



Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Niende Udvidede Afdeling)

15. november 2018*

»Statsstøtte – bestemmelser vedrørende selskabsskat, der giver virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, mulighed for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelser af kapitalandele i virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i udlandet – afgørelse, der erklærer støtten uforenelig med det indre marked og kræver tilbagesøgning heraf – begrebet statsstøtte – selektivitet – referencesystem – undtagelse – forskelsbehandling – begrundelsen for forskelsbehandlingen – virksomheder, der er omfattet af foranstaltningen – berettiget forventning«

I sag T-399/11 RENV,

Banco Santander, SA, Santander (Spanien),

Santusa Holding, SL, Boadilla del Monte (Spanien),

ved advokaterne J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero og A. Lamadrid de Pablo,

sagsøgere,

støttet af

Forbundsrepublikken Tyskland ved T. Henze, som befuldmægtiget,

af

Irland først ved G. Hodge og E. Creedon, som befuldmægtigede, derefter ved G. Hodge og M. Browne, som befuldmægtigede,

og af

Kongeriget Spanien ved M. Sampol Pucurull, som befuldmægtiget,

intervenienter,

mod

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes og P. Němečková, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: spansk.

angående et søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1),

har

RET TEN (Niende Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Gervasoni (refererende dommer), og dommerne L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk og C. Mac Eochaidh,

justitssekretær: fuldmægtig X. Lopez Bancalari,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. januar 2018,

afsagt følgende

Dom

I. Tvistens baggrund

- 1 Den 10. oktober 2007 besluttede Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, efter flere skriftlige forespørgsler til denne institution fremsat i 2005 og 2006 fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende modtaget i 2007, at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende den bestemmelse, der er fastsat i artikel 12, stk. 5, som blev indsat i Ley del Impuesto sobre Sociedades (den spanske lov om selskabsbeskatning) ved Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lov nr. 24/2001 om fiskale, administrative og sociale foranstaltninger) af 27. december 2001 (BOE nr. 313 af 31.12.2001, s. 50493) og videreført ved Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt lovdekret nr. 4/2004 om vedtagelse af den omarbejdede lov om selskabsbeskatning) af 5. marts 2004 (BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951, herefter »den omtvistede foranstaltning« eller »den omtvistede ordning«).
- 2 Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og for så vidt som disse kapitalandele er på mindst 5% og indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år, kan den goodwill (jf. præmis 65 og 67 nedenfor), der følger af denne erhvervelse fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhviler virksomheden. Den omtvistede foranstaltning præciserer, at et selskab for at kunne kvalificeres som et »udenlandsk selskab« skal være underlagt en beskatning, der er identisk med den, der er gældende i Spanien, og dets indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet.
- 3 Ved skrivelse af 5. december 2007 modtog Kommissionen Kongeriget Spaniens bemærkninger til beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (herefter »indledningsbeslutningen«). Mellem den 18. januar og den 16. juni 2008 modtog Kommissionen ligeledes bemærkninger fra 32 interesserede parter. Ved skrivelser af 30. juni 2008 og af 22. april 2009 fremsatte Kongeriget Spanien dets kommentarer til bemærkningerne fra de interesserede parter.
- 4 Den 18. februar 2008, den 12. maj og den 8. juni 2009 afholdt Kommissionen tekniske møder med de spanske myndigheder. Der blev også holdt andre tekniske møder med nogle af de 32 interesserede parter.

- 5 Ved skrivelse af 14. juli 2008 og e-mail af 16. juni 2009 fremlagde Kongeriget Spanien supplerende oplysninger for Kommissionen.
- 6 Kommissionen afsluttede proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for Den Europæiske Union ved beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 7, s. 48, herefter »beslutningen af 28. oktober 2009«).
- 7 Kommissionen erklærede den omtvistede ordning uforenelig med det indre marked, idet den indebar en skattemæssig fordel, der gjorde det muligt for spanske selskaber at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelser af kapitalandele i udenlandske virksomheder, eftersom ordningen fandt anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i virksomheder inden for EU.
- 8 Kommissionen opretholdt imidlertid proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med supplerende oplysninger om de hindringer for grænseoverskridende fusioner, der forelå uden for EU, og som disse myndigheder havde oplyst om.
- 9 Kongerige Spanien gav Kommissionen oplysninger om de direkte investeringer, som spanske selskaber havde gennemført uden for EU den 12., 16. og 20. november 2009 og den 3. januar 2010. Kommissionen modtog ligeledes bemærkninger fra flere interesserede parter.
- 10 Den 27. november 2009 og den 16. og den 29. juni 2010 blev der afholdt tekniske møder mellem Kommissionen og de spanske myndigheder.
- 11 Den 12. januar 2011 vedtog Kommissionen afgørelse 2011/282/EU om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«). Denne afgørelse, i den version, der blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* den 21. maj 2011, blev korrigeret den 3. marts 2011. En yderligere korrektion blev offentliggjort i *Tidende* den 26. november 2011.
- 12 Den anfægtede afgørelse erklærer den omtvistede ordning uforenelig med det indre marked, når den finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for EU (den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1). Afgørelsens artikel 4 fastsætter bl.a., at Kongeriget Spanien skal tilbagesøge den tildelte støtte.

II. Retsforhandlinger og parternes påstande

- 13 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. juli 2011 anlagde sagsøgerne, Banco Santander, SA, og Santusa Holding, SL, sag med påstand om annullation af den anfægtede afgørelse.
- 14 Ved dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), gav Retten sagsøgerne medhold, idet Retten støttede sig på den omstændighed, at Kommissionen havde foretaget en urigtig anvendelse af den betingelse om selektivitet, som er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 15 Beslutningen af 28. oktober 2009 blev i øvrigt ligeledes annulleret af Retten i dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939).

- 16 Ved appelskrift, indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. januar 2015, iværksatte Kommissionen appel til prøvelse af Rettens dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938). Denne appel, der blev registreret under nr. C-21/15 P, blev forenet med den appel, der var registreret under nr. C-20/15 P, som Kommissionen havde iværksat til prøvelse af dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 17 Sagsøgerne nedlagde, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien, påstand om, at appellerne blev forkastet.
- 18 Ved dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, herefter »dommen i sagen World Duty Free«, EU:C:2016:981), ophævede Domstolen dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), hjemviste sagen til Retten og udsatte afgørelsen om sagsomkostninger. Domstolen ophævede ligeledes dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 19 I overensstemmelse med artikel 217, stk. 1, i Rettens procesreglement har sagens parter indgivet skriftlige bemærkninger den 2. marts 2017, og det samme har Kongeriget Spanien den 3. marts 2017.
- 20 I henhold til procesreglementets artikel 217, stk. 3, har parterne og Kongeriget Spanien indgivet yderligere skriftlige indlæg den 24. april 2017.
- 21 På grundlag af den refererende dommers rapport har Retten besluttet at indlede den mundtlige forhandling.
- 22 Ved afgørelse af 8. december 2017 fra formanden for Rettens Niende Udvidede Afdeling er den foreliggende sag og sag T-219/10 RENV, World Duty Free Group mod Kommissionen, i overensstemmelse med procesreglementets artikel 68 og efter høring af parterne forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del blevet forenet.
- 23 Parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 31. januar 2018.
- 24 Sagsøgerne har nedlagt følgende påstande:
- Den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, annulleres, for så vidt som den erklærer, at den omtvistede ordning indeholder elementer af statsstøtte.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, for så vidt som den erklærer, at den omtvistede ordning indeholder elementer af statsstøtte, når den finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele, som indebærer en overtagelse af kontrol.
 - Mere subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 4, for så vidt som den fastsætter tilbagesøgning af støtten til transaktioner, der er gennemført før offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse i *Den Europæiske Unions Tidende*.
 - Mere subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, og mest subsidiært annulleres afgørelsens artikel 4, for så vidt som disse bestemmelser vedrører transaktioner, der er foretaget i De Forenede Stater, i Mexico og i Brasilien.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 25 Sagsøgerne har ligeledes anmodet om, at Retten træffer foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse med henblik på, at Kommissionen fremsender dokumenter.

26 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

- Frifindelse.
- Sagsøgerne tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

27 Kongeriget Spanien har nedlagt følgende påstande:

- Annullationspåstanden tiltrædes.
- Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

III. Retlige bemærkninger

28 Sagsøgerne har til støtte for søgsmålet påberåbt sig tre anbringender, hvoraf det første vedrører den omtvistede foranstaltnings manglende selektive karakter, det andet en fejl ved identificeringen af de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning, og det tredje en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

A. Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings manglende selektive karakter

1. Parternes argumenter

- 29 Sagsøgerne har i forbindelse med det første anbringende rejst tre klagepunkter, hvoraf det første vedrører den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning ikke umiddelbart er selektiv, det andet en fejl ved identificeringen af referencesystemet (eller referencerammen eller endog den almindelige eller normale ordning) og det tredje den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning er berettiget, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i.
- 30 Sagsøgerne har i forbindelse med det første klagepunkt i det væsentlige anført, at den omtvistede ordning ikke har selektiv karakter som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den begunstige, som foranstaltningen fastsætter, er tilgængelig for enhver virksomhed. Sagsøgerne har anført, at den selektivitet, der er lagt til grund i den anfægtede afgørelse, er baseret på et cirkulært og tautologisk ræsonnement, hvorefter alene virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning, kan drage fordel af den.
- 31 Sagsøgerne har ligeledes støttet sig til statistiske oplysninger, der understøtter den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning kan omfatte virksomheder af forskellig størrelse, der henhører under forskellige sektorer. Sagsøgerne har endelig henvist til, at Kommissionen ikke har handlet i overensstemmelse med sin egen praksis.
- 32 Sagsøgerne har i forbindelse med det andet klagepunkt anført, at mens spanske virksomheder uden vanskeligheder kan indgå i en sammenslutning med hjemmehørende selskaber, hvilket giver dem mulighed for at afskrive goodwill, står de over for vanskeligheder, der forhindrer dem i at indgå i en sammenslutning med ikke-hjemmehørende selskaber, og dermed drage fordel af denne afskrivning i forbindelse med transaktioner, der vedrører sådanne selskaber, navnlig i stater der ikke er medlem af EU. Afhængig af typen af de omhandlede transaktioner, befinder virksomhederne sig dermed i forskellige retlige og faktiske situationer. Det kan derfor ikke antages, at den omtvistede foranstaltning, som kun finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, indfører en afvigelse fra den almindelige eller normale skatteordning, dvs. en forskelsbehandling mellem transaktioner, der, henset til de formål, der forfølges med denne ordning, er faktisk og retligt sammenlignelige.

- 33 Sagsøgerne har i denne henseende påberåbt sig en række af Domstolens domme. Sagsøgerne har ligeledes anført, at Kommissionen ikke i tilstrækkeligt omfang forklarede, hvorfor der ikke kunne anvendes et særskilt, specifikt referencesystem på erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 34 Selv om Kommissionen i beslutningen af 28. oktober 2009 medgav, at der forelå forskellige situationer alt efter om, der var tale om erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber eller erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, anerkender Kommissionen ifølge sagsøgerne ikke længere denne omstændighed i den anfægtede afgørelse. Sagsøgerne har fremhævet, at Kommissionen handlede inkonsekvent, og har dermed i det væsentlige påberåbt sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Sagsøgerne har i denne henseende anmodet om fremlæggelse af en e-mailkorrespondance mellem Kommissionen og Kongeriget Spanien.
- 35 Sagsøgerne har anført, at det er godtgjort, at der foreligger juridiske hindringer, som modvirker virksomhedssammenslutninger med ikke-hjemmehørende selskaber. Sagsøgerne har i denne henseende anfægtet Kommissionens bedømmelser af situationen med fusioner i USA, i Brasilien, i Mexico og i Japan. Sagsøgerne har anført, at den konklusion, som Kommissionen nåede frem til i denne henseende, ikke er tilstrækkeligt begrundet.
- 36 Sagsøgerne har foreholdt Kommissionen, at den kun tog hensyn til de eksplicitte juridiske hindringer.
- 37 Sagsøgerne har ligeledes foreholdt Kommissionen, at den alene undersøgte situationen i visse lande, selv om Kongeriget Spanien udtrykkeligt havde anmodet Kommissionen om at undersøge situationen i alle de lande, der er nævnt i de rapporter, som blev fremlagt under den formelle undersøgelsesprocedure.
- 38 Sagsøgerne har i forbindelse med det tredje klagepunkt subsidiært anført, at den afvigelse, der er indført med den omtvistede foranstaltning, under alle omstændigheder er begrundet ved logikken i det spanske skattesystem. Den omtvistede foranstaltning gør det således muligt at sikre en skattemæssig neutralitet mellem erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 39 Sagsøgerne har i denne henseende henvist til Kommissionens beslutningspraksis.
- 40 Sagsøgerne har ligeledes anfægtet Kommissionens ræsonnement, hvorefter den omtvistede foranstaltning er af uforholdsmæssig og meget upræcis karakter. Den omtvistede foranstaltning finder ifølge sagsøgerne anvendelse, så snart erhvervelsen af kapitalandele på 5% nås. Kommissionen burde under alle omstændigheder have fastslået, således som Kongeriget Spanien havde anmodet den om, at den omtvistede foranstaltning ikke var selektiv med hensyn til erhvervelser af majoritetsandele. Sagsøgerne har i denne henseende påberåbt sig flere domme og en skrivelse fra det kommissionsmedlem, der har ansvaret for konkurrence, hvori den pågældende har tilkendegivet sin holdning til muligheden for at bevare den omtvistede ordning.
- 41 Kongeriget Spanien har anført, at formålet med den omtvistede foranstaltning er at sikre overholdelsen af princippet om skattemæssig neutralitet. I henhold til dette princip skal de skattemæssige virkninger af den samme investering være identiske.
- 42 Det er Kongeriget Spaniens opfattelse, at den omtvistede foranstaltning ikke har nogen forbindelse til »konkurrenceprincippet«.
- 43 Denne medlemsstat har ligeledes fremhævet, at den fordel, som følger af den omtvistede foranstaltning, er tilgængelig for enhver virksomhed, uanset hvilke aktiviteter den udfører.

- 44 Nævnte medlemsstat har tilføjet, at den omtvistede foranstaltning er begrænset til at sikre forrentning af en investering, idet omkostningerne til denne investering i medfør af nævnte foranstaltning kan fradrages på det tidspunkt, hvor det skattepligtige beløb opgøres.
- 45 Kongeriget Spanien har anført, at Kommissionen ikke tog hensyn til de juridiske og praktiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, selv om denne medlemsstat havde gjort Kommissionen opmærksom på disse vanskeligheder under den formelle undersøgelsesprocedure. Medlemsstaten har tilføjet, at de omhandlede hindringer eksisterede på det tidspunkt, hvor den omtvistede foranstaltning trådte i kraft, og de er ikke blevet fjernet, heller ikke på EU-plan, til trods for, at der efterfølgende er vedtaget bestemmelser på området.
- 46 Kongeriget Spanien har anført, at Kommissionen ikke foretog en omhyggelig undersøgelse af den retlige og faktiske situation vedrørende hindringerne for grænseoverskridende fusioner. Medlemsstaten har anført, at Kommissionen rådede over en omfattende dokumentation, som Spanien havde fremlagt. Det kommissionsmedlem, der har ansvaret for konkurrencen, har i en e-mailkorrespondance med den nationale spanske forvaltning medgivet, at der findes hindringer. Disse hindringer er ikke begrænset til eksplicitte juridiske hindringer.
- 47 Kongeriget Spanien har anført, at det er godtgjort, at der foreligger juridiske hindringer, men også økonomiske og praktiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger. Medlemsstaten har særligt anfægtet Kommissionens ræsonnement med hensyn til USA, Mexico og Brasilien.
- 48 Kommissionen har hertil anført, at den analyse af den selektive karakter, der er foretaget i den anfægtede afgørelse, er i overensstemmelse med retspraksis, eftersom den tager udgangspunkt i definitionen af den relevante referenceramme, og den derefter fastslår, at der foreligger en undtagelse, som er skabt ved den omtvistede foranstaltning. Kommissionen har i sine bemærkninger til dommen i sagen World Duty Free anført, at den finder, at dens analyse er blevet tiltrådt i denne dom.
- 49 Det er Kommissionens opfattelse, at selv om det referencesystem, der blev taget i betragtning, var begrænset til kun at omfatte erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, er situationer, som ikke fremviser nogen væsentlige ligheder, ikke desto mindre omfattet af den fordel, som er fastsat i den omtvistede foranstaltning, eftersom dette referencesystem finder anvendelse på og omfatter erhvervelser af minoritetsandele.
- 50 Kommissionen har tilføjet, at den omtvistede foranstaltning finder anvendelse på minoritetsandele, der ikke har nogen forbindelse til virksomhedssammenslutninger.
- 51 Desuden er den omtvistede foranstaltning ikke forbundet med muligheden for at samle virksomheder, og dette gælder navnlig virksomheder, der erhverver minoritetsandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 52 Desuden finder Kommissionen, at det er tilstrækkeligt, at der ikke kan godtgøres hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger i visse lande, for at den anfægtede afgørelse er lovlig.
- 53 Kommissionen har i øvrigt anført, at sagsøgerne ikke kan påberåbe sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 54 Kommissionen har ligeledes anført, at den omtvistede foranstaltning ikke er begrundet i logikken i det spanske skattesystem. Kommissionen har navnlig støttet sig på den omstændighed, at der for, at der kan afskrives goodwill i forbindelse med nationale transaktioner, nødvendigvis må have fundet en virksomhedssammenslutning sted, mens den omtvistede foranstaltning hvad angår grænseoverskridende transaktioner finder anvendelse, når blot der er tale om en erhvervelse på 5% af kapitalandelene i en ikke-hjemmehørende virksomhed.

- 55 Kommissionen har ligeledes anført, at det under den normale ordning kun er muligt at afskrive goodwill for erhvervelser af kapitalandele på 5%, hvis disse erhvervelser efterfølges af en virksomhedssammenslutning. Dette medfører, at en virksomhed, som erhverver kapitalandele på mindst 5% af et hjemmehørende selskab, men som ikke kan fusionere med dette, f.eks. fordi det ikke ejer tilstrækkeligt mange andele, ikke har mulighed for at afskrive goodwill. Derimod kan en virksomhed som på tilsvarende måde erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab, og som heller ikke kan fusionere med dette selskab, fordi det ikke ejer tilstrækkeligt mange andele, blive omfattet af den omtvistede foranstaltning og dermed afskrive goodwill.
- 56 Kommissionen har præciseret, at i modsætning til det, der ifølge Kommissionen er anført i stævningen, har de spanske myndigheder ikke anmodet Kommissionen om at fastslå, at der ikke foreligger støtte i de tilfælde, hvor den omtvistede foranstaltning finder anvendelse på majoritetsandele.

2. Rettens bemærkninger

- 57 Det bemærkes indledningsvis, at ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 Hvad angår betingelsen om, at fordelene skal være selektiv, som er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, følger det af en ligeså fast praksis fra Domstolen, at bedømmelsen af denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 59 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Hvad angår navnlig nationale foranstaltninger, der tildeler en skattemæssig fordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i denne bestemmelse (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).
- 61 I denne sammenhæng skal Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »selektiv« først identificere, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og derefter godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med dette almindelige skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

- 62 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed umiddelbart er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. dommen i sagen World Duty Free, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 63 Der er dermed efter afslutningen af en metode i tre etaper, som fremstillet i præmis 61 og 62 ovenfor, at det er muligt at konkludere, at en national skatteforanstaltning har selektiv karakter.
- 64 Der skal, stadig indledningsvis, redegøres for de begrundelser i den anfægtede afgørelse, der udgjorde grundlaget for Kommissionens konklusion om, at den omtvistede foranstaltning har selektiv karakter.
- 65 Det skal først og fremmest præciseres, at goodwill i den anfægtede afgørelse er defineret som værdien af virksomhedens gode rygte, det gode forhold til kunderne, medarbejdernes kvalifikationer og andre tilsvarende faktorer, der giver forhåbning om, at de fremtidige indtægter vil kunne overstige de nuværende (27. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den udgøres af den bogføringsmæssige forskel mellem erhvervelsesprisen og markedsprisen for de forretningsaktiviteter, der er erhvervet af den sammensluttede virksomhed, eller som denne driver (123. betragtning til den anfægtede afgørelse). Når erhvervelsen af et selskab finder sted ved erhvervelsen af aktierne i selskabet, udgør goodwillen den del af købsprisen for erhvervelse af kapitalandele i et selskab, der overstiger markedsværdien for selskabets aktiver, og denne del bør opføres som et særskilt immaterielt aktiv i den erhvervende virksomheds regnskab, når denne virksomhed overtager kontrollen med målvirksomheden (27. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 66 I 28. betragtning til den anfægtede afgørelse er det anført, at i henhold til de spanske beskatningsprincipper, kan goodwill, når der ses bort fra den omtvistede foranstaltning, kun afskrives, hvis der er tale om »virksomhedssammenslutninger«, der, i dette udtryks bredeste forstand, er resultatet af erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder eller efter en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning.
- 67 Finansiell goodwill er i den anfægtede afgørelse defineret som svarende til den goodwill, der ville have været opført i den erhvervende virksomheds regnskab, hvis denne virksomhed og målvirksomheden var fusioneret. Med finansiell goodwill som omhandlet i den omtvistede foranstaltning indføres der ifølge Kommissionen i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger (29. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 68 Kommissionen anså i den anfægtede afgørelse den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning, og mere specifikt de regler for beskatning af finansiell goodwill, som er fastsat i de spanske beskatningsregler, for at udgøre den relevante referenceramme eller det relevante referencesystem (118. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen har tilføjet, at den således bekræftede det referencesystem, der blev lagt til grund i beslutningen af 28. oktober 2009. I 89. betragtning til denne afgørelse præciserede Kommissionen, at »den anfægtede foranstaltning [burde] evalueres under hensyn til de generelle bestemmelser i ordningen for selskabsbeskatning, som anvendes på situationer, hvor goodwill [medførte] skattemæssige fordele [...] fordi den [mente], at de situationer, hvor finansiell goodwill [kunne] afskrives, ikke [omfattede] hele den kategori af skatteydere, som [befandt] sig i en situation, der faktisk og retligt [var] identisk«. Kommissionen var således af den opfattelse, at referencerammen ikke kunne være begrænset til beskatningen af finansiell goodwill som indført ved den omtvistede foranstaltning, eftersom denne foranstaltning kun omfattede erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, og at det derfor var de generelle bestemmelser i ordningen for selskabsbeskatning vedrørende skattemæssig afskrivning af goodwill (herefter »beskatning af goodwill«), der udgjorde referencerammen.

- 69 Kommissionen anførte ligeledes, at den omtvistede foranstaltning, idet den tillader, at goodwill, der er blevet bogført, hvis virksomhederne var blevet sammensluttet, opstår selv uden en virksomhedssammenslutning, udgør en undtagelse til referencesystemet (124. betragtning til den anfægtede afgørelse), eftersom denne foranstaltning af regnskabsmæssige grunde kun fastsatte afskrivning af goodwill i tilfælde af en sådan sammenslutning (28, 29. og 123. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 70 Kommissionen tilføjede, at den omtvistede foranstaltning ikke kunne anses for at udgøre en ny selvstændig generel regnskabsnorm, eftersom afskrivning af goodwill, der blot fulgte af erhvervelsen af kapitalandele, kun var tilladt i tilfælde af grænseoverskridende erhvervelser af kapitalandele og ikke ved erhvervelse af nationale kapitalandele. Den omtvistede foranstaltning indførte således ifølge Kommissionen en forskelsbehandling mellem nationale transaktioner og grænseoverskridende transaktioner (124. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 71 Kommissionen anførte ligeledes i 136. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den omtvistede foranstaltning ikke er nødvendig i betragtning af logikken i skattesystemet. Kommissionen tilføjede, at foranstaltningen ligeledes er uforholdsmæssig. Det skal bemærkes, at Kommissionen allerede i 106. betragtning til den anfægtede afgørelse havde fremhævet den både vilkårlige og upræcise, men også diskriminerende karakter af den omtvistede foranstaltning.
- 72 Kommissionen præciserede, at den omtvistede foranstaltning førte til, at virksomheder, der befandt sig i sammenlignelige situationer blev beskattet forskelligt af den ene grund, at visse af disse virksomheder foretog investeringer i udlandet (136. betragtning til den anfægtede afgørelse), og den førte ligeledes til, idet den fandt anvendelse på og omfattede erhvervelse af minoritetsandele, at forskellige situationer blev behandlet på samme måde (139. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 73 Kommissionen konkluderede, at den selektive fordel, der indrømmes med den omhandlede skatteordning, ikke var begrundet af skattesystemets art (140. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 74 Det skal tilføjes, at Kommissionen ligeledes efterprøvede, om der fandtes eksplicitte juridiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger vedrørende stater, som ikke var medlemmer af EU (113.-120. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 75 Kommissionen præciserede, at den undersøgte lovgivningen i disse tredjelande med det ene formål at efterprøve de spanske myndigheders udsagn om, at der forelå hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger. Kommissionen fremhævede, at denne efterprøvelse på ingen måde udgjorde en anerkendelse af, at sådanne hindringer kunne begrunde, at der blev anvendt et andet referencesystem end det, som Kommissionen havde valgt (113. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 76 Idet Kommissionen baserede sig på en sådan efterprøvelse, konkluderede denne institution, at der »ikke [var] nogen grund til at afvige fra referencesystemet i beslutningen om at indlede proceduren og fra [beslutningen af 28. oktober 2009]« (118. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 77 Det skal bedømmes, om Kommissionen, henset til hvert af de tre klagepunkter, som sagsøgerne har rejst, med rette kunne konkludere, på grundlag af den retspraksis, der er henvist til, og de grunde, som netop er gengivet, at den omtvistede foranstaltning var selektiv.

a) Om der umiddelbart foreligger selektivitet

- 78 Retten fastslog i dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), i det væsentlige, at det ikke var muligt at fastslå, at en foranstaltning, der udgør en skattemæssig fordel, fordrejede konkurrencen ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, hvis denne fordel var tilgængelig for enhver virksomhed, der er underlagt

selskabsskat i den medlemsstat, som har vedtaget den omhandlede foranstaltning. Det var Rettens opfattelse, at den fordel, som en national skatteforanstaltning, der finder generel anvendelse, medførte, var tilgængelig for alle virksomheder, når det var umuligt at identificere en kategori af virksomheder, som var udelukket fra foranstaltningen, eller som konsekvens heraf, en kategori af virksomheder, som denne foranstaltning var forbeholdt for (præmis 38-49, 56 og 83-85).

- 79 Det var Rettens opfattelse, at den fordel, som den omtvistede foranstaltning medførte, var tilgængelig for enhver virksomhed, der var underlagt selskabsskat i Spanien, og som valgte at erhverve kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber. Retten udtalte således, at enhver virksomhed frit kunne foretage et sådant valg, uden at bl.a. den sektor, som virksomheden var aktiv i, eller virksomhedens størrelse udgjorde en hindring i denne henseende, og at den samme virksomhed successivt, eller endog samtidigt, kunne erhverve kapitalandele i hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber (dom af 7.11.2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, T-399/11, EU:T:2014:938, præmis 57-65).
- 80 På grundlag af en sådan konstatering om, at den omtvistede foranstaltning var tilgængelig, konkluderede Retten med udgangspunkt i det ræsonnement, der er fremstillet i præmis 78 ovenfor, at Kommissionen med henblik på at fastslå, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, ikke kunne indskrænke sig til at anføre, at nævnte foranstaltning udgjorde en undtagelse til et referencesystem, at den kun omfattede virksomheder, der gennemførte transaktioner, som henhørte under foranstaltningen, og at den »[havde] til formål at fremme eksport af kapital«.
- 81 Domstolen kendte ved dommen i sagen World Duty Free det ræsonnement, der er fremstillet i præmis 78 ovenfor, for ugyldigt, idet den fandt, at det indførte et supplerende krav om identifikation af en særlig kategori af virksomheder, som kan udskilles på grundlag af specifikke, fælles egenskaber, hvilken kategori ikke kan udledes af retspraksis (jf. præmis 69-71 og 78).
- 82 Domstolen fastslog således, at en betingelse for anvendelse eller opnåelse af en skattemæssig støtte kunne danne grundlag for denne støttes selektive karakter, hvis denne betingelse førte til en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den almindelige skatteordning, der udgør referencerammen, befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og hvis den derfor viste en forskelsbehandling med hensyn til de virksomheder, der var udelukket fra ordningen (dommen i sagen World Duty Free, præmis 86). Domstolen udtalte ligeledes, at den omstændighed, at hjemmehørende virksomheder, når de erhverver kapitalandele i selskaber, som er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, ikke kan opnå den fordel, som er fastsat i den omtvistede foranstaltning, kunne give anledning til en konklusion om, at denne foranstaltning er selektiv (dommen i sagen World Duty Free, præmis 87).
- 83 En konstatering af selektivitet følger således ikke nødvendigvis af en manglende mulighed for visse virksomheder for at blive omfattet af den omhandlede foranstaltning som følge af juridiske, økonomiske eller praktiske hindringer, der forhindrer dem i at gennemføre den transaktion, der er en betingelse for indrømmelse af denne fordel, men kan alene følge af konstateringen af, at der foreligger en transaktion, der, selv om den er sammenlignelig med den transaktion, som er en betingelse for indrømmelse af den omhandlede fordel, ikke giver ret til at blive omfattet af fordelene. Det følger heraf, at en skatteforanstaltning kan være selektiv, selv om enhver virksomhed frit kan vælge at gennemføre den transaktion, der er en betingelse for indrømmelse af den fordel, som denne foranstaltning fastsætter.
- 84 Der er således lagt vægt på et selektivitetsbegreb, der er baseret på sondringen mellem virksomheder, der vælger at gennemføre visse transaktioner, og andre virksomheder, der vælger ikke at realisere disse transaktioner, og ikke på sondringen mellem virksomheder på grundlag af deres egne kendetegn.
- 85 Det påhviler herefter Retten at anvende dette ræsonnement på den omtvistede foranstaltning.

- 86 Det må klart fastslås, at den omtvistede foranstaltning giver en fordel til virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, og som vælger at erhverve kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i forhold til virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, og som vælger at erhverve kapitalandele i hjemmehørende selskaber.
- 87 Virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, kan således ikke, når de gennemfører en transaktion om erhvervelse af kapitalandele i et hjemmehørende selskab, opnå den fordel, der er fastsat i den omtvistede foranstaltning, for denne transaktion.
- 88 Når en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, vælger at erhverve kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab, er den således – inden for rammerne af denne transaktion – stillet bedre i forhold til alle andre virksomheder, herunder virksomheden selv (jf. præmis 79 ovenfor), der vælger at foretage en erhvervelse af kapitalandele i et hjemmehørende selskab.
- 89 Det følger af det ovenstående, at en national skatteforanstaltning, såsom den omtvistede foranstaltning, der indebærer en fordel, og hvor indrømmelsen heraf er betinget af gennemførelsen af en økonomisk transaktion, kan være selektiv, herunder også når enhver virksomhed, henset til kendetegnene ved den omhandlede transaktion, frit kan vælge at gennemføre denne transaktion.
- 90 Det første klagepunkt, som sagsøgerne har påberåbt sig, og som i det væsentlige vedrører den omstændighed, at enhver virksomhed kan blive omfattet af den fordel, som den omtvistede foranstaltning medfører, skal dermed forkastes, uden at det er nødvendigt at imødekomme de anmodninger om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, som sagsøgerne har fremsat i denne forbindelse, eftersom disse foranstaltninger har til formål at gøre det muligt at godtgøre, at enhver virksomhed kan blive omfattet af den fordel, som den omtvistede foranstaltning medfører.

b) Hvorvidt der foreligger en afvigelse

- 91 Sagsøgerne har med det andet klagepunkt anfægtet Kommissionens anvendelse af de to første etaper af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, efter hvilke etaper det er muligt at fastslå, om der foreligger en afvigelse fra den almindelige eller normale skatteordning, dvs. en differentiering mellem transaktioner, der, henset til de formål, som forfølges med denne ordning, er faktisk og retligt sammenlignelige. Sagsøgerne har i det væsentlige anfægtet de sammenligningsfaktorer, som Kommissionen tog i betragtning i forbindelse med disse to etaper.
- 92 Det tilkommer dermed Retten at tage stilling til, om Kommissionen gennemførte de to første etaper i den analysemetode, som er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, korrekt, dvs. identifikationen af en almindelig national skatteordning (første etape) og konstateringen af en afgivelse herfra (anden etape).

1) Første etape

- 93 Som bemærket ovenfor i præmis 68, lagde Kommissionen beskatningen af goodwill til grund som referenceramme for sin analyse af selektiviteten og definerede ikke denne ramme som beskatning af alene den finansielle goodwill. Det er således Kommissionens opfattelse, at de situationer, hvor den finansielle goodwill kan afskrives, ikke omfatter alle kategorier af skattepligtige, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk eller retlig situation. Kommissionen begrænsede derfor ikke undersøgelsen af selektivitetskriteriet i den anfægtede afgørelse til kun at omhandle erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 94 Sagsøgerne finder imidlertid, at mens spanske virksomheder uden vanskeligheder kan indgå i en sammenslutning med hjemmehørende selskaber, hvilket giver dem mulighed for at afskrive goodwill, står de over for vanskeligheder, der forhindrer dem i at indgå i en sammenslutning med ikke-hjemmehørende selskaber, og dermed drage fordel af denne afskrivning i forbindelse med

transaktioner, der vedrører sådanne selskaber, navnlig i stater der ikke er medlem af EU. Afhængig af typen af de omhandlede transaktioner, befinder virksomhederne sig dermed i forskellige retlige og faktiske situationer, hvilket begrundes en anderledes beskatning. Det kan således ikke antages, at den omtvistede foranstaltning, som kun finder anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, indfører en differentiering mellem transaktioner, der er faktisk og retligt sammenlignelige.

- 95 Sagsøgernes argumentation har foranlediget Retten til at overveje spørgsmålet, om den referenceramme, som Kommissionen har valgt i denne sag, er relevant, idet denne ramme ifølge sagsøgerne som følge af hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger skal begrænses til den omtvistede foranstaltning, som alene finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 96 Det drejer sig her om identificeringen af en almindelig national skatteordning, dvs. den første af de tre etaper i den metode, som Domstolen har bestemt skal gennemføres med henblik på at undersøge, om en national skatteforanstaltning er selektiv eller ej (jf. præmis 61 og 62 ovenfor).
- 97 Det skal for det første bemærkes, at denne første etape er nævnt i punkt 16 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT 1998, C 384, s. 3, herefter »meddelelsen af 1998«). I dette punkt præciseres, at det først bør fastlægges, hvorledes det gældende almindelige system er udformet.
- 98 Desuden har Kommissionen i meddelelse om begrebet statsstøtte i [...] artikel 107, stk. 1, [TEUF] (EUT 2016, C 262, s. 1, herefter »meddelelsen af 2016«) anført, at den almindelige ordning udgør det sammenligningsgrundlag, i forhold til hvilket en foranstaltnings selektivitet skal vurderes (punkt 132).
- 99 Det skal for det andet fremhæves, at selv om Domstolen har givet præciseringer, der gør det muligt at afgrænse referencerammens geografiske rækkevidde inden analysen af de forbindelser, som den har med den foranstaltning, der anses for at udgøre statsstøtte (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 64-66; jf. ligeledes hvad angår en administrativ enhed, der råder over en selvstændig beføjelse til at fastsætte regler i forhold til den omhandlede medlemsstats beføjelse, dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 61 og 62), foretages den materielle afgrænsning af denne referenceramme derimod i princippet i lyset af denne foranstaltning.
- 100 Domstolen fastslog således i dom af 8. september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 50), hvad angår en foranstaltning, der angik en fritagelse for selskabsskat, som omfattede produktions- og arbejdsandelsselskaber, at denne skat i sin helhed udgjorde referencerammen i betragtning af, at beskatningsgrundlaget med henblik på beregningen af selskabernes indkomstskat blev fastlagt for de af denne ordning omfattede selskaber på samme måde som for andre selskabstyper, dvs. i forhold til størrelsen af nettooverskuddet ved udøvelsen af selskabets aktivitet i skatteåret. Referencerammen blev således defineret under hensyntagen til dels formålet med foranstaltningen, som havde en klar forbindelse til formålet med referencerammen, dels situationen for de selskaber, der var omfattet af denne foranstaltning, som var sammenlignelig med situationen for andre personer, som referencerammen fandt anvendelse på.
- 101 I dom af 8. september 2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 63-67), tiltrådte Domstolen, selv om den omhandlede foranstaltning beholdte en fordel for visse virksomheder, idet den tillod disse virksomheder at omsætte den økonomiske værdi af de reduktioner af nitrogenoxidemissioner, som de gennemførte, i penge, en definition af referencerammen, som i det væsentlige var baseret på en manglende angivelse af denne foranstaltning i lovttekster, som imidlertid havde et analogt miljøformål. Domstolen tilkendegav således, at denne referenceramme udgjordes af »love om miljøbeskyttelse og om luftforurening, der ikke omfatter den omhandlede ordning«.

- 102 Domstolen fandt i disse to sager, at der forelå en ordning, hvis formål havde en forbindelse med formålet med den omhandlede foranstaltning, og som, selv om den var mindre fordelagtig end denne foranstaltning, imidlertid fandt anvendelse på erhvervsdrivende, der befandt sig i situationer, der var sammenlignelige med situationen for de erhvervsdrivende, der var omfattet af denne foranstaltning. I den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 50), bestod disse erhvervsdrivende i de øvrige selskaber, der var underlagt selskabsskat, hvis beskatningsgrundlag blev beregnet på samme måde som beskatningsgrundlaget for produktions- og arbejdsandelsselskaber. I den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2011, *Kommissionen mod Nederlandene* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 64), drejede det sig om virksomheder, der udledte nitrogenoxid, og som den omhandlede foranstaltning ikke fandt anvendelse på, men som imidlertid, ligesom de virksomheder som denne foranstaltning fandt anvendelse på, var blevet pålagt forpligtelser til at begrænse eller reducere nitrogenoxidemissioner.
- 103 Det følger således af retspraksis, at foruden forbindelsen mellem formålet med den omhandlede foranstaltning og den normale ordnings formål, gør undersøgelsen af den sammenlignelige karakter af situationer, der henhører under denne foranstaltning, og situationer, der henhører under denne ordning, det ligeledes muligt at foretage en materiel afgrænsning af nævnte ordnings rækkevidde.
- 104 Det er i øvrigt den sammenlignelige karakter af disse situationer, der også giver grundlag for at konkludere, at der foreligger en afvigelse (jf. præmis 61 ovenfor), når de situationer, der henhører under den omtvistede foranstaltning, behandles anderledes end de situationer, der henhører under den normale ordning, selv om de er sammenlignelige hermed.
- 105 Et samlet ræsonnement vedrørende de to første etaper i den metode, som er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, kan således i visse tilfælde føre til fastlæggelsen af både den normale ordning og den omstændighed, at der foreligger en afvigelse.
- 106 Det skal imidlertid præciseres, at Domstolen i dom af 8. september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 54-61), gennemførte analysen ved at undersøge de særlige kendetegn ved produktions- og arbejdsandelsselskaberne og konkluderede efter denne analyse, som svarede til den analyse, der blev foretaget i løbet af anden etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, at disse selskaber i princippet ikke kunne anses for at befinde sig i en retlig og faktisk situation, der er sammenlignelig med situationen for kommercielle selskaber.
- 107 For det tredje og stadig ifølge Domstolens praksis skal den sammenlignelige karakter af situationer, der i forbindelse med første etape i den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, gør det muligt at foretage en materiel afgrænsning af den normale ordning, bedømmes på grundlag af det formål, der forfølges med denne ordning.
- 108 I den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 50), var det i forbindelse med undersøgelsen af situationen for de erhvervsdrivende, henset til formålet med selskabsskatten, at Domstolen konkluderede, at situationen for produktions- og arbejdsandelsselskaberne var sammenlignelig med situationen for de andre selskaber. Mens formålet med denne skat var at beskatte selskabernes overskud (præmis 54), blev fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for andelsselskaberne og beskatningsgrundlaget for de andre selskaber, som var en nødvendig første etape for at indføre skatten, således foretaget på samme måde (præmis 50).
- 109 I den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2011, *Kommissionen mod Nederlandene* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 63, 64 og 67), blev de øvrige selskaber, dvs. andre selskaber end dem, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning, og som ligeledes udledte nitrogenoxid, som konsekvens ved »lovene om miljøbeskyttelse og om luftforurening« (jf. præmis 101 ovenfor) pålagt de samme forpligtelser til at begrænse eller reducere nitrogenoxidemissionerne. Disse andre selskaber befandt sig således, henset til det miljøbeskyttelsesformål, som ikke blot blev forfulgt med den

omtvistede foranstaltning, men især med de nævnte love, som udgjorde den normale ordning, i en situation, der var sammenlignelig med situationen for de selskaber, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning.

- 110 Under hensyntagen til det ovenstående skal det fastlægges, om – henset til formålet med den normale ordning, som identificeret af Kommissionen, hvilket formål skal være forbundet med formålet med den omtvistede foranstaltning – virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i det foreliggende tilfælde, og som sagsøgerne har anført, befinder sig i retlige og faktiske situationer, der ikke er sammenlignelige, og som er så forskellige, at den normale ordning bør begrænses til den omtvistede foranstaltning.
- 111 Det skal i denne henseende bemærkes, at den omtvistede foranstaltning tillader skattemæssig afskrivning af goodwill, der følger af erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 112 I det spanske skattesystem fastlægges beskatningsgrundlaget ud fra regnskabsresultatet, hvorefter der foretages korrektioner under anvendelse af specifikke beskatningsregler (49. og 121. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 113 En af disse beskatningsregler, hvis formål har en forbindelse til formålet med den omtvistede foranstaltning, fastsætter afskrivning af goodwill.
- 114 Afskrivning af goodwill er i henhold til denne regel mulig i tilfælde af »virksomhedssammenslutninger« dvs., i dette udtryks bredeste forstand, både ved erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, og efter en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning (28. og 123. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 115 Det skal præciseres, at det ikke kan udledes af bestemmelserne i artikel 89, stk. 3, i den spanske lov om selskabsbeskatning, at virksomhederne ud over det tilfælde, hvor den omtvistede foranstaltning finder anvendelse, har mulighed for at afskrive goodwill blot for erhvervelse af kapitalandele. Som Kongeriget Spanien selv har anført i sine bemærkninger, kan en virksomhed, når den erhverver kapitalandele i et selskab, i medfør af disse bestemmelser således kun afskrive goodwill vedrørende denne erhvervelse af kapitalandele, hvis den derefter fusionerer med det overtagne selskab. Fusionen, som er en form for virksomhedssammenslutning – i øvrigt den eneste, som Kommissionen tog i betragtning i dette udtryks mest snævre forstand (32. betragtning til den anfægtede afgørelse), som den anvendte, da den begrænsede sig til tilfælde af overtagelse af kapitalandele (29. og 36. betragtning til den anfægtede afgørelse) – er dermed en nødvendig forudsætning for afskrivning af goodwill.
- 116 Det følger af det ovenstående, at kun en virksomhedssammenslutning gør det muligt skattemæssigt at afskrive goodwill. Det skal ligeledes fremhæves, at den beskatning, der således foretages af goodwill, finder anvendelse uden forskel på grænseoverskridende transaktioner og nationale transaktioner i Kongeriget Spanien.
- 117 Det er på linje med den regnskabsmæssige logik, at beskatningen af goodwill er udformet på grundlag af et kriterium om, hvorvidt der foreligger en virksomhedssammenslutning eller ej.
- 118 En virksomhedssammenslutning er således resultatet af en erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, eller en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning (jf. præmis 114 ovenfor). Efter disse transaktioner fremgår goodwill, der udgøres af forskellen mellem erhvervelsesprisen og markedsprisen for de erhvervede aktiver, som et særskilt immaterielt aktiv i virksomhedens regnskab efter sammenslutningen (28. og 123. betragtning til den anfægtede afgørelse).

- 119 Henset til de regnskabsmæssige teknikker og principper, som beskatningen af goodwill har til formål at overholde, er konstateringen af, at der foreligger en virksomhedssammenslutning, der fører til en bogføring af denne goodwill, der derefter kan afskrives, relevant.
- 120 Det er korrekt, at forskellen mellem købsprisen for erhvervelse af kapitalandele i et selskab og markedsværdien for selskabets aktiver, selv når der ikke foreligger en virksomhedssammenslutning, i henhold til de spanske regnskabsprincipper kan opføres i den erhvervende virksomheds regnskab som et særskilt immaterielt aktiv, når denne virksomhed overtager kontrollen med målvirksomheden. Det gælder således om ved en konsolidering af regnskaberne at redegøre for den overordnede situation for en gruppe af virksomheder med én ledelse (27. og 121 betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 121 Den omstændighed, at en virksomhed har erhvervet kapitalandele i et hjemmehørende eller et ikke-hjemmehørende selskab, har imidlertid ingen sammenhæng med bogføringen af goodwill i virksomhedens regnskaber og dermed med formålet med beskatningen af goodwill.
- 122 Det er i denne henseende uden betydning, at der kan bestå hindringer for en grænseoverskridende virksomhedssammenslutning. Formålet med beskatningen af goodwill er således at sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, hvilket begrundes af afskrivning af goodwill, når den følger af en virksomhedssammenslutning (jf. præmis 117 og 119 ovenfor). Beskatningen af goodwill har således ikke til formål at kompensere for hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger eller at sikre ens behandling af forskellige typer af erhvervelser af kapitalandele.
- 123 Virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befinder sig i betragtning af det formål, der forfølges med beskatningen af goodwill, følgelig i en retlig og faktisk situation, som er sammenlignelig med situationen for virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber.
- 124 Det er dermed med rette, at Kommissionen i forbindelse med første etape i den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, ikke begrænsede undersøgelsen af selektivitetskriteriet til kun at omfatte erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber og således lagde beskatning af goodwill og ikke beskatning af finansiell goodwill, som indført ved den omtvistede foranstaltning, til grund som normal ordning (jf. præmis 68 ovenfor).
- 125 Det skal tilføjes, at den omtvistede foranstaltning ved at tillade afskrivning af goodwill for erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, uden at der foreligger en virksomhedssammenslutning, undergiver disse transaktioner en anden behandling end den behandling, som erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber undergives, selv om disse to typer af transaktioner i betragtning af det formål, der forfølges med den normale ordning, befinder sig i retligt og faktisk sammenlignelige situationer. Det kan dermed på dette stadium af analysen bemærkes, at det er med rette, at Kommissionen i forbindelse med anden etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, fastslog, at den omtvistede foranstaltning afveg fra den normale ordning (dommen i sagen World Duty Free, præmis 57).
- 126 Det følger af det ovenstående, at sagsøgernes klagepunkt skal forkastes, ikke alene for så vidt som det vedrører første etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, men ligeledes for så vidt som det vedrører anden etape af denne metode, hvilket bekræfter, at der foreligger en forbindelse mellem disse to etaper, og nogle gange, som i nærværende sag, et fælles ræsonnement (jf. præmis 105 ovenfor).
- 127 Til trods for, at der findes en skatteordning med forbindelse til den omtvistede foranstaltning, og idet der henses til formålet om, at transaktioner, der ikke er omfattet af denne foranstaltning, er sammenlignelige med transaktioner, der er omfattet af foranstaltningen, skal det imidlertid yderligere

undersøges, om den omtvistede foranstaltning i betragtning af dens egne kendetegn og dermed uafhængig af enhver komparativ analyse, i sig selv kan udgøre en selvstændig referenceramme, sådan som sagsøgerne har gjort gældende.

- 128 Det skal i denne henseende bemærkes, at en foranstaltning kan udgøre sin egen referenceramme, når den indfører en klart afgrænset skatteordning, der forfølger specifikke formål og således adskiller sig fra alle andre skatteordninger, der finder anvendelse i den omhandlede medlemsstat. I et sådant tilfælde skal det med henblik på bedømmelsen af betingelsen om selektivitet fastlægges, om visse erhvervsdrivende udelukkes fra foranstaltningens anvendelsesområde, selv om disse erhvervsdrivende i betragtning af det formål, som foranstaltningen forfølger, befinder sig i en faktisk og retlig situation, der er sammenlignelig med situationen for de erhvervsdrivende, som foranstaltningen finder anvendelse på (jf. i denne retning dom af 7.3.2012, *British Aggregates mod Kommissionen*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, præmis 51, 63, 67 og 71-75).
- 129 Hvad angår en foranstaltning, der ikke indfører en klart afgrænset skatteordning, men som indgår i en mere omfattende retlig pakke, fremkom generaladvokat Warner i forslag til afgørelse *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) med nogle præciseringer, som, selv om de omhandler en national social sikringsordning, kan være nyttige på skatteområdet med henblik på at fastlægge, om en sådan foranstaltning i sig selv kan anses for en selvstændig referenceramme.
- 130 Ifølge generaladvokat Warner kan en generel omlægning af den sociale sikringsordning i en medlemsstat, der utilsigtet medfører en nedsættelse af arbejdsgiverens bidragssats, som sådan falde uden for anvendelsesområdet for bestemmelserne om statsstøtte. Imidlertid udgjorde den foranstaltning, der var omhandlet i nævnte sag, ifølge generaladvokaten ikke en sådan omlægning og udgjorde heller ikke et element i en omlægning af denne art, men havde alene til formål at afhjælpe et særligt problem. Foranstaltningen henhørte dermed under bestemmelserne om statsstøtte, som Domstolen bekræftede ved dom af 2. juli 1974, *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:71).
- 131 I henhold til den fremgangsmåde, som generaladvokat Warner anvendte i forslag til afgørelse *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), skal der lægges vægt på en foranstaltnings systematiske og generelle karakter for at udelukke den fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om statsstøtte.
- 132 I mangel af øvrige præciseringer i retspraksis hvad angår metoden til fastlæggelse af, om en selvstændig ordning, der indgår i en større pakke, kan udgøre en referenceramme, er det hensigtsmæssigt som vejledning at henvise til de meddelelser, som Kommissionen har vedtaget på området.
- 133 Af den fremgangsmåde, der angives i punkt 133 i meddelelsen af 2016, som i øvrigt minder om generaladvokat Warners tilgang, fremgår det, at referencesystemet består af et samlet sæt regler, der generelt på grundlag af objektive kriterier gælder for alle virksomheder, der falder ind under systemets anvendelsesområde, således som dette er afgrænset ved systemet formål.
- 134 Det bemærkes endvidere, at punkt 13 i meddelelsen af 1998 med henblik på at sondre mellem statsstøtte og generelle foranstaltninger fastsætter to kategorier af generelle foranstaltninger, nemlig dels »rent skattetekniske foranstaltninger (f.eks. fastsættelse af skatteprocenten, regler for afskrivning og regler for overførsel af tab, bestemmelser for at hindre dobbeltbeskatning eller skatteflugt)«, dels »foranstaltninger, der forfølger en målsætning henhørende under den almindelige økonomiske politik ved at nedbringe skattebyrden i forbindelse med visse produktionsomkostninger«.
- 135 I det foreliggende tilfælde er den omtvistede foranstaltning blot en særlig måde at anvende en mere omfattende beskatning, selskabsbeskatningen, og dermed indfører den ikke en klart afgrænset skatteordning (jf. præmis 128 ovenfor). Dermed skal de betragtninger, der er fremstillet ovenfor i præmis 129-134, finde anvendelse.

- 136 Det skal i denne henseende bemærkes, at den omtvistede foranstaltning, som Kommissionen med rette anførte i 124. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke indfører en ny selvstændig generel regel vedrørende afskrivning af goodwill, men en undtagelse til den generelle regel, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan afskrive goodwill, idet denne undtagelse ifølge Kongeriget Spanien har til formål at afhjælpe de ufordelagtige konsekvenser for erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som anvendelsen af den generelle regel medfører.
- 137 For det første er muligheden for at afskrive goodwill i medfør af den omtvistede foranstaltning således alene forbeholdt erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber. Den gør dermed ikke den transaktion, der består i at erhverve kapitalandele, til et nyt generelt kriterium, der gælder for tilrettelæggelsen af beskattningen af goodwill, hvilket kan begrunde, at den omtvistede foranstaltning blev anset for en »rent skattetekniske foranstaltning« som omhandlet i punkt 13 i meddelelsen af 1998.
- 138 For det andet har Kongeriget Spanien i de bemærkninger, der er redegjort for i den anfægtede afgørelse, tilkendegivet, at den omtvistede foranstaltning blev vedtaget som følge af den omstændighed, at der fandtes hindringer, herunder juridiske, der forhindrede spanske investorer i at foretage grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger og dermed i at kunne afskrive goodwill, således som den spanske skattelovgivning tillader i tilfælde af en sådan virksomhedssammenslutning, mens de nævnte investorer uden vanskeligheder kunne foretage virksomhedssammenslutninger i en national sammenhæng (60. og 94. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den omtvistede foranstaltning har ifølge sin ophavsmand dermed alene til formål at afhjælpe en situation, der anses for utilfredsstillende, og som er skabt af ordningen vedrørende beskattning af goodwill. Den udgør derfor ikke en selvstændig omlægning af selskabsskatten i forhold til denne ordning.
- 139 Hertil kommer, at for så vidt som den omtvistede foranstaltning har til formål at afhjælpe er særligt problem, der består i de af hindringerne for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger formodede virkninger på beskattningen af goodwill, kan denne foranstaltning ikke anses for at forfølge en målsætning henhørende under den almindelige økonomiske politik (som omhandlet i punkt 13 i meddelelsen af 1998).
- 140 For at genbruge generaladvokat Warners ord i forslag til afgørelse Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) er den omtvistede foranstaltning, der alene har til formål at afhjælpe et særligt problem, ikke en generel omlægning.
- 141 Det følger af det ovenstående, at referencesystemet ikke kan være begrænset til den omtvistede foranstaltning. Dette bekræfter, at beskattningen af goodwill, som Kommissionen med rette lagde til grund i den anfægtede afgørelse, udgør det relevante referencesystem i nærværende sag (jf. præmis 124 ovenfor).
- 142 Henset til ovenstående betragtninger og navnlig de betragtninger, der fremgår af præmis 122 og 139 ovenfor, skal sagsøgernes klagepunkt om, at der foreligger hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, forkastes, for så vidt som det har til formål at rejse tvivl om den referenceramme, som Kommissionen lagde til grund.

2) Anden etape

- 143 Sagsøgerne har anført, at Kommissionen, der efter deres opfattelse var forpligtet til at godtgøre, at erhvervelserne af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelserne af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber var sammenlignelige med hensyn til det formål om skattemæssig neutralitet, som den omtvistede foranstaltning forfølger, ikke efterkom denne forpligtelse.

- 144 Hvad angår anden etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, bemærkes, at selv om Domstolen i dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 41), henviste til det formål, der forfølges med »den pågældende foranstaltning«, henviste den senere til formålet med den »retlige ordning«, som denne foranstaltning indgår i (dom af 29.4.2004, *GIL Insurance m.fl.*, C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 68, af 3.3.2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, præmis 40, af 6.9.2006, *Portugal mod Kommissionen*, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 54, og af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 54). I dommen i sagen *World Duty Free*, afsagt af Store Afdeling, henviste Domstolen endnu mere udtrykkeligt til det formål, der forfølges med den almindelige eller normale skatteordning i den pågældende medlemsstat (præmis 57).
- 145 Det bemærkes, at som følge af denne retspraksis svarer den sammenligning, der finder anvendelse med henblik på at gennemføre anden etape af den metode, der er nævnt ovenfor i præmis 61 og 62, nu i vidt omfang til den sammenligning, som Domstolen anvender for at fastlægge referencerammens materielle anvendelsesområde (jf. præmis 103-109 og 126 ovenfor).
- 146 I medfør af den retspraksis, der er nævnt i præmis 144 ovenfor, navnlig dommen i sagen *World Duty Free*, som parterne i overensstemmelse med kontradiktionsprincippet har kunnet fremsætte deres bemærkninger til, skal der tages hensyn til formålet med den almindelige ordning i sin helhed.
- 147 Det må fastslås, at det formål, der forfølges med den normale ordning, ikke er at give virksomhederne mulighed for at blive omfattet af den skattemæssige fordel, der består i afskrivning af goodwill, når de støder på vanskeligheder, der forhindrer dem i at foretage en virksomhedssammenslutning (jf. præmis 117-122 ovenfor).
- 148 Det er snarere den omtvistede foranstaltning, der har til formål at give denne mulighed ved at afhjælpe hindringerne for virksomhedssammenslutninger og på denne måde, ifølge Kongeriget Spanien, sikre overholdelsen af princippet om skattemæssig neutralitet (jf. præmis 138 ovenfor).
- 149 Sagsøgernes argument vedrørende hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, som i modsætning til det af sagsøgerne hævdede er baseret på formålet med den omtvistede foranstaltning og ikke på formålet med den normale ordning, skal dermed forkastes som uvirksomt i forbindelse med undersøgelsen af anden etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor. Argumentet vil derimod blive undersøgt på ny i forbindelse med det tredje klagepunkt, der omhandler denne metodes tredje etape.
- 150 Det skal tilføjes, at den omtvistede foranstaltning kun tillader afskrivning af goodwill i tilfælde af virksomhedssammenslutninger, og at den omtvistede foranstaltning ved at tillade denne afskrivning for erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber undergiver disse transaktioner en anden behandling end den behandling, som erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber undergives, selv om disse to typer af transaktioner i betragtning af det formål, der forfølges med den normale ordning, befinder sig i retligt og faktisk sammenlignelige situationer. Den omtvistede foranstaltning indfører dermed en afvigelse fra denne ordning, som Kommissionen med rette fastslog (jf. præmis 125 ovenfor).
- 151 Sagsøgernes klagepunkt skal dermed forkastes.
- 152 Konklusionen i præmis 151 ovenfor drages ikke i tvivl af den retspraksis, som sagsøgerne har påberåbt sig.
- 153 Hvad for det første angår dom af 21. december 2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 61 og 62), var det i denne sag omhandlede regulativ om lufthavnsafgifter blevet vedtaget af en lufthavn i forbindelse med dens selvstændige beføjelse til at

fastsætte regler, og det kunne derfor ikke anses for en afgivelse fra et regulativ, der fandt anvendelse på alle lufthavne. Omstændighederne ved den sag, der gav anledning til denne dom, har dermed ingen lighed med omstændighederne i den foreliggende sag.

- 154 For det andet udgjorde den fordel, der var omhandlet i den sag, som gav anledning til dom af 14. januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), en præferenceadgang til busbaner, som taxaer var omfattet af, men ikke private hyrevogne med chauffører (præmis 63). Henset til formålet med den omhandlede foranstaltning, nemlig at skabe et sikkert og effektivt transportsystem (præmis 50), foranledigede den omstændighed, at kun taxaer kunne hverve eller vente på passagerer uden forudbestilling (præmis 5), og at visse forpligtelser, herunder at de skulle være genkendelige og i stand til at befordre kørestolsbrugere (præmis 60), kun gjaldt taxaer, Domstolen til at konkludere, at taxaer ikke kunne sammenlignes med private hyrevogne med chauffører (præmis 61).
- 155 Tilsvarende gælder hvad angår dom af 29. marts 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), den foranstaltning, der var omhandlet i denne sag, og som fandt anvendelse på visse skattepligtige, som, henset til det formål, der blev forfulgt med denne foranstaltning, som var blevet indført for at sikre en behandling af de ældste skattesager, der overholdt princippet om en rimelig frist, ikke befandt sig i samme situation som andre skattepligtige, som var parter i nyere sager med skattemyndigheden (præmis 40-42).
- 156 Det er således korrekt, at Domstolen i disse to domme tog hensyn til formålet med den foranstaltning, der skabte den omhandlede fordel og ikke, mere bredt, formålet med den ordning, som foranstaltningen indgik i, selv om Domstolen i dom af 14. januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 55), bemærkede, at det fulgte af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF krævede en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kunne begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befandt sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.
- 157 Domstolen har imidlertid i sin nyere retspraksis præciseret, at der skulle tages hensyn til formålet med den ordning, som den foranstaltning, der giver en fordel, indgår i, og ikke formålet med denne foranstaltning (jf. præmis 144 ovenfor).
- 158 For det tredje fastslog Domstolen i dom af 9. december 1997, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen (C-353/95 P, EU:C:1997:596), at den nationale lovgiver havde behandlet væddemål, der blev indgået i Frankrig, på væddeløb i Frankrig, og væddemål, der blev indgået i Frankrig, på væddeløb i udlandet, forskelligt, ved at bestemme, at sidstnævnte var omfattet af de gældende skatte- og afgiftsbestemmelser i det land, hvor disse væddeløb blev afholdt (præmis 2, 3 og 36).
- 159 Domstolen bemærkede ganske vist, at de to typer væddemål ikke var identiske (dom af 9.12.1997, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen, C-353/95 P, EU:C:1997:596, præmis 33), hvilket kunne henvise til et *rèsonnement*, der henhører under anden etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor.
- 160 For at begrunde en sådan konklusion fremhævede Domstolen imidlertid, at det karakteristiske ved totalisatorspil var, at indsatserne indgik i en fælles pulje, som efter diverse fradrag blev fordelt ligeligt mellem vinderne, uanset hvor væddemålene var indgået, og den andel af indsatserne, som tilfaldt vinderne, kunne følgelig ikke variere under hensyn til, hvilken stat væddemålene var indgået i. Den konkluderede derefter, at det kun kunne sikres, at et sådant system fungerer rigtigt, såfremt de afgifter, der skulle betales af det beløb, der var placeret i væddemål på et givet væddeløb, opkræves efter satsen i den stat, hvor væddeløbet fandt sted (præmis 34).

- 161 Domstolen anlagde dermed en tilgang i denne sag, der reelt henhører under tredje etape af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, som beror på en undersøgelse af begrundelsen for den konstaterede forskelsbehandling.
- 162 Dom af 9. december 1997, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen (C-353/95 P, EU:C:1997:596), kan derfor ikke med føje påberåbes med henblik på at anfægte den fremgangsmåde, som Kommissionen anvendte i nærværende sag hvad angår de to første etaper af den metode, der er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor.
- 163 Imidlertid adskiller de omstændigheder ved den sag, der gav anledning til denne dom, sig fra omstændighederne i nærværende sag. Det kan således ikke uden yderligere forklaringer fra sagsøgerens side udledes af Domstolens anerkendelse af, at der foreligger forskellige situationer for de væddemål, der blev indgået i Frankrig på belgiske væddeløb, i forhold til de væddemål, der blev indgået i Frankrig på væddeløb i Frankrig (jf. præmis 159 ovenfor), at der foreligger forskellige situationer for erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber i forhold til erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 164 Under alle omstændigheder er den konklusion, som Retten er nået frem til i præmis 151 ovenfor, baseret på Domstolens seneste retspraksis, som er fremstillet i præmis 144 ovenfor.
- 165 Det følger af det ovenstående, at nærværende klagepunkt skal forkastes.

c) Den omtvistede foranstaltnings manglende berettigelse, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i (tredje etape)

- 166 Sagsøgerne har subsidiært anført, at den afvigelse, som blev indført med den omtvistede foranstaltning, savnede berettigelse, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i. Sagsøgerne har således henvist til tredje etape i den analysemetode, som er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor.
- 167 Som bemærket i præmis 62 ovenfor, har Domstolen i forbindelse med tredje etape af den analysemetode, som er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor, fastslået, at begrebet »statsstøtte« ikke omfatter foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, som i forhold til det formål, der forfølges med den almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed umiddelbart er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af.
- 168 Der skal i denne forbindelse erindres om, at der skal sondres mellem de formål, som er tillagt ved en skatteforanstaltning eller et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål. Følgelig kan skattelempler, som følger af et formål, der ikke har noget at gøre med det skattesystem, som de indgår i, ikke fritages fra kravene efter artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 69 og 70).
- 169 Kommissionen har i punkt 138 i meddelelsen af 2016 i øvrigt henvist til det omhandlede skattesystems iboende grundlæggende eller ledende principper eller endog de indbyggede mekanismer, som er nødvendige for ordningens funktionsmåde og effektivitet, som alene kan begrunde en afvigelse.
- 170 I det foreliggende tilfælde gjorde den forskelsbehandling mellem erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som blev indført med den omtvistede foranstaltning, det ifølge Kongeriget Spanien muligt at neutralisere den forskelsbehandling, som den spanske skatteordning om goodwill havde indført til fordel for de førstnævnte selskaber til skade for de sidstnævnte selskaber.

- 171 Den differentiering, som blev indført med den omtvistede ordning, var dermed berettiget, eftersom den fulgte af princippet om skattemæssig neutralitet.
- 172 Princippet om skattemæssig neutralitet, som er anerkendt i den spanske skattelovgivning (138. betragtning til den anfægtede afgørelse), henhører under mekanismer, der er uadskilleligt forbundet med et skattesystem, som det i øvrigt fremgår af punkt 139 i meddelelsen af 2016, hvorefter det fremgår, at princippet om skattemæssig neutralitet kan udgøre en mulig begrundelse for en afvigelse fra den normale ordning.
- 173 Kongeriget Spanien kan dermed gyldigt basere sig på princippet om skattemæssig neutralitet for at begrunde den differentiering, der blev indført med den omtvistede foranstaltning.
- 174 Det skal bemærkes, at det kun er i et særligt tilfælde såsom det i hovedsagen omhandlede, at formålet med den omhandlede foranstaltning gyldigt kan påberåbes i løbet af tredje etape af den analysemetode, som er nævnt i præmis 61 og 62 ovenfor.
- 175 Eftersom det er blevet anerkendt, at den begrundelse, som Kongeriget Spanien har angivet for den differentiering, som blev indført med den omtvistede foranstaltning, dvs. princippet om skattemæssig neutralitet, er relevant, står det tilbage at fastlægge, om den omtvistede foranstaltning efter sin art reelt kan sikre afgiftsneutraliteten.
- 176 Det følger af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sonderer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger (jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).
- 177 Det skal for det første bemærkes, at når Kommissionen har identificeret en afvigelse, tilkommer det den pågældende medlemsstat at godtgøre, at denne afvigelse er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgår i (jf. præmis 62 ovenfor).
- 178 Det skal således fastlægges, om de elementer, som Kongeriget Spanien har fremført, og som sagsøgerne har påberåbt sig, i det foreliggende tilfælde er tilstrækkelige til at begrunde den afgivelse, der er fastslået i præmis 150, hvilket ifølge Kommissionen ikke er tilfældet.
- 179 Sagsøgerne har støttet sig på den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning ifølge Kongeriget Spanien har til formål at genoprette den skattemæssige neutralitet ved at gøre ende på en ubegrundet forskelsbehandling mellem på den ene side virksomheder, der uden vanskeligheder kan foretage en fusion med et hjemmehørende selskab, der vil give dem mulighed for at afskrive goodwill, og på den anden side virksomheder, der står over for juridiske vanskeligheder, navnlig i stater der ikke er medlem af EU, hvilket forhindrer dem i at foretage en fusion med et ikke-hjemmehørende selskab og dermed fratager dem muligheden for at afskrive goodwill.
- 180 Det skal bemærkes, at den omtvistede foranstaltning med henblik på at neutralisere den ubegrundede forskelsbehandling, der således måtte følge af den normale ordning, indrømmer virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende virksomheder, mulighed for afskrivning af goodwill.
- 181 Den omtvistede foranstaltning er således nødvendigvis baseret på den forudsætning, at virksomheder, der ønsker at gennemføre grænseoverskridende fusioner, og som ikke er i stand til dette på grund af bl.a. juridiske hindringer for sammenslutninger, i stedet for erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eller i det mindste bevarer de kapitalandele, som de allerede besidder.

- 182 Såfremt en sådan forudsætning ikke foreligger, kan den omtvistede foranstaltning ikke anses for at omfatte virksomheder, der ifølge Kongeriget Spanien er genstand for en ubegrundet ugunstig behandling, som følger af den normale ordning. Den kan dermed ikke have en neutraliserende virkning.
- 183 Den forudsætning, der er omtalt i præmis 181 ovenfor, er imidlertid ikke godtgjort.
- 184 Sagsøgerne har ganske vist hævdet, at når grænseoverskridende fusioner er umulige på grund af hindringer, der følger af lovgivningerne og de administrative praksisser i de omhandlede stater, skal disse transaktioner i de fleste tilfælde organiseres via erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske selskaber.
- 185 En erhvervelse af kapitalandele er i modsætning til en fusion imidlertid ikke til hinder for en opløsning af det overtagne selskab. I betragtning af denne forskel og dens juridiske og økonomiske implikationer, er det ikke indlysende, at disse to typer transaktioner tilsiger at opnå de samme formål, eller at de er forbundet med identiske økonomiske strategier. Dette gælder så meget desto mere med hensyn til erhvervelser af minoritetsandele, som, når de når et loft på 5%, henhører under den omtvistede foranstaltnings anvendelsesområde. Det kan derfor ikke formodes, at en virksomhed, der ikke kan gennemføre en fusion med et andet selskab, i stedet for erhverver kapitalandele i dette selskab.
- 186 Det er endvidere plausibelt, at virksomheder, der ønsker at gennemføre en fusion med et ikke hjemmehørende selskab, og som ikke er i stand til dette på grund af bl.a. juridiske hindringer for sammenslutninger, afstår fra at erhverve eller bevare kapitalandele i det omhandlede selskab. Disse virksomheder, der dermed er de virksomheder, der kan blive undergivet en ugunstig behandling, er ikke omfattet af den fordel, som indrømmes ved den omtvistede foranstaltning.
- 187 Det fremgår imidlertid ikke af sagsakterne, at Kongeriget Spanien, som det tilkommer at godtgøre, at afvigelsen er berettiget (jf. præmis 177 ovenfor), har godtgjort, at virksomheder, der ønsker at foretage grænseoverskridende fusioner, og som ikke er i stand til dette på grund af bl.a. juridiske hindringer for sammenslutninger, i stedet for erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eller i det mindste bevarer de kapitalandele, som de allerede besidder.
- 188 Sagsøgerne har endvidere ikke godtgjort denne omstændighed.
- 189 Det følger af det ovenstående, at det ikke er godtgjort, at den fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, omfatter virksomheder, der er undergivet en forskelsbehandling, som denne foranstaltning efter hensigten skal afhjælpe. Det er dermed ikke godtgjort, at den omtvistede foranstaltning har en neutraliserende virkning.
- 190 Det kan i denne henseende bemærkes, at Kommissionen i 106. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at den omtvistede foranstaltning er for upræcis og vilkårlig, i og med at dens anvendelse ikke er betinget af, at der foreligger specifikke, retligt afgrænsede situationer, som kan begrunde en anderledes beskatning.
- 191 For det andet bemærkes, at selv om det lægges til grund, at den omtvistede foranstaltning medfører en neutralisering af de angiveligt skadelige virkninger af den normale ordning, hvilket ikke er godtgjort, er den, som Kommissionen med rette bemærkede (136., 138. og 139. betragtning til den anfægtede afgørelse), efter sin karakter uforholdsmæssig og dermed uberettiget.
- 192 Alle virksomheder, der erhverver kapitalandele på mindst 5% i hjemmehørende selskaber, har således ikke nødvendigvis til hensigt at gennemføre en fusion med disse selskaber og dermed opnå muligheden for at afskrive goodwill.

- 193 Først og fremmest er en sådan fusion ikke altid mulig. Dette er f.eks. tilfældet, når den omhandlede virksomhed ikke råder over kapitalandele, der giver den kontrollen med det selskab, som den ønsker at fusionere med, og de øvrige aktionærer i dette selskab modsætter sig en sammenslutning.
- 194 Hertil kommer, at selv om det lægges til grund, at en sådan fusion er mulig, vil det alene være virksomheder, der ønsker at foretage en sådan transaktion, der vil få gavn af en afskrivning af goodwill. Det er således ikke sikkert, at alle virksomheder, der har erhvervet kapitalandele, herunder majoritetsandele, i et hjemmehørende selskab, ønsker at gennemføre en fusion med dette selskab, bl.a. i betragtning af den omstændighed, at det ikke er åbenbart, at en erhvervelse af kapitalandele og en fusion tilsiger at opnå de samme formål, eller at de er forbundet med identiske økonomiske strategier (jf. præmis 185 ovenfor).
- 195 Alle virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, selv om de ikke nødvendigvis har til formål at gennemføre en fusion, vil imidlertid have mulighed for at afskrive goodwill.
- 196 Kommissionen bemærkede i denne forbindelse med rette i 106. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den omtvistede foranstaltning vilkårligt omfatter »en bred række af transaktioner, hvilket ikke kan begrundes ved objektive forskelle mellem skatteyderne«.
- 197 Det skal endvidere fremhæves, at den omstændighed, at virksomheder, der erhverver værdipapirer i hjemmehørende selskaber, har en lettere adgang, hvis de ønsker det, til muligheden for at afskrive goodwill ved at gennemføre en fusion, ikke bringer disse virksomheder i en situation, der er lige så fordelagtig som situationen for virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, og som af denne grund automatisk har mulighed for at afskrive goodwill.
- 198 Det følger heraf, at anvendelsen af den omtvistede foranstaltning fører til, at virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation, bliver behandlet forskelligt.
- 199 Selv hvis det antages, at den omtvistede foranstaltning gør det muligt at genetablere en vis skattemæssig neutralitet, som er blevet bragt i tvivl ved den normale ordning, hvilket ikke er godtgjort (jf. præmis 189 ovenfor), har de virkninger, som nævnte foranstaltning afføder, under alle omstændigheder til følge, at den ikke kan anses for berettiget i forhold til princippet om skattemæssig neutralitet, som Kommissionen med rette vurderede i den anfægtede afgørelse (jf. præmis 191 ovenfor).
- 200 Sammenfattende bemærkes, som det følger af hver af de to selvstændige begrundelser, som er fremstillet i de betragtninger, der fremgår af præmis 177-199 ovenfor, at det ikke fremgår af sagens akter, at den afvigelse, som blev indført med den omtvistede foranstaltning, er berettiget, henset til princippet om skattemæssig neutralitet.
- 201 Selv om det referencesystem, der skal lægges til grund for at undersøge den omtvistede foranstaltning selektive karakter, udgøres af beskatningen af goodwill (jf. præmis 141 ovenfor), og at den omtvistede foranstaltning har indført en afvigelse i forhold til dette system (jf. præmis 150 ovenfor), kan den omstændighed, at der måtte foreligge hindringer for grænseoverskridende fusioner, henset til ovenstående betragtninger, ikke efter sin art begrunde den afvigelse, der blev indført ved den omtvistede foranstaltning.
- 202 Sagsøgernes opfattelse, hvorefter den omtvistede foranstaltning er begrundet, henset til formålet om skattemæssig neutralitet, skal dermed forkastes, uden at det er nødvendigt at undersøge deres argumentation om, at der foreligger hindringer, som gør det umuligt eller vanskeligt at gennemføre grænseoverskridende fusioner.

- 203 Der er følgelig heller ikke grundlag for at imødekomme de anmodninger om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, som sagsøgerne har fremsat i denne henseende, eftersom hensigten med disse foranstaltninger er at godtgøre, at der foreligger hindringer, som gør det muligt eller vanskeligt at gennemføre grænseoverskridende fusioner.
- 204 Konklusionen i præmis 202 ovenfor drages ikke i tvivl af sagsøgernes øvrige argumenter.
- 205 Indledningsvis skal Kommissionen ifølge sagsøgerne foretage en differentiering mellem erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, der indebærer en overtagelse af kontrol, og andre erhvervelser af kapitalandele med henblik på at fastslå, at anvendelsen af den omtvistede foranstaltning på de førstnævnte erhvervelser ikke medfører en kvalificering som statsstøtte.
- 206 Som det bemærkes i præmis 194 ovenfor, erhverver visse virksomheder imidlertid majoritetsandele i hjemmehørende selskaber uden at ville gennemføre en fusion. Disse virksomheder undergives derfor, som følge af den omtvistede foranstaltning, en ugunstig behandling i forhold til virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, selv om de befinder sig i en sammenlignelig situation. Denne ugunstige behandling viser den uoverensstemmelse, som den omtvistede foranstaltning har indført i beskattningen af goodwill, hvilket også gælder, selv om nævnte foranstaltning kun måtte omfatte erhvervelser af majoritetsandele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 207 For fuldstændighedens skyld bemærkes, at selv om det lægges til grund, at den omhandlede foranstaltning kan anses for berettiget for erhvervelser af majoritetsandele, må det fastslås, at det under ingen omstændigheder påhvilede Kommissionen, i den anfægtede afgørelse, at fastsætte betingelser for anvendelse af den omhandlede foranstaltning, der kan gøre det muligt for Kommissionen i visse tilfælde at undlade at kvalificere en foranstaltning som statsstøtte. Et sådant spørgsmål henhører således under dialogen mellem de spanske myndigheder og Kommissionen i forbindelse med anmeldelsen af den omhandlede støtte, hvilken anmeldelse skulle have fundet sted inden indførelsen af støtten (dom af 9.9.2009, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen, T-227/01 – T-229/01, T-265/01, T-266/01 og T-270/01, EU:T:2009:315, præmis 381).
- 208 Kommissionen henviste i denne henseende i 107. og 118. betragtning til den anfægtede afgørelse med rette til den retspraksis, der er nævnt i præmis 207 ovenfor.
- 209 Det skal tilføjes, at Kommissionen i overensstemmelse med Domstolens faste praksis kan indskrænke sig til at undersøge en støtteordnings generelle indhold uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om den nævnte ordning indeholder støtteelementer (dom af 29.4.2004, Grækenland mod Kommissionen, C-278/00, EU:C:2004:239, præmis 24, af 15.12.2005, Italien mod Kommissionen, C-66/02, EU:C:2005:768, præmis 91, og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 122).
- 210 Sagsøgerne har i denne henseende påberåbt sig dom af 22. november 2001, Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie mod Kommissionen (T-9/98, EU:T:2001:271, præmis 117). Selv om det er korrekt, at Retten i denne sag fastslog, at Kommissionen ikke kunne begrænse sig til at foretage en generel og abstrakt gennemgang af den i denne sag omhandlede foranstaltning, men ligeledes skulle foretage en konkret undersøgelse af det i denne sag sagsøgende selskabs særlige situation, blev denne løsning valgt under meget særlige omstændigheder, der er forskellige fra omstændighederne i nærværende sag, idet, for det første, vedtagelsen af den omhandlede foranstaltning bl.a. var begrundet i sagsøgerens særlige situation, for det andet, denne situation under den administrative procedure havde været genstand for skriftlige bemærkninger fra ikke alene den tyske regering og det i denne sag sagsøgende selskabs moderselskab, men også for indgående drøftelser mellem den tyske regering og Kommissionen, og, for det tredje, den tyske regering havde foreslået Kommissionen, at den kun skulle anvende den omhandlede foranstaltning på den i denne sag omhandlede sagsøger, og at alle andre eventuelle tilfælde af anvendelse af foranstaltningen skulle anmeldes individuelt (præmis 80-82).

- 211 Hvad angår påberåbelsen af dom af 9. juni 2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368), skal det bemærkes, at denne dom blev afsagt før dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), der bekræftede den retspraksis, hvorefter Kommissionen i tilfælde af en støtteordning kan indskrænke sig til at undersøge den omhandlede støtteordnings generelle indhold uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om den nævnte ordning indeholder støtteelementer (jf. præmis 209 ovenfor).
- 212 Hertil kommer, at der i de sager, der gav anledning til dom af 9. juni 2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368), og af 28. november 2008, Hotel Cipriani m.fl. mod Kommissionen (T-254/00, T-270/00 og T-277/00, EU:T:2008:537), som sagsøgerne ligeledes har henvist til, var påberåbt en tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling, idet Kommissionen hvad angår en støtteordning havde foretaget en undersøgelse af den individuelle situation for visse virksomheder, de kommunale virksomheder, uden at foretage en lignende undersøgelse af private virksomheder, der befandt sig i en tilsvarende situation. Sagsøgerne har imidlertid ikke påberåbt sig en tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling som følge af, at visse virksomheder var genstand for en individuel undersøgelse. Den løsning, som Retten lagde til grund (og som blev tiltrådt af Domstolen i præmis 128 og 160 i dennes dom), hvorefter Kommissionen i mangel af nøjagtige oplysninger med hensyn til de sagsøgende virksomheder og de sektorer, hvori de er aktive, ikke i henhold til princippet om forbud mod forskelsbehandling var forpligtet til at fravige sin tilgang, der er baseret på en undersøgelse af den pågældende ordning på grundlag af dens generelle kendetegn og foretage en undersøgelse af disse virksomheders individuelle situation, er dermed ikke relevant i nærværende sag.
- 213 Frem for alt er den retspraksis, der er nævnt i præmis 210-212 ovenfor, ikke relevant, da det i nærværende sag ikke drejer sig om at afgrænse, efter sektorer, de virksomheder, som kvalificeringen af statsstøtte ikke gælder for, men om på grundlag af de økonomiske transaktioner, som den omhandlede fordel finder anvendelse på, at identificere de virksomheder, som denne kvalificering ikke gælder for. Såfremt Kommissionen blev pålagt en forpligtelse til at foretage en undersøgelse af forskellige økonomiske transaktioner, som den omhandlede fordel gyldigt kan finde anvendelse på, uden at det kan fastslås, at der foreligger en støtteordning, ville nævnte institution blive foranlediget til at ændre indholdet eller betingelserne for anvendelsen af den undersøgte foranstaltning og ikke blot til at afgrænse dens geografiske eller sektormæssige rækkevidde. En sådan forpligtelse ville foranledige Kommissionen til at overskride de kompetencer, som den er tillagt i henhold til bestemmelserne i TEUF og i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af [artikel 108 TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1).
- 214 Hvad desuden angår berettigelsen af den differentiering, som den omhandlede ordning har indført, skal det bemærkes, at det tilkommer den berørte medlemsstat at godtgøre denne berettigelse (jf. præmis 62 og 177 ovenfor). Det tilkommer dermed ligeledes nævnte medlemsstat at vedtage indholdet eller betingelserne for anvendelse af denne foranstaltning, hvis det viser sig, at den kun er delvis berettiget.
- 215 Endelig er medlemsstaten som følge af den omstændighed, at den har kendskab til arten og opbygningen af den ordning, som den omhandlede foranstaltning indgår i, også den nærmeste til at definere indholdet eller betingelserne for anvendelse af foranstaltningen, navnlig når den bedømme af dens virkninger, der skal danne grundlag for berettigelsen af den afvigelse, som den indfører, som i det foreliggende tilfælde er kompleks (jf. præmis 179-199 ovenfor).
- 216 Selv hvis det antages, at Kommissionens undersøgelse i forbindelse med en formel undersøgelsesprocedure af erhvervelser af majoritetsandele var genstand for specifikke drøftelser mellem Kommissionen og Kongeriget Spanien på grundlag af dokumenterede anmodninger, indgivet af nævnte medlemsstat, følger det således af de betragtninger, der er fremstillet i præmis 205-215 ovenfor, at det foreliggende klagepunkt under alle omstændigheder skal forkastes, herunder også med

hensyn til erhvervelser af majoritetsandele, og dette uden at det er fornødent at behandle argumentationen vedrørende hindringer, der gør det umuligt eller vanskeligt at gennemføre grænseoverskridende fusioner.

- 217 Der er følgelig heller ikke grundlag for at imødekomme de anmodninger om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, som sagsøgerne har fremsat i denne henseende, eftersom hensigten med disse foranstaltninger er at godtgøre, at der foreligger hindringer, som gør det muligt eller vanskeligt at gennemføre grænseoverskridende fusioner.
- 218 Sagsøgerne har desuden anført, at Kommissionen ligeledes har baseret sig på den begrundelse, at den omtvistede foranstaltning er uforholdsmæssig, idet den ligeledes finder anvendelse på erhvervelser af minoritetsandele, som ikke indebærer en overtagelse af kontrol. Det kunne antages, at sagsøgerne med denne kritik ønsker at nedlægge en subsidær påstand om annullation af den omtvistede afgørelse, for så vidt som anvendelsen af den omtvistede foranstaltning på erhvervelser af majoritetsandele kvalificeres som ulovlig i nævnte afgørelse.
- 219 Denne påstand må forkastes.
- 220 For det første kunne Kommissionen således med rette fastslå, at Kongeriget Spanien ikke havde godtgjort, at den omtvistede foranstaltning var berettiget uden at basere sig på foranstaltningens uforholdsmæssige karakter (jf. præmis 177-189 ovenfor).
- 221 Hertil kommer, at selv om den omtvistede foranstaltning alene måtte finde anvendelse på erhvervelser af majoritetsandele i ikke-hjemmehørende selskaber, medfører nævnte foranstaltning en uoverensstemmelse i beskattningen af goodwill, hvilket rejser tvivl om, hvorvidt foranstaltningen er begrundet ud fra princippet om skattemæssig neutralitet (jf. præmis 206 ovenfor).
- 222 For det andet var Kommissionen, henset til de betragtninger, der er fremstillet i præmis 207-215 ovenfor, ikke forpligtet – selv om Kongeriget Spanien ifølge sagsøgerne havde anmodet den herom – til at erklære, at der ikke var tale om støtte i de tilfælde, der omhandlede erhvervelser af majoritetsandele.
- 223 For det tredje skal det endelig bemærkes, at en EU-retsakt i overensstemmelse med fast retspraksis kun kan annulleres delvist, såfremt de elementer, der påstås annulleret, kan udskilles fra den øvrige del af retsaksen (jf. dom af 24.5.2005, Frankrig mod Parlamentet og Rådet, C-244/03, EU:C:2005:299, præmis 12 og den deri nævnte retspraksis). Dette krav om, at elementerne skal kunne udskilles, er ikke opfyldt, når en delvis annullation af en akt bevirker, at aktens materielle indhold ændres (jf. dom af 24.5.2005, Frankrig mod Parlamentet og Rådet, C-244/03, EU:C:2005:299, præmis 13). I det foreliggende tilfælde bevirker en annullation af den anfægtede afgørelse, for så vidt som det heri fastslås, at der foreligger statsstøtte, herunder hvad angår erhvervelser af majoritetsandele, imidlertid, at nævnte afgørelses materielle indhold ændres.
- 224 Dermed skal det argument, der er nævnt i præmis 218 ovenfor, og den subsidære påstand, der er baseret herpå, forkastes.
- 225 Hvad dernæst angår påberåbelsen af Kommissionens beslutningspraksis skal dette argument forkastes.
- 226 Det skal i denne henseende bemærkes, at i henhold til retspraksis skal spørgsmålet om, hvorvidt en bestemt foranstaltning er statsstøtte, udelukkende bedømmes på grundlag af artikel 107, stk. 1, TEUF og ikke på grundlag af Kommissionens angivelige hidtidige beslutningspraksis (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 136).

- 227 Det følger af ovenstående betragtninger, at det foreliggende klagepunkt om, at den omhandlede foranstaltning er berettiget, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i, under alle omstændigheder skal forkastes (jf. præmis 202 ovenfor).
- 228 Argumentet om en manglende begrundelse for den anfægtede afgørelse hvad angår konklusionen om den omtvistede foranstaltnings selektive karakter kan desuden ikke tiltrædes. Som det fremgår af de betragtninger, der er fremstillet i præmis 64-73 ovenfor, anførte Kommissionen en tilstrækkelig begrundelse for afgørelsen på dette punkt.
- 229 Hvad endelig angår argumentet om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. præmis 34 ovenfor) skal det bemærkes, at begrebet statsstøtte har en objektiv karakter, og det afhænger ikke af institutionernes adfærd eller erklæringer. Disse omstændigheder kan ikke være til hinder for en kvalificering af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, såfremt betingelserne for, at der foreligger statsstøtte, er opfyldt. Der skal derimod tages hensyn til sådanne omstændigheder for så vidt angår pligten til at tilbagesøge den støtte, der er uforenelig med det indre marked, på baggrund af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet (dom af 10.12.2013, Kommissionen mod Irland m.fl., C-272/12 P, EU:C:2013:812, præmis 53).
- 230 Argumentet om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, der er uvirksomt med hensyn til kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte, skal dermed forkastes. Det vil imidlertid blive behandlet i forbindelse med undersøgelsen af det tredje anbringende.
- 231 Henset til den begrundelse, som en sådan besvarelse beror på, dvs. den omstændighed, at det omhandlede argument er uvirksomt, er der ikke grundlag for at imødekomme de anmodninger om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, som sagsøgerne har fremsat i denne forbindelse, eftersom disse foranstaltninger har til formål at godtgøre, at der er grundlag for dette argument.
- 232 Det følger af de ovennævnte overvejelser i deres helhed, at det første anbringende om, at den omtvistede foranstaltning ikke er selektiv, skal forkastes i sin helhed.

B. Det andet anbringende om en fejl ved identificeringen af de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning

1. Parternes argumenter

- 233 Sagsøgerne har i det væsentlige anfægtet den omstændighed, at den fordel, der tildeles med den omtvistede foranstaltning, omfatter virksomheder, som er skattepligtige i Spanien, og som erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber. De af den omtvistede foranstaltning omfattede virksomheder er reelt disse selskaber og deres aktionærer, der kan overdrage deres kapitalandele til en bedre pris.
- 234 Sagsøgerne har anført, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse afgav et usammenhængende og urigtigt svar på det argument, som visse berørte parter havde fremført om, at det reelt er aktionærer i ikke-hjemmehørende selskaber, som sælger deres aktier til virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, som er begunstiget af støtten.
- 235 Sagsøgerne har tillige påberåbt sig Kommissionens tidligere praksis.
- 236 Kommissionen har anført, at den manglende sammenhæng, som sagsøgerne har påberåbt sig, ikke findes.

237 De virksomheder, som den omtvistede foranstaltning finder anvendelse på, er ifølge Kommissionen under alle omstændigheder begunstiget af en fordel.

2. Rettens bemærkninger

238 Det skal indledningsvis bemærkes, at virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, og som erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som følge af den omtvistede foranstaltning kan nedsætte beskatningsgrundlaget for den selskabsskat, som de skal betale, hvis de i øvrigt opfylder de andre betingelser, der er fastsat ved foranstaltningen.

239 Ifølge sagsøgerne overføres den fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, som de virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, er umiddelbare adressater for, reelt på aktiernes salgspris. Dermed er det ikke disse virksomheder, der er omfattet af den omhandlede foranstaltning, men snarere dem, der sælger de omhandlede kapitalandele.

240 Et sådant argument må forkastes på grundlag af hver af de tre følgende, selvstændige grunde.

241 For det første kan det ikke antages, at den fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, nødvendigvis overføres på salgsprisen på aktierne i de erhvervede selskaber. En sådan omstændighed er således ikke godtgjort i det foreliggende tilfælde. Det foreliggende argument savner dermed grundlag i de faktiske omstændigheder.

242 For det andet bemærkes, at selv hvis det antages, at virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, og som ønsker at købe aktier i ikke-hjemmehørende selskaber, forhøjer de udbudte priser, idet de tager hensyn til den nedsættelse af selskabsbeskatningsgrundlaget, som de er begunstiget af i medfør af denne erhvervelse, vil dette øge deres chancer for at gennemføre de omhandlede transaktioner. Disse virksomheder har dermed en »økonomisk fordel, som de ikke ville have opnået under sædvanlige markedsbetingelser«, som Domstolen udtrykte det i dom af 11. juli 1996, SFEI m.fl. (C-39/94, EU:C:1996:285, præmis 60).

243 Den situation, der er undersøgt i det foreliggende tilfælde, er dermed forskellig fra den situation, hvor adressaten for en fordel er forpligtet til, uden modydelse, at overføre fordelene til en tredjemand (jf. i denne retning dom af 3.7.2003, Belgien mod Kommissionen, C-457/00, EU:C:2003:387, præmis 58). De erhvervende virksomheder vil, selv hvis det antages, at de overfører hele den skattemæssige fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, på købsprisen på aktier i de erhvervede selskaber, opnå en forbedret forhandlingsposition som køber, hvilket som sådan udgør en åbenlys fordel, som Kommissionen med rette har fremhævet.

244 For det tredje har Domstolen fastslået, at den omstændighed, at den fortjeneste, som opnås gennem udnyttelsen af en fordel, navnlig en skattemæssig fordel, kan være forskellig fra denne fordel eller endog vise sig at være ikke-eksisterende, er uden betydning for tilbagesøgningen af støtten hos dem, der har modtaget denne fordel (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity, C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 92, 93, 100 og 102).

245 Følgelig er en sådan omstændighed ligeledes uden betydning for, om de personer, der er adressater for den omhandlede fordel, er begunstiget af støtten.

246 Hvis det blev tiltrådt, i det tilfælde der forelå en sådan omstændighed, at adressaterne for en fordel, der er fastsat i en foranstaltning, ikke var de reelt begunstigede af denne foranstaltning, ville dette forhindre enhver tilbagesøgningsforanstaltning i forhold til de pågældende, hvilket er i strid med den løsning, som Domstolen har lagt til grund.

- 247 Sagsøgerne har i det foreliggende tilfælde i det væsentlige påberåbt sig, at den fordel, der opnås gennem udnyttelse af den fordel, som den omtvistede fordel giver dem, formindskes eller endog forsvinder helt.
- 248 I henhold til den retspraksis, der er nævnt i præmis 244 ovenfor, som fortolket i præmis 245 ovenfor, giver den omstændighed, hvis den anses for godtgjort, at den skattemæssige fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, i det foreliggende tilfælde helt overføres af de erhvervende virksomheder på prisen på aktierne i de erhvervede selskaber, og at den fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, som realiseret af de erhvervende virksomheder ved købstransaktionen som følge heraf viser sig at være ikke-eksisterende, ikke anledning til at fastslå, at disse virksomheder ikke er omfattet af den omtvistede foranstaltning.
- 249 Det følger af hver af de tre grunde, der er fremstillet i præmis 241-248 ovenfor, at virksomheder, der er skattepligtige i Spanien og erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, ikke alene er de umiddelbare adressater for den omhandlede støtte, men ligeledes de af denne reelt begunstigede.
- 250 Dette tilkendegav Kommissionen utvetydigt i den anfægtede afgørelse, og begrundelsen, som er tilstrækkeligt detaljeret på dette punkt, er på ingen måde usammenhængende.
- 251 Det kan i denne henseende bemærkes, at Kommissionen i 130. betragtning til den anfægtede afgørelse tilkendegav, at den fandt, at støttemodtagerne var de virksomheder, der havde mulighed for at afskrive goodwill. Kommissionen bemærkede bl.a., at der ikke var en mekanisme, som garanterede, at fordelene helt eller delvist overgik til sælgeren af de omhandlede kapitalandele, og at hvis dette var tilfælde, ville den omtvistede foranstaltning give køberen en større mulighed for at tilbyde en højere pris, »hvilket [var] af allerstørste betydning i forbindelse med et køb præget af konkurrence«.
- 252 Desuden skal sagsøgernes argument om, at Kommissionens praksis vedrørende identificering af den omhandlede støttemodtager er usammenhængende, forkastes.
- 253 Det følger således af retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt en given foranstaltning er statsstøtte, udelukkende bedømmes på grundlag af artikel 107, stk. 1, TEUF og ikke på grundlag af Kommissionens angivelige beslutningspraksis (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 136 og den deri nævnte retspraksis). Bestemmelsen af støttemodtagerne er en del af fastlæggelsen af, at der foreligger støtte, som har en objektiv karakter og ikke afhænger af institutionernes adfærd (jf. i denne retning dom af 10.12.2013, Kommissionen mod Irland m.fl. C-272/12 P, EU:C:2013:812, præmis 53).
- 254 Det følger af det ovenstående, at det andet anbringende må forkastes.

C. Det tredje anbringende vedrørende tilsidesættelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

1. Parternes argumenter

- 255 Sagsøgerne har i det væsentlige påberåbt sig et primært klagepunkt om en retlig fejl, hvorefter Kommissionen med urette anvendte datoen for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen som referencedato med henblik på at fastlægge den støtte, der skal være genstand for en tilbagesøgningsforanstaltning. Kommissionen tilsidesatte således princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet den undlod at anvende datoen for offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse som referencedato.

- 256 Sagsøgerne har navnlig støttet sig på retspraksis fra Unionens retsinstanser og Kommissionens beslutningspraksis og på baggrund heraf påberåbt sig en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet.
- 257 Sagsøgerne har anfægtet Kommissionens opfattelse, hvorefter en påpasselig erhvervsdrivende efter offentliggørelsen af indledningsbeslutningen skal afholde sig fra at anvende den omtvistede foranstaltning indtil offentliggørelsen af den endelige afgørelse.
- 258 Sagsøgerne har subsidiært påberåbt sig endnu et klagepunkt. Sagsøgerne har anfægtet de betingelser, som Kommissionen har opstillet for, at datoen for offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse i visse tilfælde kan tages i betragtning som referencedato med henblik på at fastlægge den støtte, der skal være genstand for en tilbagesøgningsforanstaltning. Den løsning, som Kommissionen lagde til grund i forbindelse med den overgangsordning, der anvendes i den anfægtede afgørelse, var ifølge sagsøgerne uforudsigelig for en påpasselig erhvervsdrivende.
- 259 Sagsøgerne har ligeledes påberåbt sig en utilstrækkelig begrundelse af den anfægtede beslutning.
- 260 Kommissionen har anført, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. henset til retspraksis, ikke er blevet tilsidesat.
- 261 Kommissionen har ligeledes anført, at argumentet om dens tidligere praksis er uvirksomt og under alle omstændigheder ugrundet.
- 262 Kommissionen har endelig anført, at der ikke kan gøres nogen tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning gældende med hensyn til de tilfælde, hvor datoen for offentliggørelsen af anfægtede afgørelse er referencedato for tilbagesøgningen af støtten.

2. Rettens bemærkninger

- 263 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af en berettiget forventning er betinget af, at tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første, at præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer, der hidrører fra en pålidelig kilde med den nødvendige bemyndigelse, er fremsat af en myndighed over for parten. For det andet, at disse forsikringer er af en sådan art, at de er egnede til at skabe en berettiget forventning hos den, til hvem de er rettet. For det tredje skal forsikringerne være i overensstemmelse med gældende regler (jf. dom af 16.12.2008, Masdar (UK) mod Kommissionen, C-47/07 P, EU:C:2008:726, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis, og af 23.2.2006, Cementbouw Handel & Industrie mod Kommissionen, T-282/02, EU:T:2006:64, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis).
- 264 Det skal ligeledes bemærkes, at anbringendet vedrørende en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke gyldigt kan påberåbes med henblik på at anfægte en afgørelse fra Kommissionen, hvori en national foranstaltning kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, eftersom begrebet statsstøtte har en objektiv karakter og ikke afhænger af institutionernes adfærd eller erklæringer (jf. præmis 229 ovenfor). Når en national foranstaltning med rette kan kvalificeres som statsstøtte, kan forudgående forsikringer om, at denne foranstaltning ikke udgør støtte, ikke være forenelige med artikel 107, stk. 1, TEUF. Da den tredje betingelse, der er fremstillet i præmis 263 ovenfor, ikke er opfyldt, kan det ikke gyldigt påberåbes, at der foreligger en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med henblik på at anfægte afgørelsen fra Kommissionen, der kvalificerer foranstaltningen som statsstøtte.
- 265 Anbringendet om, at der foreligger en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, kan imidlertid gyldigt påberåbes med henblik på at anfægte en afgørelse, hvormed Kommissionen i medfør af artikel 108, stk. 2, TEUF har bestemt, at den berørte medlemsstat skal

ophæve eller ændre en national foranstaltning inden for en frist, som Kommissionen har fastsat (jf. i denne retning dom af 10.12.2013, Kommissionen mod Irland m.fl., C-272/12 P, EU:C:2013:812, præmis 53).

- 266 Der kan f.eks. være tale om, at Kommissionen pålægger den berørte medlemsstat gradvist at bringe en eksisterende støtteordning, der er blevet uforenelig med det indre marked, til ophør (jf. den beslutning, der var genstand for dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), eller anordne tilbagesøgning af ny støtte, der er udbetalt uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, som anser denne støtte for uforenelig med det indre marked.
- 267 Hvad angår det sidste eksempel, som nærværende sag drejer sig om, skal det fremhæves, at såfremt der måtte findes en regel eller et princip, hvorefter Kommissionen er forpligtet til at anordne tilbagesøgning af enhver støtte, der er ulovlig og uforenelig med det indre marked, må forsikringer, der gives i mangel af tilbagesøgning af en sådan støtte, der kan følge af forsikringer, der er givet om, at den omhandlede foranstaltning ikke kvalificeres som statsstøtte, nødvendigvis være i strid med dette princip eller denne regel.
- 268 Den tredje af de kumulative betingelser for at anvende princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. præmis 263 ovenfor) vedrørende den omstændighed, at forsikringerne skal være i overensstemmelse med gældende regler (dom af 16.11.1983, Thyssen mod Kommission, 188/82, EU:C:1983:329, præmis 11, af 6.2.1986, Vlachou mod Revisionsretten, 162/84, EU:C:1986:56, præmis 6, af 27.3.1990, Chomel mod Kommissionen, T-123/89, EU:T:1990:24, præmis 28, af 6.7.1999, Forvass mod Kommissionen, T-203/97, EU:T:1999:135, præmis 70, af 18.6.2014, Spanien mod Kommissionen, T-260/11, EU:T:2014:555, præmis 84, og af 22.4.2016, Irland og Aughinish Aluminamod mod Kommissionen, T-50/06 RENV II og T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, præmis 213), kan derfor under ingen omstændigheder være opfyldt.
- 269 Det skal i denne henseende bemærkes, at Domstolen siden afsigelsen af dom af 21. marts 1990, Belgien mod Kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, præmis 66), har fastslået, at tilbagesøgningen af en ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, er den logiske følge af, at støtten er fundet ulovlig.
- 270 Den logiske forbindelse mellem en ulovlig støtte og Kommissionens tilbagesøgning heraf, der således er fastsat i Domstolens praksis, medfører imidlertid ikke en forpligtelse for Kommissionen til at anordne tilbagesøgning af enhver støtte, der er ulovlig og uforenelig med det indre marked.
- 271 Som Kommissionen således har anført i meddelelsen af 2007 med overskriften »Mod en effektiv gennemførelse af Kommissionens beslutninger, som pålægger en medlemsstat at tilbagesøge ulovlig og uforenelig statsstøtte« (EUT 2007, C 272, s. 4), var det først fra anden halvdel af 1980'erne og i 1990'erne, at nævnte institution begyndte mere systematisk at anordne tilbagesøgning af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, og det var vedtagelsen af forordning nr. 659/1999, der »indførte en forpligtelse for Kommissionen til at kræve tilbagesøgning af sådan støtte«.
- 272 Denne forpligtelse følger af første punktum i artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999, ifølge hvilken »[Kommissionen] bestemmer [...], at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren«.
- 273 Til trods for vedtagelsen af en sådan bestemmelse, der synes at pålægge Kommissionen at anordne tilbagesøgning af enhver ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, er det fortsat muligt gyldigt at påberåbe sig anbringendet om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med henblik på at anfægte en afgørelse, hvorved der anordnes tilbagesøgning af ny støtte, der er udbetalt uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, som anser denne støtte for uforenelig med det indre marked.

- 274 For det første er der således fastsat en undtagelse til forpligtelsen til at anordne tilbagesøgning af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, i andet punktum af artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999, der fastsætter, at Kommissionen ikke kræver tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i EU-retten.
- 275 Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er anerkendt som et almindeligt EU-retligt princip (dom af 19.5.1992, Mulder m.fl. mod Rådet og Kommissionen, C-104/89 og C-37/90, EU:C:1992:217, præmis 15; jf. ligeledes i denne retning dom af 28.4.1988, Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, præmis 26 og 27).
- 276 For det andet kan artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999, navnlig første punktum, ikke fortolkes således, at den forhindrer, at den tredje af de kumulative betingelser for anvendelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er opfyldt, og dermed fører til, at det er udelukket at anvende dette princip (jf. præmis 263, 267 og 268 ovenfor).
- 277 Andet punktum i artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999 har netop til formål at sikre beskyttelsen af den berettigede forventning, som det fremgår af erklæring 29/99, der er indført i referatet af mødet i Rådet, hvorunder der blev foretaget en formel vedtagelse af nævnte forordning (månedsoversigter over Rådets retsakter, 3/1999), ifølge hvilken erklæring »Kommissionen altid er bundet af de almindelige principper i [EU]-retten, navnlig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, der har forrang for afledt [...] ret«.
- 278 Det følger af det ovenstående, at sagsøgerne med henblik på at bestride, at den anfægtede afgørelse er lovlig, for så vidt som der heri anordnes tilbagesøgning af den tildelte støtte, gyldigt kan påberåbe sig anbringendet om tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning for Retten og i denne henseende henvise til forsikringer, som de kunne være givet af Kommissionen med hensyn til, at den omtvistede foranstaltning ikke ville blive kvalificeret som støtte, hvilket nødvendigvis indebærer, at den fordel, som denne foranstaltning giver dem, ikke kan være genstand for en tilbagesøgning (jf. præmis 267 ovenfor) eller alene en tilbagesøgning, der er forenelig med disse forsikringer.
- 279 Det skal herefter fastlægges, om der er grundlag for nogle af de to kritikpunkter, som sagsøgerne har påberåbt sig til støtte for det tredje anbringende (jf. præmis 255 og 258 ovenfor).

a) Det første og principale klagepunkt

- 280 Sagsøgerne har anfægtet den overgangsordning, som Kommissionen anvendte, for så vidt som denne institution anvendte datoen for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen som referencedato. Kommissionen burde ifølge sagsøgerne have taget hensyn til datoen for offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse.
- 281 Det skal indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i 184. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslog, at den omtvistede foranstaltning udgjorde ulovlig statsstøtte, dvs. ny støtte, der var iværksat under tilsidesættelse af artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 282 Det er ubestridt, at Kongeriget Spanien ikke havde anmeldt den omtvistede ordning til Kommissionen i medfør af artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 283 Foranstaltningen er ifølge sagsøgerne ganske vist ikke selektiv uden for EU og er først blevet selektiv inden for EU med fjernelsen af hindringerne for grænseoverskridende fusioner, som ifølge sagsøgerne først tidligst kunne konstateres efter, at Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/56 af 26. oktober 2005 om grænseoverskridende fusioner af selskaber med begrænset ansvar (EUT 2005,

L 310, s. 1) var trådt i kraft. Den omtvistede foranstaltning udgjorde således ikke støtte på det tidspunkt, hvor den trådte i kraft, og den kan dermed anses for eksisterende støtte som omhandlet i artikel 1, litra b), nr. v), i forordning nr. 659/1999.

284 Med denne argumentation støtter sagsøgerne sig imidlertid på det postulat, at den omstændighed, at der findes hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, gør det muligt at anse denne foranstaltning for ikke-selektiv.

285 Det er dog fastslået i bl.a. præmis 201, 202 og 216 ovenfor, at dette postulat er irrelevant.

286 Det kan dermed konkluderes, at sagsøgerne ikke har godtgjort, at den omtvistede foranstaltning udgør eksisterende støtte. Kommissionen kvalificerede dermed med rette foranstaltningen som ulovlig støtte.

287 Når en støtte gennemføres, uden at Kommissionen på forhånd får underretning herom, således at den er ulovlig i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF, kan støttemodtageren ikke på dette tidspunkt have en berettiget forventning om, at støtten er lovligt ydet, medmindre der foreligger ekstraordinære omstændigheder (jf. i denne retning dom af 24.11.1987, RSV mod Kommissionen, 223/85, EU:C:1987:502, præmis 16 og 17, af 20.9.1990, Kommissionen mod Tyskland, C-5/89, EU:C:1990:320, præmis 14 og 16, af 13.6.2013, HGA m.fl. mod Kommissionen, C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, præmis 134, af 27.1.1998, Ladbroke Racing mod Kommissionen, T-67/94, EU:T:1998:7, præmis 182, af 16.10.2014, Alcoa Trasformazioni mod Kommissionen, T-177/10, EU:T:2014:897, præmis 61, og af 22.4.2016, Irland og Aughinish Alumina mod Kommissionen, T-50/06 RENV II og T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, præmis 214).

288 Idet Kommissionen i den anfægtede afgørelse fandt, at der forelå sådanne omstændigheder (38. og 210. betragtning til den anfægtede afgørelse), anordnede den ikke tilbagesøgning af den omhandlede støtte fra de af den omtvistede foranstaltning omfattede virksomheder, som senest den 21. december 2007 – hvor indledningsbeslutningen blev offentliggjort – havde erhvervet kapitalandele i et udenlandsk selskab.

289 Anvendelsen af en sådan overgangsordning er ifølge Kommissionen berettiget på grund af den omstændighed, at nævnte institution havde givet specifikke, ubetingede og samstemmende garantier af en art, som gav dem, der var omfattet af den anfægtede foranstaltning, anledning til at nære berettigede forventninger om, at ordningen for afskrivning af goodwill var lovlig, idet den ikke var omfattet af statsstøttereglerne, og derfor også om, at ingen af de fordele, som den nævnte ordning indebar, kunne gøres til genstand for tilbagesøgning (192. betragtning til den anfægtede afgørelse).

290 Den 19. januar 2006 besvarede et medlem af Kommissionen på vegne af Kommissionen således en forespørgsel fra et medlem af Europa-Parlamentet på følgende måde:

»Kommissionen kan ikke bekræfte, om de høje bud fra de spanske virksomheder skyldes, at den spanske skattelovgivning gør det muligt for virksomhederne at afskrive finansiel goodwill hurtigere end de franske og italienske virksomheder. Kommissionen kan imidlertid bekræfte, at denne form for national lovgivning ikke er omfattet af reglerne for statsstøtte, fordi der snarere er tale om generelle afskrivningsregler, der er gældende for alle virksomheder i Spanien.«

291 Tilsvarende besvarede et medlem af Kommissionen den 17. februar 2006, stadig på vegne af Kommissionen, en forespørgsel fra et medlem af Europa-Parlamentet således:

»Ud fra de oplysninger, som Kommissionen på indeværende tidspunkt råder over, er de spanske skatteregler for afskrivning af goodwill tilsyneladende gældende for alle virksomheder i Spanien uafhængigt af deres størrelse, sektor, retlige status eller af, om de er privat eller offentlig ejendom, eftersom der er tale om generelle afskrivningsregler. De synes derfor ikke at være omfattet af reglerne om statsstøtte.«

- 292 Selv om Kommissionens svar ikke blev genstand for en fuldstændig offentliggørelse i *Den Europæiske Unions Tidende*, blev forespørgslerens nummer, ophavsmand, genstand og den institution, de var rettet til, samt en angivelse af, at forespørgslerne var besvaret, og datoen for denne besvarelse offentliggjort (EUT 2006, C 327, s. 164 og 192).
- 293 Det er i det foreliggende tilfælde ikke bestridt, at de forhold, der er nævnt i de foregående præmisser, kunne skabe en berettiget forventning for sagsøgerne.
- 294 Uenigheden mellem parterne vedrører de konsekvenser, der skal drages af vedtagelsen af indledningsbeslutningen den 10. oktober 2007, der, forud for resuméet heraf, blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* den 21. december 2007 (jf. præmis 280 ovenfor).
- 295 Domstolens praksis, baseret på ordlyden af artikel 108, stk. 3, TEUF, fastsætter i denne henseende, at såfremt Kommissionen indleder en formel undersøgelsesprocedure, bestemmer sidste punktum i artikel 108, stk. 3, TEUF, at den pågældende medlemsstat ikke må gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før den nævnte procedure har ført til en endelig beslutning. Nye støtteforanstaltninger er således undergivet en præventiv kontrol fra Kommissionens side, og den berørte medlemsstat kan principielt ikke gennemføre foranstaltningerne, før Kommissionen har erklæret dem forenelige med traktaten (dom af 30.6.1992, Spanien mod Kommissionen, C-312/90, EU:C:1992:282, præmis 16).
- 296 Desuden har Domstolen fastslået, at når Kommissionen har indledt den formelle undersøgelsesprocedure i forhold til en ny national foranstaltning, der er under gennemførelse, har en sådan afgørelse suspensiv virkning, og de nationale retter skal i givet fald træffe alle nødvendige forholdsregler for at drage konsekvenserne af en eventuel tilsidesættelse af pligten til at suspendere gennemførelsen af den nævnte foranstaltning (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 42).
- 297 Domstolen har endelig fastslået hvad angår en beslutning om at indlede den formelle undersøgelse med hensyn til en foranstaltning, som er under gennemførelse, og der af Kommissionen er kvalificeret som ny støtte, at der efter vedtagelsen af nævnte beslutning i det mindste måtte herske alvorlig tvivl om lovligheden af den pågældende foranstaltning, som, med forbehold af muligheden for at indgive begæring til Domstolen om foreløbige forholdsregler, måtte føre til, at medlemsstaten indstillede støtteudbetalingen, eftersom indledningen af proceduren i artikel 108, stk. 2, TEUF udelukkede en umiddelbar beslutning, som fastslog foreneligheden med det indre marked, og som gjorde det muligt at fortsætte en retmæssig gennemførelse af den nævnte foranstaltning. Denne tvivl om, hvorvidt den omhandlede foranstaltning er lovlig, kan ligeledes give de af foranstaltningen omfattede virksomheder anledning til under alle omstændigheder at afvise nye udbetalinger eller sætte de nødvendige beløb til side med henblik på en eventuel senere tilbagebetaling (dom af 9.10.2001, Italien mod Kommissionen, C-400/99, EU:C:2001:528, præmis 59).
- 298 Henset til den suspensive virkning af en beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure med hensyn til en ny national foranstaltning, der er under gennemførelse, kan de af denne foranstaltning omfattede virksomheder ikke, som det er tilfældet i nærværende sag, påberåbe sig ekstraordinære omstændigheder, der kan begrunde, at der fortsat består en berettiget forventning efter vedtagelsen af denne beslutning (jf. i denne retning dom af 22.4.2016, Frankrig mod Kommissionen, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, præmis 50-56).
- 299 Den af Kommissionen indførte overgangsordning gjorde det i øvrigt muligt for støttemodtagere, der havde erhvervet kapitalandele, eller som uigenkaldeligt havde forpligtet sig til at erhverve kapitalandele, på tidspunktet for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen, fortsat at være omfattet af denne foranstaltning under hele den fastsatte afskrivningsperiode. De omhandlede virksomheder var efter denne dato således i stand til umiddelbart at tilpasse deres handlinger ved ikke at påtage sig en

forpligtelse til at erhverve kapitalandele i et udenlandsk selskab, hvis de vurderede, at en sådan forpligtelse i betragtning af risikoen for på sigt ikke at være begunstiget af den skattemæssige fordel, der er fastsat i den omtvistede foranstaltning, ikke var af tilstrækkelig økonomisk interesse.

300 Det skal endelig tilføjes, at Kommissionen i resuméet af indledningsbeslutningen, der sammen med denne beslutning blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* den 21. december 2007, fandt, at den omhandlede skatteordning syntes at opfylde samtlige gældende betingelser for at kunne anses for statsstøtte. Kommissionen præciserede ligeledes følgende:

»Foranstaltningen ser [...] ud til at indebære en fritagelse for det spanske skattesystem, fordi den finansielle goodwill afskrives, selv om den ikke er registreret i den overtagende virksomheds regnskaber, fordi der ikke er nogen fusion mellem den overtagende virksomhed og den overtagne virksomhed. Den indebærer derfor en økonomisk fordel, der består i nedsættelse af skattebyrden for virksomheder, der erhverver betydelige kapitalandele i udenlandske virksomheder. Det ser ud til, at foranstaltningen indebærer statsmidler, og at den er specifik, da den begunstiger virksomheder, der foretager bestemte investeringer.

Foranstaltningen påvirker formentlig samhandelen mellem medlemsstaterne, fordi den styrker handelsvilkårene for de begunstigede virksomheder, der er impliceret i visse holdingaktiviteter. Konkurrencen kan ligeledes være berørt, da statsstøtte til spanske virksomheder, der afgiver overtagelsesbud på udenlandske virksomheder, medfører, at ikke-spanske konkurrenter, som afgiver sammenlignelige bud på de pågældende markeder, stilles i en relativ ugunstig situation.

Det ser ikke ud til, at undtagelserne i artikel [10]7, stk. 2 og 3, finder anvendelse, og støtten ser ikke ud til at være forenelig med [det indre marked]. Kommissionen finder derfor, at de spanske myndigheder muligvis har ydet statsstøtte efter traktatens artikel [10]7, stk. 1, i forbindelse med gennemførelsen af den omhandlede foranstaltning.«

301 Henset til de faktorer, der er nævnt i præmis 300 ovenfor, havde virksomheder, der på tidspunktet for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen var omfattet eller kunne være omfattet af den omtvistede ordning, mulighed for at få kendskab til de præcise grunde til, at Kommissionen fandt, at de foranstaltninger, der var fastsat i denne ordning, forekom nævnte institution at opfylde alle betingelserne i henhold til artikel 107 TEUF, og at de kunne anses for uforenelige med det indre marked.

302 Hertil kommer, at det ikke fremgår af resuméet af indledningsbeslutningen eller af den kronologiske oversigt, der fremgår af første til syvende betragtning til denne beslutning, at den omtvistede ordning kunne omhandle eksisterende støtte. De omhandlede virksomheder kunne erkende, at denne ordning, der var blevet gennemført inden indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure, ikke var blevet godkendt af Kommissionen.

303 Det fremgår af det ovenstående, at vedtagelsen af indledningsbeslutningen i nærværende sag var tilstrækkelig til at bringe den berettigede forventning, som de erklæringer, der er nævnt i præmis 290 og 291 ovenfor, kunne give anledning til for de af den omtvistede foranstaltning omfattede virksomheder, til ophør.

304 Sagsøgernes øvrige argumenter kan ikke rejse tvivl om denne konklusion.

305 Hvad for det første angår den sag, der gav anledning til dom af 24. november 1987, RSV mod Kommissionen (223/85, EU:C:1987:502, præmis 6), var ny støtte ganske vist blevet udbetalt før anmeldelsen heraf til Kommissionen.

- 306 De beløb, som Kommissionen krævede tilbagesøgt, var imidlertid blevet udbetalt inden vedtagelsen af beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (jf. i denne henseende retsmøderapport, der blev trykt i Sml., s. 4621 og 4622).
- 307 Den løsning, der blev valgt i dom af 24. november 1987, RSV mod Kommissionen (223/85, EU:C:1987:502), kan således ikke overføres, eftersom den støtte, som Kommissionen i nærværende sag anordnede tilbagesøgning af, endnu ikke var blevet tildelt på tidspunktet for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen og vedrørte endog en fordel, der var indrømmet på grundlag af støttemodtagernes handlinger efter offentliggørelsen af denne beslutning (jf. præmis 299 ovenfor).
- 308 For det andet har sagsøgerne påberåbt sig dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), vedrørende den belgiske skatteordning for koordinationscentre.
- 309 Der er dog væsentlige forskelle mellem den sammenhæng, hvori nærværende sag indgår, og den sammenhæng, som den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), indgik i.
- 310 For det første havde Kommissionen således i sidstnævnte sag ved to successive beslutninger (præmis 16) fastslået, at den omhandlede ordning ikke indeholdt støtteelementer. Det drejede sig dermed om en eksisterende støtteordning, som retspraksis vedrørende tilbagesøgning af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, hvilken tilbagesøgning kun under ekstraordinære omstændigheder indebærer en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. præmis 287 ovenfor), ikke finder anvendelse på.
- 311 Traktatens bestemmelser om virkningerne af vedtagelsen af en beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og retspraksis, der drager konsekvenserne af anvendelsen af disse bestemmelser, når en støtte er udbetalt ulovligt (jf. præmis 295-298 ovenfor), hvilke lovligt begrænser anvendelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, finder heller ikke anvendelse.
- 312 Desuden fastholdt generaladvokat Léger i forslag til afgørelse Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:89, punkt 404 og 405) det særlige ved en situation, hvor forventningen skyldes tidligere beslutninger fra Kommissionen og derfor var særligt beskyttet.
- 313 I et sådant tilfælde understøtter Kommissionens afgørelser, hvori det fastslås, at der ikke foreligger støtteelementer, således den retlige situation for personer, der er omfattet af den omhandlede foranstaltning, idet det anerkendes, at foranstaltningen er forenelig med bestemmelserne i artikel 107 TEUF, indtil der eventuelt vedtages en afgørelse med det modsatte indhold.
- 314 Det skal i denne henseende bemærkes, at der for EU-institutioners retsakter gælder en formodning for lovlighed, så længe de ikke er blevet annulleret eller trukket tilbage (dom af 15.6.1994, Kommissionen mod BASF m.fl., C-137/92 P, EU:C:1994:247, præmis 48).
- 315 For det andet drejede den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), sig om, hvorvidt de af en støtteordning begunstigede virksomheder havde mulighed for at forlænge den periode, hvor de var omfattet af ordningen.
- 316 I denne sag var støtte i henhold til den omhandlede ordning betinget af en godkendelse for ti år, der kunne forlænges. Den anfægtede beslutning fastsatte, at fra det tidspunkt, hvor den blev meddelt, kunne koordinationscentre med en sådan godkendelse ikke opnå en forlængelse ved nævnte godkendelses udløb (jf. i denne retning dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 32-34).

- 317 Domstolen fastslog, at den frist på ca. otte måneder, der forløb mellem tidspunktet for offentliggørelsen af beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og den anfægtede beslutning, ikke var tilstrækkelig til at give alle støttemodtagerne mulighed for at forholde sig til muligheden for en beslutning, der ville bringe den omhandlede ordning til ophør. Domstolen baserede sig bl.a. på den omstændighed, at denne ordning indebar bogføringsmæssige foranstaltninger og finansielle og økonomiske beslutninger, der ikke kunne træffes af en opmærksom erhvervsdrivende inden for en så kort frist (dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 162).
- 318 Domstolen fremhævede i dom af 17. september 2009, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), at i den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), havde de virksomheder, der var omfattet af godkendelsen, og som ikke kunne opnå forlængelse heraf som følge af Kommissionens beslutning, som følge af denne godkendelse foretaget betragtelige investeringer og påtaget sig langvarige forpligtelser (præmis 91).
- 319 Generaladvokat Leger anførte i forslag til afgørelse Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:89), at den i denne sag omhandlede ordning udgjorde en undtagelse til den almindelige ordning og omfattede flere fritagelser og en særlig form for fastsættelse af beskatningsgrundlaget, og at det for en virksomhed var meget vanskeligere at tage hensyn til muligheden for ophævelse af denne form for foranstaltninger end til en ophævelse af et tilskud, idet den ikke alene skulle tage hensyn til de økonomiske følger af en sådan ophævelse, men også foretage en betydelig reorganisering, bl.a. på regnskabsområdet (punkt 418).
- 320 I nærværende sag derimod, som det blev fastslået i præmis 299 ovenfor, var de virksomheder, som den omtvistede ordning fandt anvendelse på eller kunne finde anvendelse på, i stand til, fra tidspunktet for offentliggørelsen af indledningsbeslutningen, umiddelbart at tilpasse deres handlinger ved ikke at påtage sig en forpligtelse til at erhverve kapitalandele i et udenlandsk selskab, hvis de vurderede, at en sådan forpligtelse i betragtning af risikoen for på sigt ikke at være begunstiget af den skattemæssige fordel, der er fastsat i den omtvistede foranstaltning, ikke var af tilstrækkelig økonomisk interesse.
- 321 Heraf følger, at ingen af omstændighederne i den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), som netop er fremstillet i præmis 308-320 ovenfor, gør sig gældende i nærværende sag, hvad enten det gælder den omstændighed, at den i denne sag omhandlede støtte var eksisterende støtte, eller nødvendigheden af, at modtagerne af denne støtte, efter den var blevet forbudt, vedtog foranstaltninger, der ikke kunne indføres med en kort frist. Sagsøgerne har følgelig ikke grundlag for at påberåbe sig denne dom.
- 322 For det tredje har sagsøgerne påberåbt sig en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet. Sagsøgerne har påberåbt sig afgørelser fra Kommissionen, som er vedtaget vedrørende skatteordninger, som, hvilket sagsøgerne selv har anført, udviser ligheder med den belgiske skatteordning for koordinationscentre, dvs. den ordning, der blev undersøgt i den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 16). Som fastslået i præmis 321 ovenfor, adskiller kendetegnene ved denne ordning sig imidlertid fra kendetegnene ved den omtvistede ordning.
- 323 De situationer, som sagsøgerne i denne henseende har påberåbt sig, er dermed ikke sammenlignelige med situationen i det foreliggende tilfælde.
- 324 Hertil kommer, at for så vidt som sagsøgerne både har henvist til afgørelser fra Kommissionen, som er vedtaget vedrørende skatteordninger, der ifølge sagsøgerne udviser ligheder med den belgiske skatteordning for koordinationscentre, og til flere andre afgørelser fra Kommissionen vedrørende

fiskale foranstaltninger, har de ikke godtgjort, at Kommissionen har medgivet, at der foreligger en berettiget forventning i en sammenhæng, der, selv efter indledningsbeslutningen, er karakteriseret ved en fordel, som følger af ny støtte, der ikke var blevet anmeldt til Kommissionen.

- 325 Det er heller ikke godtgjort eller gjort gældende, at de virksomheder, der er begunstiget af de fordele, der er omhandlet i de beslutninger og afgørelser, som sagsøgerne har påberåbt sig, umiddelbart kunne tilpasse deres handlinger (jf. præmis 320 ovenfor).
- 326 Da der ikke er godtgjort og endnu mindre er påberåbt forhold, som eventuelt kan begrunde indførelsen af en overgangsordning, hvis virkninger gælder efter offentliggørelsen af indledningsbeslutningen, skal sagsøgernes argument, der er baseret på Kommissionens beslutningspraksis med hensyn til beskyttelse af den berettigede forventning, forkastes.
- 327 Hvad angår Kommissionens beslutning af 31. oktober 2000 om de spanske love om selskabsskat (EFT 2001, L 60, s. 57) – som er den eneste beslutning fra Kommissionens beslutningspraksis, påberåbt af sagsøgerne, med hensyn til hvilken sagsøgerne har fremført tilstrækkelige oplysninger til, at Retten kan foretage en detaljeret undersøgelse af, om sammenhængen i denne sag var sammenlignelig med nærværende sag – er der, som Kommissionen med rette har fremhævet, tale om en beslutning, der er vedtaget i henhold til EKSF-traktaten, for hvilken betingelserne for kontrol af støtte ikke var sammenlignelige med de betingelser, der var fastsat i EF-traktaten og derefter i EUF-traktaten. Navnlig indeholdt EKSF-traktaten ikke en bestemmelse, der svarer til artikel 108, stk. 3, TEUF, som den retspraksis, der er nævnt i præmis 295 ovenfor, er baseret på.
- 328 Desuden ligger denne beslutning tidsmæssigt før dom af 9. oktober 2001, Italien mod Kommissionen (C-400/99, EU:C:2001:528), nævnt i præmis 297 ovenfor, hvorefter der efter vedtagelsen af beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i det mindste må herske alvorlig tvivl om, hvorvidt den omhandlede foranstaltning er i overensstemmelse med EU-reglerne om statsstøtte.
- 329 En sådan afgørelse kan dermed ikke føre til en konklusion om, at der består en berettiget forventning, som sagsøgerne kan påberåbe sig.
- 330 Det følger af det ovenstående, at selv hvis det lægges til grund, at argumentet om Kommissionens tidligere beslutningspraksis hvad angår fremgangsmåden ved tilbagesøgning af støtte, og om at den tilsidesætter princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, måtte være virksomt med henblik på at påberåbe sig dette princip, er nævnte argument under alle omstændigheder ugrundet.
- 331 Henset til de ovennævnte overvejelser i deres helhed skal det første klagepunkt, som sagsøgerne har påberåbt sig, forkastes.

b) Det andet og subsidiære klagepunkt

- 332 Det skal indledningsvis bemærkes, at Kommissionen ud over at undlade at anordne tilbagesøgning af den omhandlede støtte bl.a. for virksomheder, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning, og som havde erhvervet kapitalandele i et udenlandsk selskab indtil den 21. december 2007, hvor indledningsbeslutningen blev offentliggjort (jf. præmis 280 ovenfor), heller ikke anordnede tilbagesøgning af denne støtte for virksomheder, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning, og som senest den 25. maj 2011, tidspunktet for offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse, havde erhvervet majoritetsandele i udenlandske selskaber med hjemsted i Kina, i Indien eller i andre lande, hvor det var godtgjort, at der fandtes eller kunne findes eksplicitte juridiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger.

- 333 Kommissionen begrundede indførelsen af en sådan overgangsordning, idet den anførte, at den i 117. betragtning til beslutningen af 28. oktober 2009 kunne have skabt forventninger om, at der ikke var tale om statsstøtte med hensyn til »spanske virksomheders transaktioner i de tredjelande, hvor der findes eksplicitte »juridiske hindringer« for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, og hvor den pågældende spanske virksomhed havde erhvervet en »aktiemajoritet« (197. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 334 Sagsøgerne har bestridt de betingelser, som Kommissionen opstillede for, at datoen for offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse i visse tilfælde blev taget i betragtning som referencedato med henblik på at fastlægge den støtte, der skal være genstand for en tilbagesøgningsforanstaltning. Denne dato burde ifølge sagsøgerne lægges til grund for alle transaktioner, der er gennemført i tredjelande, da de er af den opfattelse, at de berettigede forventninger, der blev skabt ved navnlig 117. betragtning til afgørelsen af 28. oktober 2009, ikke var begrænset til de tilfælde, der i sidste ende blev lagt til grund af Kommissionen i den anfægtede afgørelse.
- 335 Det skal i denne henseende bemærkes, at hvad angår ny støtte har en beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure suspensiv virkning og bringer dermed den berettigede forventning, som modtagerne af denne støtte tidligere kunne have, til ophør (jf. præmis 295-298 ovenfor).
- 336 For så vidt som Kommissionen i beslutningen af 28. oktober 2009 ikke konkluderede, at der med hensyn til grænseoverskridende transaktioner ikke var tale om støtte eller om støtte, der var forenelig med det indre marked, men begrænsede sig til at beslutte at fortsætte den formelle undersøgelsesprocedure, bestod virkningerne af indledningsbeslutningen, der bragte de berettigede forventninger, som kunne være skabt inden dens offentliggørelse, til ophør, stadigvæk.
- 337 Det skal ligeledes bemærkes, at i den sag, der gav anledning til dom af 24. november 1987, RSV mod Kommissionen (223/85, EU:C:1987:502), førte påberåbelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til en annullation af Kommissionens beslutning om at anordne tilbagebetaling af ulovlig støtte i et tilfælde, hvor de beløb, som Kommissionen krævede tilbagebetalt, i modsætning til det i nærværende sag foreliggende tilfælde, var blevet udbetalt inden vedtagelsen af beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (jf. præmis 306 og 307 ovenfor).
- 338 Sagsøgerne har derfor ikke grundlag for at påberåbe sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med hensyn til forsikringer, som Kommissionen kunne have givet i beslutningen af 28. oktober 2009 eller i andre dokumenter efter denne beslutning.
- 339 Hertil kommer, at den omstændighed, hvis den måtte anses for godtgjort, at den anfægtede overgangsordning frembyder uoverensstemmelser eller ikke overholder retssikkerhedsprincippet, ikke efter sin art kan godtgøre, at Kommissionen – inden vedtagelsen af den anfægtede afgørelse – havde skabt begrundede forventninger for sagsøgerne, eftersom denne ordning først blev vedtaget på samme stadium som denne afgørelse. Det omhandlede argument, som alene er påberåbt til støtte for anbringendet om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, skal dermed forkastes.
- 340 Det skal under alle omstændigheder bemærkes, at retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning er betinget af, at tre kumulative betingelser er opfyldt (jf. præmis 263 ovenfor).
- 341 Der er således ingen af de faktorer, som sagsøgerne har påberåbt sig, der kan godtgøre, at de tre kumulative betingelser, der er nævnt i præmis 340 ovenfor, er opfyldt.
- 342 For det første holdt Kommissionen i beslutningen af 28. oktober 2009 og navnlig i 117. betragtning hertil ganske vist muligheden åben for, at det kunne være begrundet at foretage en forskellig beskatning af grænseoverskridende transaktioner, der gennemføres uden for EU. Den tilkendegav bl.a.,

at den ikke »på forhånd fuldstændigt [kunne] afvise, at der anvendes en således forskelsbehandling« for disse transaktioner, og den besluttede at fortsætte den formelle undersøgelsesprocedure med hensyn til disse transaktioner. Kommissionen gav med denne fremgangsmåde imidlertid ikke tilstrækkeligt præcise og ubetingede forsikringer til at skabe en ny berettiget forventning i en sammenhæng, hvor der med hensyn til ulovlig støtte var blevet truffet en beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure allerede inden den handling, der førte til tildeling af den fordel, for hvilken tilbagesøgningen blev anordnet, blev foretaget (jf. præmis 299, 307 og 320 ovenfor).

- 343 For det andet har sagsøgerne henvist til en skrivelse af 16. oktober 2009 fra medlemmet af Kommissionen med ansvar for konkurrence, som de har anmodet Retten om at anordne fremlæggelsen af.
- 344 Det skal i denne henseende bemærkes, at det drejer sig om en skrivelse, der er adresseret til den spanske økonomi- og finansminister og ikke til sagsøgerne. Desuden fremgår det ikke af sagens akter, at en sådan skrivelse skulle offentliggøres eller gøres offentlig tilgængelig. Endelig godtgør den omstændighed alene, at sagsøgerne har anmodet Retten om at foranledige denne skrivelse fremsendt af Kommissionen, at de ikke havde kendskab til dens indhold.
- 345 I en sådan sammenhæng har sagsøgerne ikke henvist til nogen omstændighed, der kan begrunde en konklusion om, at Kommissionens skrivelse af 16. oktober 2009 i overensstemmelse med det, som er fastsat i den første og den anden af de kumulative betingelser, som er nævnt i præmis 263 ovenfor, gav dem præcise og samstemmende forsikringer, der kunne skabe en berettiget forventning for dem.
- 346 Det skal i denne henseende tilføjes, at de af sagsøgerne fremsatte anmodninger om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, for så vidt som de tilsigter, at Kommissionen foranlediges til at fremsende skrivelser af 16. oktober 2009, ikke kan imødekommes, eftersom Kongeriget Spanien har fremsendt denne skrivelse til Retten.
- 347 Det følger af det ovenstående, at det andet klagepunkt og det tredje anbringende i det hele skal forkastes.
- 348 Hvad angår den manglende begrundelse af den anfægtede afgørelse, såfremt en sådan manglende begrundelse måtte være påberåbt af sagsøgerne, må det fastslås, at Kommissionen, således som det fremgår af den materielle analyse, som Retten var i stand til at foretage i ovennævnte betragtninger, i den anfægtede afgørelse på en tilstrækkelig præcis og sammenhængende måde har forklaret og begrundet den nærmere fremgangsmåde for tilbagesøgningen af støtten, således at sagsøgerne har kunnet anfægte gyldigheden af denne afgørelse, og Unionens retsinstanser har kunnet efterprøve afgørelsens lovlighed (jf. i denne retning dom af 18.9.1995, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen, T-471/93, EU:T:1995:167, præmis 29). Der kan i denne henseende henvises til præmis 281, 289 og 333 ovenfor, hvori der udtrykkeligt henvises til visse passager i den anfægtede afgørelse.
- 349 For det tilfælde, at det tredje anbringende også har til formål at anfægte den anfægtede afgørelses formelle lovlighed, skal anbringendet således under alle omstændigheder forkastes som ugrundet.
- 350 Det følger af det ovenstående, at samtlige anbringender, der er fremsat til støtte for nærværende søgsmål, skal forkastes.
- 351 Kommissionen må derfor frifindes i det hele.

IV. Sagsomkostninger

- 352 I henhold til procesreglements artikel 219 træffer Retten i afgørelser, som denne har truffet efter ophævelse og hjemvisning, afgørelse om sagsomkostningerne dels for så vidt angår sagens behandling for Retten, dels for så vidt angår appelsagens behandling ved Domstolen. For så vidt som Domstolen i dommen i sagen World Duty Free udsatte afgørelsen om sagsøgernes og Kommissionens sagsomkostninger, tilkommer det Retten ligeledes at træffe afgørelse vedrørende deres sagsomkostninger i forbindelse med sag C-21/15 P (jf. præmis 18 ovenfor).
- 353 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da sagsøgerne har tabt sagen, bør det pålægges dem at bære deres egne omkostninger og at betale Kommissionens omkostninger i overensstemmelse med dennes påstand herom.
- 354 Hvad angår intervenienterne gælder, at for så vidt som Domstolen i dommen i sagen World Duty Free traf afgørelse om deres sagsomkostninger, skal der ikke træffes afgørelse om deres sagsomkostninger i forbindelse med nærværende sag.
- 355 I medfør af procesreglements artikel 138, stk. 1, hvorefter de medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger, bør det pålægges Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien at bære hver deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RET TEN (Niende Udvidede Afdeling):

- 1) **Europa-Kommissionen frifindes.**
- 2) **Banco Santander, SA og Santusa Holding, SL bærer hver deres egne omkostninger og betaler de af Kommissionen afholdte omkostninger.**
- 3) **Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien bærer hver deres egne omkostninger.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. november 2018.

Underskrifter

Indhold

I. Tvistens baggrund	2
II. Retsforhandlinger og parternes påstande	3
III. Retlige bemærkninger	5

A. Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings manglende selektive karakter	5
1. Parternes argumenter	5
2. Rettens bemærkninger	8
a) Om der umiddelbart foreligger selektivitet	10
b) Hvorvidt der foreligger en afvigelse	12
1) Første etape	12
2) Anden etape	18
c) Den omtvistede foranstaltnings manglende berettigelse, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i (tredje etape)	21
B. Det andet anbringende om en fejl ved identificeringen af de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning	28
1. Parternes argumenter	28
2. Rettens bemærkninger	29
C. Det tredje anbringende vedrørende tilsidesættelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning	30
1. Parternes argumenter	30
2. Rettens bemærkninger	31
a) Det første og principale klagepunkt	33
b) Det andet og subsidiære klagepunkt	39
IV. Sagsomkostningerne	42