan vara medlem i en ekonomisk intressegruppering en åtgärd som utgör ett uppenbart undantag från referenssystemet och som endast beviljas företag verksamma inom en viss verksamhetssektor till en allmän åtgärd. I förevarande fall är den ekonomiska intressegrupperingens verksamhet begränsad till en enda verksamhetssektor, nämligen finansiering av anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, bareboat-charter och därpå följande försäljning, och de mottagare av förmåner som är i fråga i det angripna beslutet är de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar tillsammans eller, med andra ord, den enhet som utgörs av varje gruppering och dess medlemmar.

25 Konungariket Spanien har gjort gällande att tribunalen, i motsats till vad kommissionen har hävdat, i den överklagade domen underlät att tolka begreppet ”företag” och begreppet ”skattebetalare”. Överklagandet syftar till att klassificera den ekonomiska intressegrupperingen som ett företag som utför en viss aktivitet, medan denna roll inte undersöktes i det angripna beslutet, och bortser från det förhållandet att skattetransparensen medförde överföring av skatteförmånen till medlemmarna i de ekonomiska intresseföreningarna, vilket innebar att dessa medlemmar blev de verkliga och enda mottagarna av de skattemässiga åtgärderna i fråga, vilket framgår av det angripna beslutet. Genom att konstatera att den ekonomiska intressegrupperingen är ett kompletterande instrument i medlemmarnas verksamhet, att den är den ursprungliga mottagaren av de skattemässiga fördelarna och att den överför fördelarna till sina medlemmar som blir de slutliga stödmottagarna, från vilka kommissionen har förordnat att återkrav av stöd ska ske, leder kommissionens argument till samma slutsatser som tribunalens.

26 Lico Leasing och PYMAR har gjort gällande att tribunalen inte gjorde något fel vid identifieringen av mottagarna av fördelarna från skatteåtgärderna i fråga, vilket utgör en fråga om faktiska omständigheter och inte rättsliga omständigheter. Dessutom är det obestridligen så att de ekonomiska intressegrupperingarna inte kan betraktas som faktiska mottagare av de skattefördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna. Den omständigheten att en åtgärd tillämpas av de ekonomiska intressegrupperingar som utför en viss ekonomisk verksamhet innebär inte att åtgärden har en selektiv karaktär, eftersom en fördels selektivitet, liksom alla andra kriterier för förekomsten av statligt stöd, måste bedömas i förhållande till de aktörerna hos vilka den ekonomiska fördelen uppstår. I det aktuella fallet skulle följaktligen villkoret avseende

selektivitet prövas i förhållande till investerarna, vilket ledde till slutsatsen att det förelåg skattelättnader som var tillgängliga för alla företag.

27 Om de ekonomiska intressegrupperingarna betraktades som mottagarna av dessa fördelar skulle det dessutom vara svårt att identifiera den ekonomiska sektor som berördes. Marknaden för finansiering, befraktning och försäljning av fartyg är nämligen inte specifika för de ekonomiska intressegrupperingarna, eftersom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-systemet endast är finansiella instrument.

28 Kommissionens argument att de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna utgjorde en ekonomisk enhet framfördes först under förhandlingen vid tribunalen och skulle innebära en prövning av en sakfråga. Dessutom innebär det en snedvridning av begreppet ”ekonomisk enhet”, som förutsätter att en enhet utövar en kontroll över ett företag och att det föreligger en möjlighet att ingripa direkt eller indirekt i skötseln av företaget.

29 Bankia m.fl. har i huvudsak gjort gällande att kommissionens argument att de ekonomiska intressegrupperingarna är mottagare av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna har framförts för sent och därför inte kan tas upp till sakprövning. Genom detta argument har kommissionen försökt visa selektiviteten hos dessa åtgärder genom att tillskriva de ekonomiska intressegrupperingarna ställningen som stödmottagare och en verksamhet i en specifik sektor, trots att de ekonomiska intressegrupperingarna inte erhåller eller överför någon skattefördel och trots att den ekonomiska sektor inom vilken de är verksamma inte identifierats.

30 Aluminios Cortizo anser också att den ekonomiska intressegrupperingen endast är en finansiell mekanism som inte kan vara mottagare av stöd samt att villkoret om selektivitet inte är uppfyllt med avseende på investerarna, eftersom vilket företag som helst kan vara medlem i en ekonomisk intressegruppering. Investerarna bildar inte en ekonomisk enhet, eftersom de är förenade endast genom ett avtal för byggande av en viss egendom, och det finns inte heller någon verksamhet avseende försäljning eller uthyrning som utgör en marknad, eftersom de transaktioner som utförs inom ramen för tax lease-systemet följer av själva genomförandet av avtalsförpliktelser. Den selektivitet som åberopats kan endast bedömas med avseende på varvsmarknaden, vilket emellertid avfärdades av kommissionen.

– *Domstolens bedömning*

31 Lico Leasing och PYMAR har ifrågasatt huruvida den första anmärkningen i den första delen av kommissionens första grund avseende en felaktig rättstillämpning avseende identifieringen av mottagarna av de förmåner som följer av de aktuella skattebestämmelserna kan tas upp till sakprövning med motiveringen att den utgör en fråga om faktiska omständigheter. I detta hänseende erinrar domstolen om att bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen visserligen inte, utom i det fall då de faktiska omständigheterna eller bevisningen missuppfattats, utgör en rättsfråga som är underställd domstolens kontroll inom ramen för ett överklagande. När tribunalen har fastställt eller bedömt de faktiska omständigheterna är domstolen emellertid, enligt artikel 256 FEUF, behörig att pröva tribunalens rättsliga bedömning av dessa omständigheter och de rättsliga följderna därav (dom av den 6 april 2006, General Motors/kommissionen, C?551/03 P, EU:C:2006:229, punkt 51, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C?487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 96, och dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl./kommissionen, C?66/16 P–C?69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 97).

32 Genom denna anmärkning har kommissionen inte bestritt de faktiska omständigheter som tribunalen grundade sig på, utan slutsatserna som den drog därav, i synnerhet avseende de

ekonomiska intressegrupperingarnas skattemässiga transparens för investerare, vilka låg till grund för konstaterandet att investerarna, det vill säga medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna var mottagarna av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna. Sålunda avser kommissionen få till stånd en prövning av den rättsliga kvalificering som tribunalen gjorde avseende mottagarna av dessa fördelar, vilket omfattas av domstolens behörighet inom ramen för ett överklagande. Denna anmärkning kan således tas upp till sakprövning.

33 Vad beträffar kommissionens argument, som enligt Lico Leasing, PYMAR och Bankia m.fl. har framförts för sent, att en ekonomisk intressegruppering och dess medlemmar utgör en ekonomisk enhet och är mottagare av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna, kan det konstateras att detta argument framförts vid tribunalen, såsom framgår av punkterna 167 och 168 i den överklagade domen. Följaktligen är invändningarna om rättegångshinder avseende detta argument ogrundat.

34 I sak ska det erinras om att unionens konkurrenslagstiftning och, i synnerhet, förbudet i artikel 107.1 FEUF avser företagens verksamhet. Begreppet företag omfattar i detta sammanhang varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens rättsliga form och hur den finansieras. Ekonomisk verksamhet utgörs av all verksamhet som består i att erbjuda varor eller tjänster på en viss marknad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C?74/16, EU:C:2017:496, punkterna 39, 41 och 45 och där angiven rättspraxis).

35 Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (dom av den 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, EU:C:2010:335, punkt 31 och där angiven rättspraxis, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53).

36 Vad angår det tredje villkoret avseende förekomsten av en selektiv fördel ska ingripanden, enligt fast rättspraxis, betraktas som statligt stöd av vilket slag de än är om de direkt eller indirekt kan gynna vissa företag eller om de ska betraktas som en ekonomisk fördel som det mottagande företaget inte skulle ha erhållit på normala marknadsvillkor. Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som normalt belastar företagens budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som dessa (dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C?74/16, EU:C:2017:496, punkterna 65 och 66 och där angiven rättspraxis). I artikel 107.1 FEUF görs det inte någon åtskillnad mellan statliga åtgärder med hänsyn till deras orsaker eller syften, utan de definieras i stället med utgångspunkt i vilka verkningar de har och således oberoende av vilka tekniker som används (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 87, 92 och 93, och dom av den 28 juni 2018, Andres (konkurs, Heitkamp BauHolding)/kommissionen, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91).

37 Vad särskilt beträffar nationella åtgärder som innebär en skattefördel, erinrar domstolen om att en sådan åtgärd som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter

mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis; se även dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56, och dom av den 28 juni 2018, Andres (konkurs, Heitkamp BauHolding)/kommissionen, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 85). Begreppet statligt stöd avser inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, när denna skillnad följer av beskaffenheten av eller strukturen hos det system i vilket åtgärderna ingår (dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41, och dom av den 28 juni 2018, Andres (konkurs, Heitkamp BauHolding)/kommissionen, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 87).

38 Vid godtagandet av den grund som har anförts av Konungariket Spanien, Lico Leasing och PYMAR – enligt vilken kommissionen hade åsidosatt artikel 107.1 FEUF, i den mån villkoren avseende selektivitet, risk för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln inte var uppfyllda, eftersom dessa villkor endast ska prövas i förhållande till de fördelar som investerarna erhållit – slog tribunalen, i punkt 116 i den överklagade domen, fast att även om de ekonomiska intressegrupperingarna hade gynnats av de tre skattebestämmelser som avses i artikel 1 i det angripna beslutet är det medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna som hade gynnats av de ekonomiska fördelar som följer av dessa tre åtgärder på grund av den skattemässiga transparensen i de ekonomiska intressegrupperingarna och som dessutom omfattades av det återbetalningskrav som uppställs i artikel 4.1 i det beslutet. I punkt 117 i den överklagade domen slog tribunalen fast att, i avsaknad av en ekonomisk fördel för de ekonomiska intressegrupperingarna, gjorde kommissionen en felaktig bedömning när den konstaterade att dessa hade mottagit statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. I punkt 118 i domen drog tribunalen följaktligen slutsatsen att ”[e]ftersom det är investerarna och inte de ekonomiska intressegrupperingarna som har gynnats av de skattemässiga och ekonomiska fördelar som följer av tax lease-systemet, ska det … prövas huruvida de fördelar som investerarna har fått är av selektiv karaktär, om de riskerar att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna och huruvida det angripna beslutet är tillräckligt motiverat vad beträffar bedömningen av dessa kriterier”.

39 Tribunalen erinrade först, i punkt 164 i den överklagade domen, om att analysen av selektiviteten hos de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna i det angripna beslutet även grundats på det faktum att tax lease-systemet gynnade vissa verksamheter, nämligen anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning. Därefter angav tribunalen, i punkterna 171 och 176 i denna dom, att denna slutsats avsåg den verksamhet som bedrevs av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet, men inte avsåg de industriella eller ekonomiska verksamheterna hos medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, vilka köper andelar i dessa intressegrupperingar i egenskap av investerare. Därav drog tribunalen, i punkterna 176 och 180 i den överklagade domen, slutsatsen att selektiviteten hos skattebestämmelserna i fråga inte kunde fastställas på grundval av detta konstaterande.

40 Det framgår av dessa överväganden att tribunalen – utan att ifrågasätta kommissionens beskrivning av tax lease-systemet i det omtvistade beslutet, som återgavs i den överklagade domen och som sammanfattats i punkterna 4–9 i förevarande dom, och i synnerhet konstaterandet att de skattemässiga åtgärderna i fråga beviljades till de ekonomiska

intressegrupperingarna och bidrog till den verksamhet som utövades av dem – drog slutsatsen att de ekonomiska intressegrupperingarna inte kunde vara mottagare av statligt stöd enbart med den motiveringen att det, på grund av att den skattemässiga transparensen i dessa grupper, var investerarna och inte de ekonomiska intressegrupperingarna som gynnades av de skattemässiga och ekonomiska fördelar som uppkommer till följd av dessa åtgärder.

41 Denna slutsats strider mot det konstaterande som gjordes i punkt 116 i den överklagade domen, enligt vilket de ekonomiska intressegrupperingarna hade gynnats av de tre skatteåtgärder som avses i artikel 1 i det angripna beslutet. Denna slutsats grundas dessutom på en felaktig tillämpning av artikel 107.1 FEUF.

42 Enligt beskrivningen av tax lease-systemet utövade de ekonomiska intressegrupperingarna nämligen en ekonomisk verksamhet, närmare bestämt anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning, vilket innebär att de utgör företag i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och i den rättspraxis som nämns i punkt 34 i denna dom, som kommissionen anfört att i skäl 126 i det omtvistade beslutet.

43 Det var de ekonomiska intressegrupperingarna som ansökte om tillstånd för tidig avskrivning av hyrda tillgångar hos skattemyndigheten i enlighet med artikel 115.11 i TRLIS och beviljades detta och det var de ekonomiska intressegrupperingarna som avstod från det ordinarie bolagsskattesystemet och valde ordningen för tonnageskatt, som tillämpas i enlighet med artikel 50.3 i RIS. Det var också de ekonomiska intressegrupperingarna som mottog skattefördelarna i två skeden, såsom förklarats i punkt 9 i denna dom, genom en kombination av skattebestämmelserna i fråga.

44 De ekonomiska fördelarna som följde därav motsvarade, enligt vad som konstaterats i punkt 5.3.2.6 i det omtvistade beslutet, de fördelar som den ekonomiska intressegrupperingen inte hade erhållit genom samma finansieringsoperation om de endast hade tillämpat de allmänna bestämmelserna, nämligen den ränta som sparats på de skattebetalningar som skjutits upp genom tidig avskrivning, den skatt som undvikits eller ränta som sparats på skatt som har skjutits upp genom ordningen för tonnageskatt och den skatt som undvikits på den vinst som gjorts vid försäljningen av fartyget. Tax lease-systemet innebar således en användning av statliga medel i form av förlorade skatteintäkter och ränteintäkter, såsom angetts i punkt 5.3.3 i detta beslut.

45 Dessa förmåner överfördes visserligen fullt ut till medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, eftersom de ekonomiska intressegrupperingarnas vinster och förluster, med anledning av att de ekonomiska intressegrupperingarna är transparenta avseende de medlemmar som har hemvist i Spanien, överfördes automatiskt till de medlemmar som har hemvist i Spanien i förhållande till deras andelsinnehav. Faktum kvarstår dock att det var på de ekonomiska intressegrupperingarna som skatteåtgärderna i fråga tillämpades och att de var de direkta mottagarna av förmånerna som följde av dessa åtgärder. Enligt skäl 157 i det omtvistade beslutet gynnade dessa fördelar den verksamhet avseende anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning av dessa, som de ekonomiska intressegrupperingarna utövade.

46 Härav följer att de aktuella skatteåtgärderna, mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 35–37 i förevarande dom, kunde utgöra statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna och att tribunalen därför, genom att underlåta att kvalificera de ekonomiska intressegrupperna som mottagare av dessa åtgärder på grund av att dessa var skattemässigt transparenta, uteslöt att de kunde vara mottagare av statligt stöd enbart på grund av deras juridiska form och därtill hänförliga bestämmelser om beskattning av vinster. Ett sådant uteslutande strider mot den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 34 och 36 i förevarande dom, av vilken det följer att klassificeringen av en åtgärd som statligt stöd inte är avhängig av de

berörda företagens rättsliga ställning eller de tekniker som används.

47 Denna slutsats påverkas inte av kommissionens beslut att återkräva oförenligt stöd enbart från investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, vars lagenlighet domstolen inte ska pröva inom ramen för förevarande överklagande.

48 Härav följer att den första anmärkningen i den första grundens första del är välgrundad.

Den första grundens andra del

– *Parternas argument*

49 Inom ramen för den andra delen av den första grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen, i punkterna 157–163 i den överklagade domen, gjorde en felaktig rättstillämpning vid analysen av den selektiva fördelen som följde av skattemyndighetens befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar. Tribunalen byggde sitt resonemang på det felaktiga antagandet att de ekonomiska intressegrupperingarna kunde åtnjuta en skatteförmån och bortsåg från den fasta rättspraxis enligt vilken en till synes allmän åtgärd blir selektiv när fördelen beviljas genom ett skönsmässigt förfarande.

50 Även om det är utrymmet för skönsmässig bedömning i sig som placerar vissa företag i en mer förmånlig situation än andra företag, gjorde tribunalen en bedömning i efterhand och förväxlade sålunda selektivitet på grundval av den skönsmässiga förvaltningen med faktisk selektivitet, som är beroende av en bedömning av det konkreta beteendet hos den myndighet som beviljar förmånen. Vidare gavs tillstånd från myndighet att tillämpa tidig avskrivning och ordningen för tonnageskatt endast till de ekonomiska intressegrupperingar som utövar en verksamhet avseende finansiering och bareboat-charter av fartyg, vilket placerade dem i en mer fördelaktig situation än andra företag.

51 Konungariket Spanien har gjort gällande att tribunalen fann att förekomsten av en skönsmässig befogenhet hos skattemyndigheten inte hade fastställts och att detta är ett konstaterande avseende en faktisk omständighet som inte får prövas av domstolen. Såsom tribunalen också konstaterade var denna befogenhet dessutom mycket begränsad, eftersom den inte bestod i att fastställa stödmottagarna, utan endast vilken typ av varor som kan omfattas av tidig avskrivning. Det villkor som följer av rättspraxis, enligt vilket det för att det ska anses röra sig om en selektiv fördel måste föreligga ett stort utrymme för skönsmässig bedömning avseende fastställandet av mottagarna och villkoren för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som inte har något samband med skattesystemet, var således inte uppfyllt. I motsats till vad kommissionen har påstått prövade inte tribunalen selektiviteten hos de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna i efterhand istället för att grunda sig på kriteriet avseende den diskretionära handläggningen av stödet.

52 Lico Leasing och PYMAR anser även att de överväganden i den överklagade domen som rör den skönsmässiga karaktären hos skattemyndighetens befogenhet avseende tax lease-systemet utgör en bedömning av de faktiska omständigheterna. Lico Leasing och PYMAR anser dessutom att tribunalen gjorde en korrekt bedömning av selektiviteten hos de fördelar som följer av de ifrågavarande skatteåtgärderna, genom att avfärda både förekomsten av selektivitet som grundar sig på en skönsmässig befogenhet hos skattemyndigheten och förekomsten av en faktisk selektivitet.

53 Likaledes har Bankia m.fl. gjort gällande att tribunalen inte gjorde en felaktig rättstillämpning när den konstaterade att det saknades rättslig och faktisk selektivitet. De har gjort gällande att även om det antas att det fanns en sektoriell selektivitet i varvs- och sjöfartsindustrin berörde

denna selektivitet inte investerarna som identifierats som de slutliga och enda mottagarna av de skattemässiga fördelarna i fråga.

54 Aluminios Cortizo har instämt i de argument som Konungariket Spanien, Lico Leasing, PYMAR och Bankia m.fl. har framfört.

– *Domstolens bedömning*

55 Domstolen erinrar om att det för fastställandet av att en skattemässig fördel är selektiv inte är nödvändigt att de behöriga nationella myndigheterna förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bevilja förmånen. Ett sådant bedömningsutrymme kan emellertid göra det möjligt för dessa myndigheter att gynna vissa företag eller viss produktion till nackdel för andra, och följaktligen, göra det möjligt att fastställa förekomsten av stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen, C?501/00, EU:C:2004:438, punkt 121). Detta är fallet särskilt om de behöriga myndigheterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att fastställa mottagarna och villkoren för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som inte har något samband med skattesystemet. Å andra sidan kan en tillämpning av en ordning med godkännande – inom vilken de behöriga myndigheterna endast förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning som begränsas av objektiva kriterier som inte är främmande för det skattesystem som inrättats genom den aktuella lagstiftningen – inte anses vara selektiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, P, C?6/12, EU:C:2013:525, punkterna 26 och 27).

56 Som grund för konstaterandet att kommissionen, i skäl 156 i det angripna beslutet, felaktigt slog fast att de fördelar som följer av tax lease-systemet som helhet var selektiva eftersom de var beroende av skattemyndigheternas skönsmässiga befogenheter fastslog tribunalen, i punkt 158 i den överklagade domen, att dessa fördelar, trots att det förelåg ett system för godkännande med påstått skönsmässiga inslag, förblev tillgängliga på samma villkor för alla investerare som beslutade sig för att delta i tax lease-operationer för finansiering av fartyg genom förvärv av andelar i de ekonomiska intressegrupperingar som inrättats av bankerna.

57 Efter att i punkt 159 i den överklagade domen ha påpekat att villkoren för godkännande av tidig avskrivning rättsligt endast avsåg egenskaperna hos de tillgångar som kan skrivas av på förhand, att kommissionen i det angripna beslutet hade angett att utövandet av utrymmet för skönsmässig bedömning ledde till att skattemyndigheten endast godtog tidig avskrivning för en viss kategori av tillgångar och att de berörda fördelarna inte hade nekats för någon tax lease-operation, konstaterade tribunalen, i punkterna 160 och 162 i den överklagade domen, att även om det antas att det är styrkt att det föreligger ett sådant handlingsutrymme, har detta handlingsutrymme rättsligt och faktiskt endast lett till ett fastställande av vilken typ av transaktion som kan omfattas av de aktuella skattefördelarna, nämligen tax lease-transaktioner för finansiering av fartyg, med uteslutande av andra varor, samt att möjligheten att delta i dessa transaktioner och att få tillgång till förmånerna i fråga förblev öppen för alla företag. Tribunalen drog slutsatsen att förekomsten av ett tillståndssystem inte kunde ge de fördelar som investerarna har åtnjutit en selektiv karaktär.

58 Det är emellertid uppenbart att dessa bedömningar bygger på den felaktiga premissen att endast investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna och att det därför var i förhållande till investerarna och inte de ekonomiska intressegrupperingarna som villkoret avseende selektivitet skulle tillämpas. Genom att inte undersöka huruvida det system för godkännande av tidig avskrivning som föreskrivs i artikel 48.4 och artikel 115.11 i TRLIS och artikel 49 i RIS ger skattemyndigheten ett utrymme för skönsmässig bedömning som är ägnad att gynna verksamhet som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-systemet eller som

leder till gynnande av sådan verksamhet, gjorde följaktligen tribunalen en felaktig rättstillämpning.

59 Överklagandet kan därför inte vinna bifall såvitt avser den första grundens andra del.

Den tredje delen av den första grunden

– *Parternas argument*

60 Inom ramen för den tredje delen av den första grunden har kommissionen kritiserat tribunalens bedömning, i punkterna 139–155 i den överklagade domen, där tribunalen, med hänvisning till domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), och domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), slog fast att den omständigheten att skatteförmånerna beviljas för investeringar i en viss tillgång, med uteslutande av andra varor eller andra former av investeringar, inte gör dem selektiva med avseende på investerare, eftersom transaktionen är öppen för alla företag. Genom att upphäva dessa domar genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981) avfärdade domstolen detta resonemang. Dessutom gjorde tribunalen en felaktig bedömning av rättspraxis.

61 Konungariket Spanien har gjort gällande att kommissionen har underlåtit att nämna att tribunalen, även om den tog hänsyn till domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), och dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), uttryckligen angav att den prövade målet inom ramen för domstolens dittillsvarande praxis och följde fast rättspraxis i fråga om beskattning. Av denna praxis följer att en skatteordning inte är selektiv när alla ekonomiska aktörer utan åtskillnad kan använda sig av den. I förevarande fall har kommissionen underlåtit att ange en kategori av företag som omfattas av ett undantag eller en jämförelse mellan dessa företag och de som inte kan dra nytta av undantaget.

62 Lico Leasing och PYMAR har gjort gällande att tribunalen – med anledning av att de aktuella skattebestämmelserna inte var selektiva, eftersom alla företag utan åtskillnad kunde investera i de ekonomiska intressegrupperingarna och dra nytta av fördelarna av dessa investeringar – inte gjorde en felaktig rättstillämpning genom att med denna motivering slå fast att de fördelar som investerarna erhållit inom ramen för tax lease-systemet inte var selektiva. Denna bedömning påverkades inte av domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981), med anledning av att det i tax lease-systemet inte fanns något undantag som gynnade vissa skattebetalare i förhållande till andra skattebetalare som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation i förhållande till referensskattesystemet eller förelåg någon diskriminering mellan olika kategorier av investerare, eftersom tax lease-systemet endast var ett medel för skatteoptimering som var tillgängligt för alla. Dessutom innehöll det angripna beslutet inte någon motivering avseende de uppgifter som krävs för tillämpning av kriterierna i den domen, bland annat i syfte att fastställa en referensram.

63 Bankia m.fl. har påpekat att det framgår av den överklagade domen att kommissionen själv gjorde en åtskillnad mellan detta mål och det mål som gav upphov till domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981), genom att konstatera att de fördelar som följde av tax lease-systemet inte hade beviljats investerarna endast på grund av genomförandet av investeringar, utan på grund av utövandet av viss ekonomisk verksamhet med hjälp av ekonomiska intressegrupperingar. I vart fall gynnade inte skatteåtgärderna i fråga, till skillnad från åtgärderna i det sistnämnda målet, företag i förhållande till andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation, eftersom

kommissionen inte hade styrkt eller ens definierat en referensram.

– *Domstolens bedömning*

64 Det framgår av punkterna 130 och 132 i den överklagade domen att Konungariket Spanien, Lico Leasing och PYMAR hade påpekat vid tribunalen att möjligheten att delta i tax lease-systemets strukturer och följaktligen erhålla de förmåner som följer av systemet var öppen för investerare i alla sektorer av ekonomin, utan några villkor eller begränsningar, vilket innebär att de fördelar som investerarna erhållit inte kan anses vara selektiva, bland annat mot bakgrund av domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), och domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939). Därav framgår också att kommissionen hade gjort gällande att de aktuella skatteåtgärderna var selektiva i förhållande till investerarna, eftersom endast de företag som gjorde en viss typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering drog nytta av dem, medan företag som gjorde investeringar i andra liknande transaktioner inte kunde dra nytta av dem.

65 För att avfärda detta argument från kommissionen i punkt 144 i den överklagade domen hänvisade tribunalen, i punkterna 139–143 i den överklagade domen, till domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), och domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), och påpekade att alla aktörer, såsom i de mål som gav upphov till dessa domar, kunde komma i åtnjutande av de aktuella skattefördelarna genom att genomföra en viss typ av öppen transaktion, på samma villkor för alla företag utan åtskillnad. Därför ansåg tribunalen att det faktum att förmånerna beviljades på grund av en investering i en viss tillgång med uteslutande av andra varor eller andra typer av investeringar liksom i de nämnda målen inte innebar att förmånerna blev selektiva i förhållande till investerarna, eftersom transaktionen var möjlig för alla företag.

66 Därefter analyserade tribunalen, i punkterna 146–154 i den överklagade domen, domstolens dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C?156/98, EU:C:2000:467) och rättspraxis från tribunalen. Tribunalen konstaterade därvid, i punkterna 148 och 150 i den överklagade domen, att det därav framgick att när en fördel beviljas på samma villkor till alla företag på grund av genomförandet av en viss typ av investering som är tillgänglig för alla aktörer, är fördelen av allmän karaktär i förhållande till dessa aktörer och utgör inte ett statligt stöd till förmån för dessa. Härav drog tribunalen, i punkt 155 i den överklagade domen, slutsatsen att de fördelar som de investerare som deltog i tax lease-operationerna fick inte kunde anses vara selektiva på grund av att endast de företag som gjorde denna särskilda typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering kom i åtnjutande av dem.

67 I detta hänseende påpekar domstolen att tribunalens bedömning, i den överklagade domen, av den grund som kommissionen åberopat vid tribunalen bygger på den felaktiga premissen att endast investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna och att det därför var i förhållande till investerarna och inte de ekonomiska intressegrupperingarna som villkoret avseende selektivitet skulle tillämpas.

68 I domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981), fastställde domstolen att resonemanget i domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), och domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) – enligt vilket förekomsten av en avvikelse eller ett undantag från den referensram som kommissionen identifierat inte i sig visar att den aktuella åtgärden gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i denna bestämmelse, när denna åtgärd a priori är tillgänglig

för alla företag och inte avser en viss kategori företag som skulle ha varit de enda som gynnades av åtgärden, utan en viss typ av ekonomiska transaktioner – byggde på en felaktig tillämpning av selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF.

69 I punkt 67 i domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981), erinrade domstolen om att när det gäller en nationell åtgärd som innebär en skattefördel med allmän räckvidd är selektivitetskriteriet uppfyllt när kommissionen visar att åtgärden avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. I punkterna 70 och 71 i denna dom påpekade domstolen att det ytterligare kravet avseende identifiering av en särskild kategori företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden och som kan särskiljas på grundval av särskilda gemensamma egenskaper, inte kan utläsas av domstolens rättspraxis.

70 I punkterna 80 och 81 i domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981) erinrade domstolen om att den omständigheten att de företag som mottar stöd tillhör olika sektorer inte är tillräcklig för att ifrågasätta åtgärdens selektiva karaktär och fann att denna eventuella selektiva karaktär inte på något sätt påverkades av den omständigheten att det grundläggande villkoret för att erhålla den skattefördel som denna åtgärd gav avsåg en ekonomisk transaktion, närmare bestämt en rent finansiell transaktion som är oberoende av vilken typ av verksamhet som bedrivs av de stödmottagande företagen.

71 Tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den vid underkännandet av den grund som kommissionen åberopat slog fast att fördelarna som erhållits av de investerare som deltagit i tax lease-transaktionerna inte kan anses vara selektiva då dessa var tillgängliga på samma villkor för alla företag utan åtskillnad, utan att undersöka huruvida kommissionen hade styrkt att dessa skatteåtgärder till följd av sina faktiska effekter medförde en skillnad i behandling av olika aktörer, trots att de aktörer som fått skattemässiga förmåner och dem som undantogs, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med nämnda system, i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation.

72 Följaktligen ska talan bifallas såvitt avser den första grundens tredje del.

Den andra anmärkningen i den första delen av den första grunden samt den andra grunden

Parternas argument

73 Till stöd för den andra anmärkningen i den första delen av den första grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen, i punkterna 169–177 i den överklagade domen, åsidosatte artikel 296 FEUF genom att fastslå att det omtvistade beslutet var behäftat med en bristande motivering och att motiveringen var motsägelsefull. Uppfattningen att det föreligger en ekonomisk enhet som inrättats av den ekonomiska intressegrupperingen och dess medlemmar var nämligen aktuell i hela det omtvistade beslutet och resonemanget avseende selektiviteten hos de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna grundade sig på begreppet ”företag” i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. Tribunalen godtog att detta beslut hade beskrivit selektiviteten hos de omtvistade skatteåtgärderna genom att konstatera att de hade gynnat vissa verksamheter. Därefter begränsade tribunalen sin prövning till de fördelar som investerarna erhållit och gjorde därvid en åtskillnad mellan de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar.

74 Tribunalens konstateranden i punkt 175 i den överklagade domen, angående skäl 28 i det omtvistade beslutet, utgör en missuppfattning av innehållet i detta genom att konstatera motsägelser som inte föreligger. Detta skäl, där kommissionen kvalificerade medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna som ”investerare”, innehåller inte någon bedömning av kommissionen i strid med en annan, utan begränsar sig till att återge de argument som vissa berörda parter framfört och att göra ett terminologiskt val som inte påverkar arten av den ekonomiska intressegrupperingen.

75 Till stöd för den andra grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen, i punkterna 198–208 i den överklagade domen, gjorde en felaktig rättstillämpning i fråga om motiveringsskyldigheten och missuppfattade det omtvistade beslutet. Tribunalen ansåg att de särskilda omständigheterna i målet kräver en fördjupad motivering av det angripna beslutet när det gäller risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln, medan det i det mål som gav upphov till domen av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam (C?494/06 P, EU:C:2009:272), som kommissionen hänvisade till, inte förelåg någon ny och exceptionell omständighet som gjorde en sådan motivering nödvändig. I synnerhet föreligger det inte några tvivel om att de omtvistade skatteåtgärderna innebar en direkt minskning av beskattningsunderlaget för bolagsskatt, att de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar agerade på en avreglerad europeisk marknad där de konkurrerar med andra aktörer och att förmånerna till följd av dessa åtgärder inte uppgick till små belopp.

76 Tribunalen gjorde fel när den slog fast att det omtvistade beslutet inte var tillräckligt motiverat vad avser förekomsten av en risk för snedvridning på den marknad där de ekonomiska intressegrupperingarna agerade, eftersom det i det omtvistade beslutet inte förklarades varför de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar utgjorde en enda ekonomisk enhet. Oberoende av detta är det nämligen tillräckligt att det förekommer en snedvridning av konkurrensen på marknaden för att villkoren för att tillämpa artikel 107.1 FEUF ska anses vara uppfyllda.

77 Konungariket Spanien har påpekat att kommissionen först vid tribunalen utvecklat sina argument avseende en ekonomisk enhet bestående av de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar. Detta argument strider mot själva kärnan i en ekonomisk intressegruppering, som endast är ett instrument för att kanalisera skatteförmåner. Om kommissionen, när den hänvisade till ”ekonomiska intressegrupperingar och/eller deras investerare” i det angripna beslutet, önskade ange att dessa utgjorde en enda ekonomisk enhet, borde den ha lämnat en tillräcklig motivering för detta. Inte heller den ekonomiska intressegrupperingens tillhörighet till en viss bransch förklarades tydligt i detta beslut. Tribunalen gjorde därför en riktig bedömning när den fann att beslutet inte var tillräckligt motiverat.

78 I motsats till vad kommissionen har påstått, krävde inte tribunalen, vad beträffar risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln, en mer omfattande motivering än den som krävs enligt rättspraxis och hänvisningen till domen av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam (C?494/06 P, EU:C:2009:272), i den överklagade domen, var inte avgörande för det resonemang som ledde fram till tribunalens slutsats avseende motiveringen av det omtvistade beslutet. Emellertid finns det likheter mellan omständigheterna i det mål som gav upphov till den domen och omständigheterna i förevarande mål. Eftersom kommissionen inte identifierade den grupp eller den kategori av företag som gynnades av de skattemässiga åtgärderna i fråga, ska tribunalen inte heller kritiseras för bedömningen att kommissionen hade underlåtit att uppfylla sin motiveringsskyldighet även vad gäller snedvridningen av konkurrensen och påverkan på handeln, då det finns ett samband mellan fördelens selektivitet och snedvridningen av konkurrensen.

79 Lico Leasing och PYMAR har också gjort gällande att även om det antas att argumentet avseende en ekonomisk enhet som utgörs av de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar återfinns i det angripna beslutet, är det behäftat med en bristande motivering i detta avseende, vilket tribunalen konstaterat i andra hand. På samma sätt har de påpekat att tribunalen inte krävde en mer omfattande motivering med avseende på risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln, utan fann en total avsaknad av motivering på denna punkt. När det gäller ett komplicerat fall där snedvridning av konkurrensen enligt kommissionen ägde rum på två olika nivåer var det enligt Lico Leasing och PYMAR nödvändigt att lämna en lämplig motivering. Påståendet i det omtvistade beslutet att mottagarna av de fördelar som följde av de aktuella skattebestämmelserna var verksamma inom alla sektorer av ekonomin och att fördelarna stärkte deras ställning på de respektive marknaderna var allmänt och förklarade inte varför tax lease-systemet faktiskt utgjorde en risk för snedvridning av konkurrensen och för påverkan på handeln mellan medlemsstaterna. Vad gäller påverkan på marknaden för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av fartyg, innehåller det angripna beslutet flera motsägelser och inkonsekvenser avseende de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamhet och, följaktligen, avseende frågan huruvida de skattemässiga åtgärderna i fråga kan snedvrida konkurrensen och påverka handeln.

80 Enligt Bankia m.fl., åberopades förekomsten av en ekonomisk enhet bestående av de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar för sent och ett sådant åberopande framgår inte av det omtvistade beslutet. Det var således med rätta som tribunalen konstaterade, i andra hand, att motiveringen i beslutet var bristfällig. Med hänsyn till de särskilda omständigheterna i förevarande fall ålåg det, enligt Bankia m.fl., kommissionen att lämna fler uppgifter för att göra det möjligt att förstå hur de fördelar som tilldelades investerarna, och inte rederierna eller varven, kunde snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och påverka handeln på de marknader där investerarna var verksamma.

81 Aluminios Cortizo har gjort gällande att kommissionen, i det omtvistade beslutet, inte angav

varför den underlät att bedöma selektiviteten hos de fördelar som följde av de aktuella skatteåtgärderna på varvsmarknaden, som var den enda berörda. Enligt Aluminios Cortizo kunde det inte heller fastställas någon snedvridning av konkurrensen när investerarna var verksamma inom alla sektorer av ekonomin, eftersom en sådan snedvridning endast föreligger om åtgärden i fråga är selektiv. Eftersom det omtvistade beslutet inte innehåller någon förklaring i detta avseende var det med rätta som tribunalen konstaterade att motiveringen i beslutet var bristfällig. Med anledning av att de ekonomiska intressegrupperingarna endast utgjorde finansiella instrument för genomförandet av avtalsbestämmelser var de inte verksamma på någon marknad, vilket innebär att det inte heller kan anses föreligga någon snedvridning av konkurrensen på denna nivå.

Domstolens bedömning

82 Såsom tribunalen erinrade om i punkt 185 i den överklagade domen ska den motivering som krävs enligt artikel 296 FEUF enligt fast rättspraxis vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att unionsdomstolen ges möjlighet att utföra sin prövning. Det krävs dock inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av ett beslut uppfyller kraven i artikel 296 FEUF inte ska ske endast utifrån motiveringens lydelse, utan även utifrån det sammanhang i vilket den ingår och samtliga rättsregler på det aktuella området. (se, bland annat, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C?88/03, EU:C:2006:511, punkt 88, och dom av den 2 december 2009, kommissionen/Irland m.fl., C?89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 77).

83 När en åtgärd kvalificeras som stöd kräver tillämpningen av denna princip att kommissionen anger skälen till varför den anser att åtgärden i fråga omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. Även om det i vissa fall redan av de omständigheter under vilka stödet har lämnats kan framgå att detta kan påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, måste kommissionen åtminstone nämna dessa omständigheter i motiveringen till sitt beslut (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C?88/03, EU:C:2006:511, punkt 89, och dom av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam, C?494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 49).

84 När det gäller villkoret avseende snedvridningen av konkurrensen framgår det, såsom tribunalen påpekat i punkt 188 i den överklagade domen, av fast rättspraxis från domstolen att stöd som är avsett att befria ett företag från kostnader som det normalt hade fått bära inom ramen för sin dagliga förvaltning eller normala verksamhet i princip snedvrider konkurrensvillkoren (dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C?156/98, EU:C:2000:467, punkt 30, och dom av den 3 mars 2005, Heiser, C?172/03 , EU:C:2005:130, punkt 55).

85 Vad beträffar villkoret avseende påverkan på handeln, framgår det, såsom tribunalen påpekat i punkt 191 i den överklagade domen, av fast rättspraxis från domstolen att beviljandet av stöd från en medlemsstat i form av en skattelättnad till vissa skattepliktiga måste anses vara ägnad att påverka handeln och, följaktligen, uppfylla detta villkor då dessa skattskyldiga personer utför en ekonomisk verksamhet som inbegriper handel eller det inte kan uteslutas att de konkurrerar med aktörer som är etablerade i andra medlemsstater (dom av den 3 mars 2005, Heiser, C?172/03, EU:C:2005:130, punkt 35, och dom av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam, C?494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 51). Om stöd som beviljas av en medlemsstat stärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom unionen, ska dessutom denna handel anses vara påverkad av detta stöd (dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C?222/04, EU:C:2006:8, punkt 141).

86 Det framgår även av fast rättspraxis att det, för att kvalificera en nationell åtgärd som statligt stöd, inte är nödvändigt att styrka att stödet faktiskt påverkar handeln mellan medlemsstaterna och snedvrider konkurrensen, utan endast att stödet kan påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen (dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C?222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 och där angiven rättspraxis).

87 I förevarande fall prövade tribunalen, i punkterna 169–173 i den överklagade domen, huruvida kommissionens analys av de ifrågavarande skatteåtgärderna gjorde det möjligt att dra slutsatsen att de fördelar som tilldelats investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, uppfyllde villkoret avseende selektivitet och slog fast att de verksamheter som nämns i det angripna beslutet, vilka skulle ha dragit fördel av dessa åtgärder, nämligen anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning, utövades av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet. Tribunalen påpekade att även om kommissionen hade funnit att de fördelar som investerarna fick var selektiva på grund av genomförandet av dessa verksamheter, ankom det på kommissionen att precisera att de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamheter motsvarade deras medlemmars verksamheter eller i vart fall att de kunde tillskrivas dem. Tribunalen påpekade att det i det omtvistade beslutet inte gavs någon förklaring i detta avseende, att kommissionen begränsade sig till att konstatera att de ifrågavarande skatteåtgärderna innebar en selektiv fördel för ekonomiska intressegrupperingar och/eller deras investerare utan något ytterligare förtydligande och utan att förklara varför det skulle kunna anses att medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna utövade den ekonomiska verksamhet som bedrevs av dessa grupperingar som om de utgjorde en enda rättslig eller ekonomisk enhet.

88 Tribunalen påpekade också, i punkt 174 i den överklagade domen, att påståendet i skäl 172 i det omtvistade beslutet att investerarna var ”verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg” tycks motsäga andra skäl i det omtvistade beslutet.

89 Tribunalen slog därför fast, i punkterna 176 och 177 i den överklagade domen, att konstaterandet i skäl 157 i det omtvistade beslutet, att tax lease-systemet gynnar de verksamheter som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingarna, inte var tillräckligt för att fastställa selektiviteten hos de fördelar som erhållits av investerarna. Däri slog tribunalen också fast att om det omtvistade beslutet skulle förstås på så sätt att investerarna, genom de ekonomiska intressegrupperingarna som skapats för tax lease-systemet, utövade vissa av de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamheter, är beslutet behäftat med en bristfällig motivering, eller till och med motstridiga skäl, på denna punkt.

90 Tribunalen slog vidare fast, i punkt 208 i den överklagade domen, att kommissionen hade åsidosatt sin motiveringsskyldighet när den, i skälen 171–173 i det omtvistade beslutet,

konstaterade att de omtvistade skatteåtgärderna kunde snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna. För att komma fram till denna slutsats konstaterade tribunalen först, i punkterna 198–204 i den överklagade domen, att kommissionens slutsats att investerarna var verksamma inom alla sektorer i ekonomin och att fördelarna stärker deras ställning på de respektive marknaderna var otillräckligt motiverat, eftersom detta är ett allmänt påstående som kan tillämpas på alla typer av statligt stöd. Kommissionen anförde inte någon särskild omständighet som förklarade denna slutsats trots att det, med beaktande av de särskilda omständigheter som anges i detta beslut, ålåg kommissionen att lämna fler uppgifter för att göra det möjligt att förstå hur de fördelar som erhölls av investerarna, och inte rederierna eller varven, kunde snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och påverka handeln på de marknader där dessa investerare var verksamma.

91 Vidare konstaterade tribunalen, i punkterna 205–207 i den överklagade domen, att kommissionen även underlåtit att uppfylla motiveringsskyldigheten i skäl 172 i det omtvistade beslutet när den slog fast att investerarna, med avseende på de transaktioner som gynnades av tax lease-systemet, var verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, vilka är marknader som är öppna för handel inom unionen, eftersom kommissionen i detta beslut inte förklarade varför de ekonomiska intressegrupperingarna som har bildats för tax lease-systemet och deras medlemmar utgjorde en enda rättslig eller ekonomisk enhet på så sätt att de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamhet kan tillskrivas deras medlemmar.

92 I detta avseende bör det noteras att alla ovanstående överväganden grundar sig på antagandet att endast investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följde av de aktuella skattebestämmelserna och att det därför var nödvändigt att undersöka huruvida de fördelar som investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, fick var selektiva, huruvida de kunde snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna och huruvida det omtvistade beslutet var tillräckligt motiverat vad beträffar bedömningen av dessa kriterier. Såsom framgår av prövningen av den första anmärkningen i den första grunden är detta antagande felaktigt.

93 För att avgöra huruvida det omtvistade beslutet är tillräckligt motiverat vad gäller selektiviteten hos de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna, snedvridningen av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna är det nödvändigt att undersöka innehållet i nämnda beslut i dess helhet.

94 Vid beskrivningen av skattestrukturen i tax lease-systemet i punkt 2.2 i det omtvistade beslutet angav kommissionen, i skälen 15–20, att syftet med tax lease-systemet var att den ekonomiska intressegrupperingen och de deltagande investerarna skulle dra nytta av vissa skatteåtgärder. Såsom påpekats i punkt 9 i förevarande dom förklarade kommissionen att den ekonomiska intressegrupperingen fick skattefördelar i två skeden, tack vare kombinationen av skatteåtgärderna i fråga. I punkt 5.3.2.6. i beslutet angav kommissionen att de ekonomiska fördelar som följde därav motsvarade de fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna inte hade erhållit genom samma finansieringstransaktion om de endast hade tillämpat de allmänna bestämmelserna, nämligen den ränta som sparats på de skattebetalningar som skjutits upp genom tidig avskrivning, den skatt som undvikits eller den ränta som sparats på skatt som skjutits upp genom ordningen för tonnageskatt och den skatt som undvikits på den vinst som gjorts vid försäljningen av fartyget. Kommissionen konstaterade, i punkt 5.3.3 i det omtvistade beslutet, att tax lease-systemet således innebar att statliga medel används genom en förlust av skatteintäkter och uteblivna ränteintäkter.

95 När det gäller rederier och varv angav kommissionen, i bland annat skälen 162 och

167–170 i det omtvistade beslutet, att i ekonomiskt avseende överfördes en betydande del av de skattefördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna erhållit till rederierna genom en rabatt, men att de fördelar som erhållits av rederierna och indirekt av varven inte kunde tillskrivas staten, eftersom de följer av en kombination av rättsliga transaktioner mellan privata enheter.

96 När det gäller de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna, påpekade kommissionen, i skäl 28 i det omtvistade beslutet, att ”[e]ftersom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationerna av medlemmarna betraktas som investeringsverktyg – snarare än ett sätt att genomföra gemensam verksamhet – kallas de i detta beslut investerare” och kommissionen ifrågasatte inte i detta beslut att de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna utgjorde en ekonomisk enhet.

97 Det framgår inte heller av detta skäl eller av det angripna beslutet i dess helhet att kommissionen var av uppfattningen att de ekonomiska intressegrupperingarna enbart var investeringsverktyg eller att de som betecknats som ”investerare” av kommissionen ansågs vara det på något annat sätt än i egenskap av medlemmar i de ekonomiska intressegrupperingarna. Tvärtom påpekade kommissionen, i skäl 126 i det omtvistade beslutet, att de ekonomiska intressegrupperingarna i fråga var företag i den mening som avses i artikel 107 FEUF, och i skäl 140 i beslutet, påpekade kommissionen att deras skattetransparens endast gjorde det möjligt för olika aktörer att delta i finansieringen eller utförandet av en ekonomisk verksamhet. Vid bedömningen av selektiviteten hos de fördelar som följde av de aktuella skatteåtgärderna beskrev kommissionen, i punkt 5.3.2 i det omtvistade beslutet och särskilt i skäl 161 i detta, de ekonomiska intressegrupperingarna som enheter för vilka de skatteåtgärderna i fråga beviljades och som deras förmånstagare. I skäl 157 i beslutet påpekade kommissionen att dessa åtgärder gynnade verksamheter avseende förvärv av fartyg genom leasingkontrakt, särskilt för bareboat-charter och därpå följande återförsäljning, vilka bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingarna.

98 Vid ett flertal tillfällen, särskilt i skälen 16, 17, 28, 29 och 45 i det omtvistade beslutet, nämnde kommissionen begreppet ”skattetransparens”, med avseende på de ekonomiska intressegrupperingarna, vars konsekvens var att hela den fördel som följde av skatteåtgärderna i fråga överfördes till dessa grupperingars medlemmar. Såsom framgår av skäl 166 i detta beslut påpekade kommissionen att ”[v]id tax lease-operationer överför staten först medel till den ekonomiska intressegrupperingen genom att finansiera de selektiva fördelarna” och att ”[g]enom den skattemässiga transparensen överför den ekonomiska intressegrupperingen sedan de statliga medlen till sina investerare”.

99 Det var bland annat genom att ange alla dessa omständigheter som kommissionen, vid prövningen av villkoret avseende snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln i skälen 171–173 i det omtvistade beslutet, konstaterade att medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna var verksamma inom alla sektorer av ekonomin, särskilt inom sektorer som är öppna för handel mellan medlemsstaterna, och att de dessutom, via de transaktioner som gynnas av tax lease-systemet, var verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, vilka också är marknader som är öppna för handel mellan medlemsstaterna, vilket innebar att fördelarna från tax lease-systemet stärkte deras ställning på de respektive marknad, vilket snedvred eller hotade att snedvrida konkurrensen. Kommissionen drog slutsatsen att de ekonomiska fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna erhöll kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen på den inre marknaden.

100 Konstaterandet att investerarna agerade genom ekonomiska intressegrupperingar på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av fartyg står inte i strid med skäl 28 i det omtvistade beslutet och det står inte heller, till skillnad från vad tribunalen angav i

punkt 175 i den överklagade domen, i strid med skäl 27 i beslutet, enligt vilket de ekonomiska intressegrupperingarna var en juridisk person som var skild från sina medlemmar.

101 Det framgår av detta att kommissionen, i det omtvistade beslutet, lämnade uppgifter som gjorde det möjligt att förstå varför den ansåg att de fördelar som följde av de aktuella skatteåtgärderna var selektiva och kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen och att kommissionen, med beaktande av de särskilda omständigheterna i detta fall, tillhandahöll en tillräcklig motivering av beslutet som inte innehöll någon motsägelse i detta avseende och som uppfyllde kraven i artikel 296 FEUF såsom dessa preciserats i den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 82–86 i förevarande dom.

102 Härav följer att överklagandet ska bifallas såvitt avser den andra anmärkningen i den första delen av den första grunden samt den andra grunden.

103 Den överklagade domen ska följaktligen upphävas.

Återförvisning av målet till tribunalen

104 Om tribunalens avgörande upphävs får domstolen, enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol, antingen själv slutligt avgöra målet, om det är färdigt för avgörande, eller återförvisa målet till tribunalen för avgörande.

105 I detta fall har tribunalen endast prövat vissa av de grunder som parterna framställt i sak. Domstolen finner därför att förevarande mål inte är färdigt för avgörande. Målet ska därför återförvisas till tribunalen.

Rättegångskostnader

106 Eftersom målet återförvisas till tribunalen ska beslutet om rättegångskostnaderna anstå.

107 Bankia m.fl. och Aluminios Cortizo, som intervenerat i målet, ska bära sina rättegångskostnader enligt artikel 140.3 i rättegångsreglerna för domstolen, vilka enligt artikel 184.1 i dessa regler även ska tillämpas i mål om överklagande.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Den dom som Europeiska unionens tribunal meddelade den 17 december 2015 i målet Spanien/kommissionen (T?515/13 och T?719/13, EU:T:2015:1004) upphävs.**

2) **Målet återförvisas till Europeiska unionens tribunal.**

3) **Frågan om rättegångskostnader anstår.**

4) **Bankia SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Gallego SA, Catalunya Banc SA, Caixabank SA, Banco de Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA, Naviera Nebulosa de Omega AIE, Banco Mare Nostrum SA, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Banco Grupo Cajatres SAU, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C? 1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL och Aluminios Cortizo SAU ska bära sina egna rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.