



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

21. december 2016^{*1}

»Appel — statsstøtte — artikel 107, stk. 1, TEUF — skatteordning — selskabsskat — fradrag — mulighed for virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i virksomheder, der har skattemæssigt hjemsted uden for Spanien — begrebet »statsstøtte« — betingelsen om selektivitet«

I de forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P,

angående to appeller i henhold til artikel 56 i statuttens for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 19. januar 2015,

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

appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

World Duty Free Group SA, tidligere Autogrill España SA, Madrid (Spanien) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, Santander (Spanien) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, Boadilla del Monte (Spanien) (C-21/15 P),

ved abogados J.L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro og R. Calvo Salinero,

sagsøgere i første instans,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede,

Irland ved G. Hodge og E. Creedon, som befuldmægtigede, bistået af barrister B. Doherty og barrister A. Goodman,

Kongeriget Spanien ved A. Sampol Pucurull, som befuldmægtiget,

intervenienter i appelsagen,

har

^{*} STARProcessprog: spansk.

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, A. Tizzano, afdelingsformændene R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça, E. Juhász og A. Prechal (refererende dommer) samt dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. maj 2016,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. juli 2016,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved appelskrift i sag C-20/15 P har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, herefter »den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen«, EU:T:2014:939), hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiel 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 »den omtvistede beslutning«).
- 2 Ved appelskrift i sag C-21/15 P har Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af Rettens dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, herefter »den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen«, EU:T:2014:938), hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel 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 135, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

Twisternes baggrund

- 3 Twisternes baggrund, som fremgår af de appellerede domme, kan sammenfattes som følger.
- 4 Den 10. oktober 2007, efter flere skriftlige forespørgsler til Kommissionen fremsat i 2005 og 2006 fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende, som Kommissionen havde modtaget i 2007, besluttede Kommissionen at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende ordningen fastsat i artikel 12, stk. 5, som var blevet indsat i 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«).
- 5 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, der følger af

denne erhvervelse af kapitalandele, og som er registreret i virksomhedens regnskaber som et særskilt immaterielt aktiv, 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.

- 6 I præmis 10-13 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen, som er identiske med præmis 15-18 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, foretog Retten følgende præciseringer:
 - »10 Det følger af den [omtvistede] beslutning, at en virksomhedssammenslutning i henhold til den spanske lov er en foranstaltning, hvorved en eller flere virksomheder ved nedlæggelse – uden likvidation – overfører alle aktiver og forpligtelser til en anden allerede eksisterende virksomhed eller en virksomhed, som de opretter, mod udstedelse til aktionærerne af værdipapirer, som repræsenterer denne anden virksomheds kapital (23. betragtning til den [omtvistede] beslutning[, der er identisk med 32. betragtning til den omtvistede afgørelse]).
 - 11 En erhvervelse af en kapitalandel er defineret i den [omtvistede] beslutning som en foranstaltning, hvorved en virksomhed erhverver andele i en anden virksomheds kapital uden at opnå majoritet eller kontrol med stemmerettighederne i målvirksomheden (23. betragtning til den [omtvistede] beslutning[, der er identisk med 32. betragtning til den omtvistede afgørelse]).
 - 12 Det er endvidere anført i den [omtvistede] beslutning, at i overensstemmelse med den omtvistede foranstaltning fastsættes den finansielle goodwill ved at trække markedsværdien for målvirksomhedens materielle og immaterielle aktiver fra den pris, der er betalt for erhvervelse af kapitalandelen. Det er ligeledes præciseret, at der med finansiell goodwill som omhandlet i den omtvistede foranstaltning i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele indføres et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger (20. betragtning til den [omtvistede] beslutning[, der er identisk med 29. betragtning til den omtvistede afgørelse]).
 - 13 Det bemærkes endelig, at en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af en kapitalandel i et selskab, der har hjemsted i Spanien, i henhold til den spanske skattelovgivning ikke giver mulighed for af skattehensyn at foretage en særskilt regnskabsmæssig behandling af den goodwill, som følger af denne erhvervelse. Derimod kan goodwillen, stadig i henhold til den spanske skattelovgivning, [kun] afskrives i tilfælde af virksomhedssammenslutning (19. betragtning til den [omtvistede] beslutning[, der er identisk med 28. betragtning til den omtvistede afgørelse]).«
- 7 Med den omtvistede beslutning afsluttede Kommissionen proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for EU.
- 8 I denne beslutnings artikel 1, stk. 1, erklærede Kommissionen den ordning, som er indført med den omtvistede foranstaltning (herefter »den omtvistede ordning«), uforenelig med fællesmarkedet, hvilken ordning bestod i en skattemæssig fordel, der blev indrømmet virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, med henblik på at give dem mulighed for at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske virksomheder, når ordningen fandt anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder med hjemsted inden for EU. Kommissionen pålagde i nævnte beslutnings artikel 4 Kongeriget Spanien at tilbagesøge den støtte, der var ydet i henhold til denne ordning.
- 9 Kommissionen opretholdt imidlertid proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med nye oplysninger om de hindringer for grænseoverskridende fusioner, der forelå uden for EU.

- 10 Ved den omtvistede afgørelse erklærede Kommissionen endvidere den omtvistede ordning uforenelig med fællesmarkedet, hvilken ordning bestod i en skattemæssig fordel, der blev indrømmet virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, med henblik på at give dem mulighed for at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske virksomheder, når ordningen fandt anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for EU (denne afgørelses artikel 1, stk. 1), og pålagde Kongeriget Spanien at tilbagesøge den støtte, der var ydet i henhold til denne ordning (afgørelsens artikel 4).

Retsforhandlingerne ved Retten og de appellerede domme

- 11 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. maj 2010 anlagde Autogrill España SA, nu World Duty Free Group SA (herefter »WDFG«), sag med påstand om annullation af den omtvistede beslutnings artikel 1, stk. 1, og artikel 4.
- 12 WDFG fremsatte til støtte for søgsmålet, for så vidt som det var rettet mod den omtvistede beslutnings artikel 1, stk. 1, fire anbringender, hvoraf det første anbringende omhandlede en retlig fejl, som Kommissionen begik ved anvendelsen af betingelsen om selektivitet, det andet anbringende en manglende selektivitet i forhold til den omtvistede foranstaltning som følge af, at den sontring, som den indførte, følger af arten eller opbygningen af det system, som den indgår i, det tredje anbringende den omstændighed, at foranstaltningen ikke medførte nogen fordel for de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede ordning, og det fjerde anbringende det forhold, at den omtvistede beslutning savner en begrundelse vedrørende såvel betingelsen om selektivitet som betingelsen om, at der skal foreligge en fordel.
- 13 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. juli 2011 anlagde Banco Santander SA og Santusa Holding SL (herefter »Santusa«) sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, og artikel 4.
- 14 Banco Santander og Santusa fremsatte til støtte for søgsmålet, for så vidt som det var rettet mod den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, fem anbringender, hvoraf det første anbringende omhandlede en retlig fejl, som Kommissionen begik ved anvendelsen af betingelsen om selektivitet, det andet anbringende en fejl ved definitionen af referencesystemet, det tredje anbringende en manglende selektivitet i forhold til den omtvistede foranstaltning som følge af, at den sontring, som den indførte, følger af arten eller opbygningen af det system, som den indgår i, det fjerde anbringende den omstændighed, at foranstaltningen ikke medførte nogen fordel for de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede ordning, og det femte anbringende det forhold, at den omtvistede afgørelse savner en begrundelse vedrørende såvel betingelsen om selektivitet som betingelsen om, at der skal foreligge en fordel.
- 15 Retten tog ved de appellerede domme på grundlag af identiske begrundelser det første anbringende i de to sager, der omhandlede en urigtig anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF for så vidt angik betingelsen om selektivitet, til følge og annullerede følgelig artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i den omtvistede beslutning og i den omtvistede afgørelse.

Parternes påstande og retsforhandlingerne ved Domstolen

- 16 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- De appellerede domme ophæves.
 - Sagerne hjemvises til Retten.

— Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.

- 17 WDFG, i sag C-20/15 P, og Banco Santander og Santusa, i sag C-21/15 P, har nedlagt påstand om, at appellerne forkastes, at de appellerede domme stadfæstes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 18 Ved afgørelser afsagt af Domstolens præsident den 19. maj 2015 har Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien fået tilladelse til at intervenere til støtte for WDFG's påstande i sag C-20/15 P og Banco Santanders og Santusas påstande i sag C-21/15 P.
- 19 Ved kendelser af 6. oktober 2015 har Domstolens præsident derimod givet afslag på de af Telefónica SA og Iberdrola SA fremsatte begæringer om at måtte intervenere til støtte for WDFG's påstande i sag C-20/15 P og Banco Santanders og Santusas påstande i sag C-21/15 P.

Appellerne

- 20 Kommissionen har til støtte for appellerne fremsat et enkelt enslydende anbringende, der består af to led, om, at Retten begik en retlig fejl ved fortolkningen af betingelsen om selektivitet, som er opstillet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

Det eneste anbringendes første led

Parternes argumenter

- 21 Kommissionen har med det første led af det eneste anbringende foreholdt Retten, at den begik en retlig fejl ved at pålægge Kommissionen en pligt til at identificere en gruppe af virksomheder med særlige egenskaber for at godtgøre, at en foranstaltning er selektiv.
- 22 Kommissionen har anført, at den i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse nøje har overholdt den metode, der skal anvendes ved analysen af selektivitet på skatteområdet, som fastsat i Domstolens faste praksis. Den har således fastslået, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en afvigelse fra referencerammen, idet denne foranstaltning for så vidt angår virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele på mindst 5% i selskaber, der havde hjemsted i udlandet, fastsatte en anden beskatning end den, der fandt anvendelse på virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i Spanien, selv om disse to kategorier af virksomheder befandt sig i sammenlignelige situationer i forhold til det formål, der forfølges med den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning.
- 23 Det er Kommissionens opfattelse, at Retten ved at pålægge Kommissionen en yderligere pligt til at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning begunstiger visse virksomheder, der kan identificeres på grundlag af specifikke egenskaber, der ikke kendetegner andre virksomheder, dvs. særlige egenskaber, der kan identificeres ex ante, begik en retlig fejl, idet Retten herved lagde en opfattelse af betingelsen om selektivitet til grund, der var strengere end den, der er fastsat af Domstolen.
- 24 Kommissionen har navnlig anført, at i modsætning til, hvad Retten fastslog i præmis 57 og 58 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 61 og 62 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, kan foranstaltninger kvalificeres som selektive, selv om de finder anvendelse uafhængigt af arten af de begunstigedes aktiviteter og fastsætter en skattemæssig fordel for visse investeringstransaktioner uden at fastsætte et mindstebeløb for investeringen.

- 25 I denne sammenhæng udledte Retten ukorrekt af dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), at en national foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv. Udtalelsen i denne doms præmis 36 om, at »nationale foranstaltninger som dem, der omtvistes i hovedsagerne, ikke udgør statsstøtte [...], såfremt de finder anvendelse på alle virksomheder på det nationale område, uanset deres aktivitet«, skal således forstås på den måde, at den manglende selektivitet følger af den omstændighed, at den nationale foranstaltning finder anvendelse uden forskel på alle virksomhederne i den berørte medlemsstat.
- 26 Kommissionen har endvidere kritiseret Retten for at have begået en retlig fejl ved i præmis 59-62 i den appellerede dom *Autogrill España* mod Kommissionen og i præmis 63-66 i den appellerede dom *Banco Santander og Santusa* mod Kommissionen at have fastslået, at en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning ikke er selektiv, når den er forbundet med køb af særlige økonomiske aktiver, nemlig kapitalandele i udenlandske selskaber, og dermed ikke på forhånd udelukker nogen kategori af virksomheder fra at være omfattet heraf.
- 27 Det var med urette, at Retten i denne henseende baserede sig på dom af 19. september 2000, *Tyskland mod Kommissionen* (C-156/98, EU:C:2000:467). Det følger nemlig af nævnte doms præmis 22 og 23, at i den sag, der gav anledning til denne dom, kvalificerede Kommissionen den pågældende foranstaltning som selektiv i forhold til visse geografisk afgrænsede virksomheder, hvori private investorer havde geninvesteret den fortjeneste, der hidrørte fra salget af økonomiske aktiver, og ikke i forhold til de nævnte investorer selv, i forhold til hvilke Kommissionen ikke fandt, at denne foranstaltning udgjorde statsstøtte.
- 28 Kommissionen har endvidere kritiseret Retten for i præmis 66-68 i den appellerede dom *Autogrill España* mod Kommissionen og i præmis 70-72 i den appellerede dom *Banco Santander og Santusa* mod Kommissionen at have fastslået, at det ville være i strid med Domstolens praksis at fastslå, at en national skatteforanstaltning, som modtageren er underlagt visse betingelser for at blive omfattet af, er selektiv, selv om de omfattede virksomheder ikke deler nogen særlige egenskaber, der gør det muligt at udskille dem fra andre virksomheder, ud over den omstændighed, at de kan opfylde de betingelser, der skal være opfyldt for at blive begunstiget af foranstaltningen.
- 29 Kommissionen har anført, at Retten i denne henseende baserede sig på en fejlagtig analyse af den omhandlede retspraksis.
- 30 Hvad angår 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), har Kommissionen gjort gældende, at det følger af nævnte doms præmis 90 og 91, at denne dom vedrørte en helt særlig situation, hvori Domstolen fandt, at selve referenceskatteordningen var selektiv og ikke en afvigelse fra denne ordning, for så vidt som denne ordning som sådan begunstigede »offshore«-virksomheder. Henvisningen i nævnte dom til de »kendetegn, som udskiller« en kategori af virksomheder, skal derfor forstås som en henvisning til de egenskaber, der indebærer, at disse virksomheder inden for rammerne af en referenceordning, der som følge af sin art er selektiv, indrømmes en skattebegunstigelse, og kan ikke anvendes uden for denne særlige sammenhæng.
- 31 For så vidt angår præmis 42 i dom af 29. marts 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), undlod Retten at tage hensyn til andet punktum i denne præmis, der udtrykker det princip, der er opstillet i Domstolens faste praksis, hvorefter en foranstaltning er selektiv, såfremt den 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 sammenlignelig faktisk og retlig situation.
- 32 WDFG og Banco Santander og Santusa har indledningsvis anført, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse ikke hævdede, at den omtvistede foranstaltning faktisk var selektiv, og at det derfor inden for rammerne af de foreliggende appeller udelukkende er nødvendigt

at undersøge den kritik, der er rettet mod de appellerede domme, for så vidt som Retten deri fastslog, at det ræsonnement, som Kommissionen havde fremført i denne beslutning og i denne afgørelse, ikke gjorde det muligt at fastslå, at denne foranstaltning var retligt selektiv.

- 33 WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at det følger af dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), at en foranstaltning, der er tilgængelig for alle virksomheder, ikke kan anses for at være selektiv. Det kan derimod ikke af nævnte dom udledes, således som Kommissionen har anført, at en national foranstaltning ikke er selektiv, når den finder anvendelse på samtlige virksomheder i en medlemsstat uden undtagelse, idet næsten alle skatteregler i henhold til et sådant argument ville være selektive.
- 34 WDFG og Banco Santander og Santusa har endvidere bestridt Kommissionens argument om, at nationale skatteforanstaltninger allerede i mange tilfælde er blevet kvalificeret som selektive, selv om de ikke fastsætter noget mindstebeløb for investeringen og finder anvendelse uafhængigt af arten af den omfattede virksomheds aktiviteter. Eftersom den omtvistede foranstaltning tildeler en skatemæssig fordel til enhver virksomhed, der ønsker at være omfattet af foranstaltningen, uafhængigt af, hvilken kategori de tilhører, kan den under alle omstændigheder ikke af den grund alene anses for umiddelbart og retligt selektiv.
- 35 Retten kunne med føje støtte sig på dom af 19. september 2000, *Tyskland mod Kommissionen* (C-156/98, EU:C:2000:467), eftersom Kommissionen i den i denne dom omhandlede beslutning udtrykkeligt havde medgivet, at den nationale foranstaltning ikke var selektiv hvad angår de berørte investorer, hvilket blev tiltrådt af Domstolen.
- 36 Kommissionen har i øvrigt allerede flere gange i sin beslutningspraksis udelukket, at skatteforanstaltninger kan anses for at være selektive på grundlag af dette samme kriterium, dvs. at generelle foranstaltninger, der finder anvendelse uden forskel på alle virksomheder, og som alle skattepligtige kan være omfattet af, ikke er selektive.
- 37 Anvendelsen af dette kriterium indebærer desuden ikke, at det kan fastslås, at foranstaltninger, der vedrører køb af bestemte aktiver som dem, Kommissionen har henvist til, ikke anses for at være selektive. Disse foranstaltninger ville kunne kvalificeres som selektive, såfremt det kunne godtgøres, at de faktisk omfattede visse virksomheder under udelukkelse af andre. Under alle omstændigheder følger deres selektive karakter ikke af arten af de erhvervede aktiver, men af den omstændighed, at det kan konkluderes, at de berørte købere udgør en særlig kategori.
- 38 Hvad angår dom af 15. juli 2004, *Spanien mod Kommissionen* (C-501/00, EU:C:2004:438), har WDFG og Banco Santander og Santusa anført, at Retten med føje fastslog, at den foranstaltning, der var genstand for den sag, som gav anledning til nævnte dom, var forskellig fra foranstaltningen i nærværende sag, idet den havde til formål at give en fordel til en særskilt og identificerbar kategori af virksomheder, nemlig de virksomheder, der udøver eksportaktiviteter.
- 39 Det følger i øvrigt klart af 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), navnlig af præmis 104, at en foranstaltning kun kan kvalificeres som selektiv, såfremt den begunstiger en kategori af virksomheder, der har de samme »kendetegn«, som »udskiller« dem. Det fremgår endvidere af denne dom, at afvigelse fra en almindelig ordning ikke er et mål i sig selv. Det afgørende er, om foranstaltningen faktisk har en virkning, dvs. spørgsmålet, om den indebærer en begunstigelse af bestemte virksomheder eller produktioner.
- 40 WDFG og Banco Santander og Santusa har gjort gældende, at den fortolkning af dom af 29. marts 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), som Kommissionen har anlagt, heller ikke kan lægges til grund. For det første anerkendte Domstolen ikke definitionen af referencesystemet og en afvigelse i

forhold til dette i denne dom. For det andet gør denne dom det ikke muligt at fastslå, at en foranstaltning er selektiv som følge af den omstændighed, at de virksomheder, der opfylder betingelserne for at blive omfattet heraf, udgør en særskilt kategori.

- 41 Endelig fastslog Retten med føje, at en foranstaltning ikke kan kvalificeres som selektiv som omhandlet i artikel 107 TEUF, såfremt den fordel, som foranstaltningen medfører, er afhængig af en adfærd, som umiddelbart kan udøves af alle virksomheder uafhængigt af, hvilken erhvervssektor virksomheden tilhører. Dette fremgår af den konstatering af, at en national foranstaltning ikke er selektiv med hensyn til investorerne, der blev foretaget i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 42 Kongeriget Spanien har anført, at dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), støtter den holdning, som de spanske myndigheder indtog under den administrative procedure ved Kommissionen, hvorefter en økonomisk fordel kun kan anses for støtte, såfremt den kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 43 De spanske myndigheder godtgjorde under den administrative procedure, at den omtvistede foranstaltning havde en åben karakter, idet den fandt anvendelse på virksomheder, der var aktive i meget forskelligartede erhvervssektorer, hvilket således bekræfter den analyse, der fremgår af de appellerede domme, og den omstændighed, at Kommissionen ikke i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse havde godtgjort, at foranstaltningen var selektiv.
- 44 Irland har anført, at Retten i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, ikke af Domstolens dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), af Rettens dom af 6. marts 2002, *Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen* (T-92/00 og T-103/00, EU:T:2002:61), og af 9. september 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), udledte, at kun de foranstaltninger, hvis anvendelse var afhængig af arten af virksomhedens aktiviteter, eller hvis anvendelse var betinget af opfyldelsen af et minimumsbeløb, var selektive, men kun, at det ikke kunne fastslås, at en foranstaltning var selektiv for så vidt angik en foranstaltning, som alle de spanske virksomheder, der investerede i erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i en udenlandsk virksomhed, var omfattet af, uafhængigt af arten af deres aktiviteter og det investerede beløb.
- 45 Retten støttede sig med føje på 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), for at fastslå, at det var nødvendigt, for at en skattemæssig differentiering kunne kvalificeres som støtte, at identificere en særlig kategori af virksomheder, som kunne udskilles på grundlag af specifikke egenskaber, og som kunne være omfattet af støtten. Betingelsen om selektivitet, der er opstillet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal desuden defineres på samme måde i alle sager vedrørende angivelig statsstøtte af skattemæssig art. Det princip, der er udtrykkeligt fastsat i nævnte doms præmis 104, kan dermed ikke begrænses til en situation, hvor en skatteordning taget i sin helhed har selektiv karakter.
- 46 Irland er af den opfattelse, at foranstaltninger som den omtvistede foranstaltning, som på forhånd hverken udelukker en virksomhed eller en særlig økonomisk sektor fra at blive omfattet af deres anvendelsesområde, ikke kan anses for selektive. Kommissionen har i øvrigt ved flere lejligheder støttet sig på denne begrundelse for at godtgøre, at visse nationale foranstaltninger ikke er selektive.
- 47 Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at den omstændighed, såfremt den må anses for godtgjort, at der foreligger en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen har identificeret, ikke i sig selv gør det muligt at konkludere, at den omtvistede foranstaltning begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

- 48 Derimod følger det alene heraf, at denne foranstaltning kan anses for at svare til en støtte. Efter at have undersøgt, om foranstaltningen efter sin karakter er en afvigelse, skal det følgelig, i overensstemmelse med retspraksis og navnlig 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), og som Retten med føje fastslog i de appellerede domme, som et yderligere tiltag undersøges, om den kategori af skattepligtige, der opnår en fordel ved en skatteforanstaltning, omfatter tilstrækkeligt specifikke virksomheder og produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 49 Det fremgår således af Domstolens praksis, at kategorien af virksomheder, der er omfattet af en skattemæssig fordel, er tilstrækkelig kendetegnet, når Kommissionen har kunnet godtgøre, at den omhandlede fordel kun omfattede virksomheder, som tilhørte en bestemt sektor, der gennemførte visse transaktioner (dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), virksomheder, der havde en bestemt retlig form (dom af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8), virksomheder, der havde en bestemt størrelse (dom af 13.2.2003, Spanien mod Kommissionen, C-409/00, EU:C:2003:92), eller virksomheder, hvis hovedsæde var beliggende i en bestemt region (dom af 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).
- 50 Forbundsrepublikken Tyskland har erindret om, at Domstolen allerede har tiltrådt, at en skattemæssig fordel, som skattepligtige, der solgte visse økonomiske aktiver, var omfattet af, idet de kunne fratrække den ved salget opnåede fortjeneste, såfremt der erhverves andre økonomiske aktiver, giver dem en fordel, der ikke kunne kvalificeres som statsstøtte, idet der er tale om en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende (dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22).
- 51 En skatteforanstaltning såsom den omtvistede foranstaltning, der generelt finder anvendelse på en bestemt kategori af selskabsretlige transaktioner, nemlig erhvervelse af kapitalandele, uafhængigt af virksomhedens formål og driftsaktiviteter, bør så meget desto mere ikke anses for at have selektiv karakter.
- 52 Endelig har de medlemsstater, der har intervenseret i nærværende sager, anført, at såfremt betingelsen vedrørende den nationale foranstaltnings selektivitet med henblik på kvalifikationen heraf som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes bredt, således som Kommissionen har argumenteret for i appelskrifterne, ville dette medføre en forstyrrelse af den institutionelle balance i EU. Hvis betingelsen om selektivitet blev tillagt en sådan rækkevidde, ville Kommissionen således være i stand til at kontrollere næsten alle direkte skatteforanstaltninger i medfør af dens beføjelser på statsstøtteområdet, selv om skatteområde i princippet henhører under medlemsstaternes lovgivningskompetence.

Domstolens bemærkninger

- 53 Det bemærkes indledningsvis, at i følge 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. bl.a. dom af 16.7.2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, præmis 24).
- 54 Hvad angår betingelsen om, at fordelene skal være selektive, 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. bl.a. dom af 28.7.2011, Mediaset mod Kommissionen, C-403/10 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:533, præmis 36, 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 75 og 101, af 14.1.2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53-55, og af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 59).

- 55 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. i denne retning bl.a. dom af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 49 og 50).
- 56 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 traktatens 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. i denne retning dom af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 18).
- 57 I denne sammenhæng skal Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »sektiv« 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 den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).
- 58 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. i denne retning bl.a. dom af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen, C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43, af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 64 og 65, og af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40).
- 59 Det bemærkes desuden, at den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (dom af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42).
- 60 Det følger af samtlige de ovenstående betragtninger, at det relevante kriterium med henblik på at fastslå, om den omhandlede foranstaltning er selektiv, er at efterprøve, om foranstaltningen indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, som i betragtning af det formål, der forfølges med den omhandlede generelle skatteordning, befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation, som ikke er begrundet i den pågældende ordnings art eller opbygning (jf. i denne retning dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 61).

- 61 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal undersøges, om Retten i det foreliggende tilfælde tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF som fortolket af Domstolen, idet Retten fastslog, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og i den omtvistede afgørelse ikke i tilstrækkeligt omfang havde godtgjort, at den omtvistede foranstaltning gav »visse virksomheder eller visse produktioner« en selektiv fordel.
- 62 I det foreliggende tilfælde fastsætter den omtvistede foranstaltning en skattemæssig fordel, der består i et fradrag i skattegrundlaget for selskabsskatten i form af en mulighed for virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i virksomheder, der har skattemæssigt hjemsted uden for denne medlemsstat. Denne foranstaltning skal anses for at kunne udgøre en støtteordning, eftersom den kan omfatte samtlige nævnte virksomheder, der gennemfører sådanne transaktioner. Det påhvilede dermed Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, uanset om den indebærer en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer.
- 63 I denne henseende bemærkede Retten i præmis 50 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 54 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, at Kommissionen for at konkludere, at den omtvistede foranstaltning var af selektiv karakter, i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse i første række baserede sig på den begrundelse, at denne foranstaltning udgjorde en afvigelse fra referencerammen, for så vidt som denne foranstaltning førte til, at virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i udlandet, blev undergivet en anden beskatning end virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede sådanne kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i Spanien, selv om disse to kategorier af virksomheder befandt sig i sammenlignelige situationer i forhold til det formål, der blev forfulgt med nævnte referenceramme, dvs. den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning, og mere præcist de regler for beskatning af den finansielle goodwill, der er indeholdt i nævnte støtteordning.
- 64 Retten fastslog i præmis 51 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 55 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, at Kommissionen således havde anvendt den analysemetode, der følger af Domstolens og Rettens praksis, hvilken praksis der er henvist til i præmis 29-33 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 33-37 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, som i det væsentlige svarer til den retspraksis, som Domstolen har henvist til i nærværende doms præmis 53-60.
- 65 I præmis 44, 45, 52 og 53 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 48, 49, 56 og 57 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen fastslog Retten imidlertid, at den omstændighed, selv hvis den måtte anses for godtgjort, at der forelå en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen havde identificeret, således ikke i sig selv gjorde det muligt at påvise, at den omtvistede foranstaltning begunstigede »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet denne foranstaltning umiddelbart var tilgængelig for enhver virksomhed og dermed ikke omhandlede en særlig kategori af virksomheder, som var de eneste, der var begunstiget af denne foranstaltning, men en kategori af økonomiske transaktioner.
- 66 Det skal imidlertid fastslås, at dette ræsonnement beror på en urigtig anvendelse af betingelsen om selektivitet som fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, som den er beskrevet i nærværende dom.
- 67 Som det således fremgår af nærværende doms præmis 53-60 med hensyn til en national foranstaltning, der giver en generel skattemæssig fordel, såsom den omtvistede foranstaltning, er denne betingelse opfyldt, når Kommissionen kan godtgøre, at denne foranstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige eller »normale« støtteordning i den pågældende medlemsstat, idet den ved sin konkrete virkning indfører en differentieret behandling mellem erhvervsdrivende, selv om de erhvervsdrivende,

der er omfattet af den skattemæssige fordel, og dem, der er udelukket herfra, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte skatteordning i denne medlemsstat.

- 68 Det fremgår af de appellerede domme, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse for at godtgøre den omtvistede foranstaltnings selektive karakter baserede sig på den ulige behandling af de hjemmehørende virksomheder, som denne foranstaltning indebar. I henhold til denne foranstaltning var det således alene de hjemmehørende virksomheder, der erhvervede kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, der under visse omstændigheder kunne blive omfattet af den omhandlede skattemæssige fordel, mens hjemmehørende virksomheder, der erhvervede kapitalandele i virksomheder, som var skattepligtige i Spanien, ikke kunne opnå denne fordel, til trods for den omstændighed, at de ifølge Kommissionen befandt sig i en sammenlignelig situation, i forhold til det formål, der blev forfulgt med den almindelige spanske skatteordning.
- 69 Retten fandt, at den omtvistede foranstaltning, idet den ikke omhandlede en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, fandt anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter eller var umiddelbart eller potentielt tilgængelig for alle virksomheder, der var interesseret i et erhverve kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, og som ejede disse andele i en uafbrudt periode på mindst et år, ikke kunne anses for en selektiv foranstaltning, men for en generel foranstaltning som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 56. Herved begik Retten en retlig fejl.
- 70 I præmis 41, 45, 67 og 68 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 45, 49, 71 og 72 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen fastslog Retten, at med hensyn til en foranstaltning, der umiddelbart er tilgængelig for alle virksomheder, kræves det, for at betingelsen om, at en national foranstaltning skal være selektiv med henblik på at konkludere, at der foreligger statsstøtte, er opfyldt, at en særlig kategori af virksomheder, som er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning, og som kan udskilles på grundlag af specifikke, fælles egenskaber, der er kendetegnende for dem, i alle tilfælde skal være identificeret.
- 71 Et sådan supplerende krav om identifikation af en særlig kategori af virksomheder, der tilføjes til den metode, der skal anvendes ved den analyse af selektivitet på skatteområdet, som kan udledes af Domstolens faste praksis, og som i det væsentlige består i at undersøge, om udelukkelsen af visse erhvervsdrivende fra at blive omfattet af en skattemæssig fordel, der følger af en foranstaltning, som afviger fra en fælles skatteordning, udgør forskelsbehandling af disse erhvervsdrivende, kan imidlertid ikke udledes af Domstolens praksis, navnlig 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).
- 72 Domstolen fastslog ganske vist i præmis 104 i denne 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), at for at de kriterier, som ligger til grund for beskatningsgrundlaget i skattesystemet, kan siges at tildele selektive fordele, skal de ligeledes udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori, således at det er muligt at karakterisere en sådan ordning som begunstigende »visse« virksomheder eller »visse« produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 73 Det ræsonnement, som er anført i 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), skal imidlertid læses i sammenhæng med de ræsonnementer, som det udgør en del af, og som fremgår af nævnte doms præmis 87-108.

- 74 Det fremgår således af en samlet læsning af alle disse ræsonnementer, at den foranstaltning, der var omhandlet i denne dom, ikke fremstod som en skattemæssig fordel, der udgjorde en afvigelse fra en fælles skatteordning, men som anvendelsen af en »generel« skatteordning, der beroede på kriterier, der selv ligeledes var af generel karakter. Domstolen fastslog, at denne ordning ikke var til hinder for en konklusion om, at den omhandlede foranstaltning var selektiv, i modsætning til, hvad Retten havde bestemt, eftersom betingelsen om selektivitet har et bredere anvendelsesområde, der omfatter foranstaltninger, som ved deres virkninger begunstiger visse virksomheder, i den konkrete sag »offshore«-selskaber, som følge af egenskaber, der er særlige og specifikke for disse virksomheder. Den nævnte foranstaltning indebar således en forskelsbehandling i praksis mellem virksomheder, der befandt sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der blev forfulgt med den nævnte ordning, i det konkrete tilfælde indførslen af en generel beskatning på alle hjemmehørende selskaber.
- 75 Derimod baserede Kommissionen sig, med henblik på at påvise den omtvistede foranstaltnings selektive karakter, og som det allerede er anført i nærværende doms præmis 63, i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse i første række på den ulige behandling, der fulgte af denne ordning, idet en skattemæssig fordel blev tildelt visse hjemmehørende virksomheder, og ikke andre virksomheder, der var omfattet af den fælles skatteordning, som den omtvistede foranstaltning afviger fra.
- 76 Selv om det således følger af 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), at en skatteforanstaltnings selektivitet kan godtgøres, selv om den ikke udgør en afvigelse fra den fælles skatteordning, men udgør en integrerende del heraf, forholder det sig ikke desto mindre således, at denne dom indgår i Domstolens faste praksis, som henvist til i nærværende doms præmis 57, hvorefter det for at påvise, at en foranstaltning, som afviger fra en fælles skatteordning, er selektiv, er tilstrækkeligt at godtgøre, at denne foranstaltning omfatter visse erhvervsdrivende og ikke andre, selv om alle disse erhvervsdrivende befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den fælles skatteordning.
- 77 Selv om det med henblik på det formål at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen har en sådan karakter, relevant med henblik på nævnte formål, når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning.
- 78 I modsætning til, hvad Retten fastslog i de appellerede domme, kan det heller ikke med henblik på godtgørelse af en sådan foranstaltnings selektivitet kræves, at Kommissionen identificerer visse egenskaber, der er særlige, specifikke og fælles for de virksomheder, som er omfattet af den skattemæssige fordel, hvilke egenskaber gør det muligt at holde de omfattede virksomheder adskilt fra de virksomheder, der ikke er omfattet af fordelene.
- 79 Det eneste relevante i denne henseende er således den omstændighed, at foranstaltningen, uanset dens form eller den anvendte lovgivningsteknik, har den virkning, at de omfattede virksomheder placeres i en mere fordelagtig situation end andre virksomheder, selv om alle disse virksomheder befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede skatteordning.
- 80 Det fremgår endvidere af Domstolens faste praksis, at hverken den omstændighed, at et stort antal virksomheder kan blive omfattet af en national ordning, eller at disse virksomheder hører til i forskelligartede erhvervssektorer, er tilstrækkelig til at rejse tvivl med hensyn til støttens selektive

karakter og følgelig til, at ordningen ikke kvalificeres som statsstøtte (jf. bl.a. dom af 13.2.2003, Spanien mod Kommissionen, C-409/00, EU:C:2003:92, præmis 48, og af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 50).

- 81 I modsætning til det, som Retten fastslog i præmis 53-58 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 57-62 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, drages den omtvistede foranstaltnings selektive karakter ikke på nogen måde i tvivl ved den omstændighed, at den væsentlige betingelse for at opnå den skattemæssige fordel, som denne foranstaltning afføder, består i, at der foreligger en økonomisk transaktion, mere specifikt en »udelukkende finansiell transaktion«, som ikke kræver et mindstebeløb for investeringen, og som ikke er afhængig af arten af de begunstigede virksomheders aktiviteter.
- 82 I denne sammenhæng bemærkes, at i modsætning til det, som Retten fastslog i præmis 57 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 61 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, kan det ikke af præmis 36 i dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), hvorefter foranstaltninger ikke er selektive, såfremt de finder anvendelse på alle virksomheder på det nationale område, »uanset deres aktivitet«, udledes, at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv.
- 83 Det fremgår således af en samlet læsning af begrundelsen i denne dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), at Domstolen i denne præmis 36, sammenholdt med samme doms præmis 35, fastslog, at nationale foranstaltninger som dem, der var omtvistet i nævnte sag, ikke var selektive, når de fandt anvendelse uden forskel på alle virksomheder i den berørte medlemsstat og som følge heraf udgjorde en generel foranstaltning som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 56.
- 84 Det skal ligeledes præciseres, at selv om Domstolen i præmis 36 i dom af 8. november 2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), henviste til den aktivitet, som de virksomheder, der var omfattet af den nationale foranstaltning, udøvede, kan en sådan henvisning forklares med ordlyden af det andet spørgsmål, som den forelæggende ret i den sag, der gav anledning til nævnte dom, havde forelagt. Dette bekræftes af den omstændighed, at denne henvisning ikke findes i senere domme fra Domstolen, der omtaler nævnte princip (jf. bl.a. 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 73, og af 29.3.2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39).
- 85 Det er desuden korrekt, som Retten bemærkede i præmis 66 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 70 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, at Domstolen i præmis 42 i dom af 29. marts 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), fastslog, at det forhold, at det kun var de skattepligtige, som opfyldte betingelserne for anvendelse af den foranstaltning, der var omhandlet i denne sag, som var omfattet af denne foranstaltning, ikke i sig selv kunne bevirke, at denne foranstaltning havde selektiv karakter. Det skal imidlertid fastslås, at Domstolen i samme præmis 42 udtrykkeligt præciserede, at denne manglende selektive karakter fulgte af konstateringen af, at de personer, som ikke har ret til at være omfattet af den omhandlede foranstaltning, ikke befandt sig i en faktisk og retlig situation, der svarede til den for de af foranstaltningen omfattede skattepligtige, under hensyntagen til det af den nationale lovgiver forfulgte formål.
- 86 Det følger heraf, at en betingelse for anvendelse eller opnåelse af en skattemæssig støtte kan danne grundlag for denne støttes selektive karakter, hvis denne betingelse fører til en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og hvis den viser en forskelsbehandling med hensyn til de virksomheder, der er udelukket fra ordningen.

- 87 Det bemærkes videre, som Retten fremhævede i de appellerede domme, at selv om den skattemæssige fordel, som den omtvistede foranstaltning indeholder, kan opnås uden investering af et minimumsbeløb, og uden at denne foranstaltning som følge heraf er forbeholdt virksomheder, der råder over tilstrækkelige finansielle midler, er disse omstændigheder ikke til hinder for, at foranstaltningen af andre grunde eventuelt anses for at have selektiv karakter, således som den omstændighed, at hjemmehørende virksomheder, der erhverver kapitalandele i selskaber, som er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, ikke kan opnå denne fordel.
- 88 Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at en skatteforanstaltning, som kun omfattede virksomheder, der gennemførte de transaktioner, som foranstaltningen omhandlede, og ikke virksomheder fra samme sektor, der ikke gennemførte disse transaktioner, kunne have selektiv karakter, uden at det var nødvendigt at vurdere, om denne foranstaltning i højere grad begunstigede store virksomheder (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 47-50).
- 89 I modsætning til, hvad Retten fastslog i præmis 59-62 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 63-66 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, fremgår der ikke en modstridende angivelse hvad angår analysen af betingelsen om selektivitet i forbindelse med en skatteforanstaltning af dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 90 Det følger nemlig af præmis 22 og 23 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), at i den sag, der gav anledning til denne dom, kvalificerede Kommissionen den pågældende foranstaltning som selektiv i forhold til visse geografisk afgrænsede virksomheder, hvori private investorer havde geninvesteret den fortjeneste, der hidrørte fra salget af økonomiske aktiver, og ikke i forhold til de nævnte investorer selv, i forhold til hvilke Kommissionen ikke fandt, at denne foranstaltning udgjorde statsstøtte, eftersom nævnte foranstaltning som generel foranstaltning fandt anvendelse på alle erhvervsdrivende uden forskel, hvilken vurdering i øvrigt ikke blev anfægtet ved Domstolen, hvorfor denne ikke tog stilling til den.
- 91 Under alle omstændigheder kan situationen for de nævnte private investorer ikke sidestilles med situationen for de hjemmehørende virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning.
- 92 I den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen med henblik på at kvalificere den omtvistede foranstaltning som selektiv således den omstændighed, at den skattemæssige fordel, som denne foranstaltning afføder, ikke uden forskel omfattede alle erhvervsdrivende, der objektivt befandt sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfulgtes med den fælles spanske skatteordning, eftersom hjemmehørende virksomheder, der erhvervede kapitalandele af den samme type i selskaber, der var skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, ikke kunne opnå denne fordel. Kommissionen fandt derefter, at den begrundelse for denne differentiering mellem de erhvervsdrivende, som Kongeriget Spanien havde påberåbt sig vedrørende arten og den generelle opbygning af det system, som den nævnte foranstaltning er en del af, ikke kunne tiltrædes.
- 93 Det følger af det ovenstående, at Retten begik en retlig fejl ved delvis at annullere den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse med den begrundelse, at Kommissionen ikke havde fastlagt en given kategori af virksomheder, der er begunstiget af den omhandlede skatteforanstaltning, uden at efterprøve, om Kommissionen under anvendelse af den undersøgelsesmetode, der er nævnt i præmis 29-33 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 33-37 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, og som skal anvendes til at undersøge, om den omtvistede foranstaltning er selektiv, faktisk havde analyseret og godtgjort denne foranstaltnings diskriminerende karakter.

94 Selv om denne undersøgelse ganske vist skal foretages omhyggeligt og ledsages af en tilstrækkelig begrundelse med henblik på at gøre det muligt at foretage en fuldstændig domstolsprøvelse, navnlig med hensyn til muligheden for at sammenligne situationen for erhvervsdrivende, der er omfattet af foranstaltningen, med situationen for erhvervsdrivende, der er udelukket herfra, og i givet fald den begrundelse for en ulige behandling, der er påberåbt af den berørte medlemsstat, ligger det dog fast, at Retten begik en retlig fejl ved ikke at foretage en sådan efterprøvelse og ved i de appellerede domme at fastslå, at den undersøgelsesmetode, som Kommissionen anvendte i den omtvistede beslutning og i den omtvistede afgørelse, for så vidt som den ikke indeholdt en fastlæggelse af en særlig kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den omhandlede skatteforanstaltning, udsprang af en urigtig fortolkning af betingelsen om selektivitet, der er opstillet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

95 Det første led i Kommissionens eneste anbringende er følgelig begrundet.

Det eneste anbringendes andet led

Parternes argumenter

96 Kommissionen har med det andet led af det eneste anbringende anført, at Retten begik en retlig fejl ved anvendelsen af den retspraksis, der vedrører eksportstøtte, og at den indførte en kunstig sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital.

97 Hvad for det første angår den retspraksis vedrørende støtte til eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, navnlig dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), har Kommissionen anført, at Retten begik en retlig fejl, idet den i præmis 69-76 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 73-80 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen fastslog, at denne retspraksis ikke omhandlede betingelsen om, at en national foranstaltning skal være selektiv, men udelukkende betingelsen om, at konkurrencen og samhandelen skal være påvirket.

98 Det fremgår af de domme, som er nævnt i den foregående præmis, at Domstolen har fastslået, at de omhandlede skatteforanstaltninger var selektive, med den begrundelse, at de var forbeholdt virksomheder, der gennemførte transaktioner i udlandet, såsom investeringer, og ikke gjaldt for virksomheder, der udførte lignende transaktioner på nationalt plan. Det følger heraf, at enhver foranstaltning, der begunstiger grænseoverskridende transaktioner, men udelukker de samme transaktioner på national plan, er selektive.

99 For det andet har Kommissionen foreholdt Retten, at den i præmis 79-81 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 83-85 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen indførte en kunstig sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital, idet den fastslog, at det fremgår af den retspraksis vedrørende støtte til eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, navnlig dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), at »den kategori af omfattede virksomheder, der gjorde det muligt at konkludere, at den [omtvisedes] foranstaltning var selektiv, [udgjorde] en kategori af eksportvirksomheder«, hvilken kategori omfattede virksomheder, som kunne udskilles som følge af fælles egenskaber, der var forbundet med deres eksportaktiviteter.

- 100 Ifølge Kommissionen udgør de virksomheder, der er omhandlet i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, en særskilt kategori af virksomheder, nemlig virksomheder, der er beskæftiget med eksport af kapital, eftersom de deler specifikke, fælles egenskaber, der var forbundet med deres aktiviteter med eksport af kapital.
- 101 Det er Kommissionens opfattelse, at eftersom der – med hensyn til betingelsen om selektivitet – ikke findes nogen forskel mellem eksport af varer og eksport af kapital, er den omtvistede foranstaltning selektiv på samme måde som de foranstaltninger, der er omhandlet i den retspraksis vedrørende eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse.
- 102 Kommissionen har anført, at kategorien eksportvirksomheder derimod ikke eksisterer som en gruppe uden for den gruppe, der er sammensat af virksomheder, som gennemfører grænseoverskridende transaktioner. Enhver virksomhed i en medlemsstat kan gennemføre en grænseoverskridende transaktion og dermed blive omfattet af en eksportstøtteordning. Kommissionen finder, at den selektive karakter af en national foranstaltning kan følge af en fordel, der tildeles virksomheder, som er omfattet af foranstaltningen, som følge af gennemførelsen af en eksporttransaktion vedrørende varer, tjenester eller kapital, og ikke som følge af den omstændighed, at de berørte virksomheder henhører under en angivelig eksportsektor.
- 103 Retten burde således, ligesom Domstolen i dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), i en situation, der er sammenlignelig med situationen i den foreliggende sag, have fastslået, at Kommissionen med rette havde fastslået den omtvistede foranstaltnings selektive karakter som følge af den omstændighed, at foranstaltningen var forbeholdt visse virksomheder, nemlig virksomheder, der beskæftigede sig med eksport af kapital.
- 104 Den af Retten anlagte tilgang tager endelig ikke hensyn til den rolle, som reglerne om statsstøtte spiller, og til formålet hermed, ud fra hensynet til beskyttelse af det indre marked. Disse regler har bl.a. til formål at undgå, at medlemsstaterne tildeler økonomiske fordele, der specifikt er forbundet med eksport af varer og eksport af kapital. Specifikt at begunstige eksport af kapital kan endvidere forårsage en forstyrrelse af det indre marked på samme måde som begunstigelsen af eksport af varer.
- 105 WDFG og Banco Santander og Santusa har hertil svaret, at Retten med rette fastslog, at Domstolens domme, som henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, ikke omhandlede betingelsen om selektivitet, men betingelsen om, at samhandelen skal være påvirket.
- 106 Desuden fastslog Retten med rette, at Domstolen i den retspraksis vedrørende støtte til eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, navnlig dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), var af den opfattelse, at de omhandlede foranstaltninger var selektive primært på grund af de fælles egenskaber for de begunstigede virksomheder, hvorfor de kunne anses for at tilhøre en klart defineret erhvervssektor, nemlig eksportsektoren, mere specifikt sektoren for eksport af varer. De foranstaltninger, der var omhandlet i de sager, som gav anledning til nævnte domme, begunstigede virksomheder, der var karakteriseret ved den omstændighed, at de i større eller mindre grad eksporterede deres varer eller deres tjenester.
- 107 WDFG og Banco Santander og Santusa har gjort gældende, at den omtvistede foranstaltning heller ikke kan anses for selektiv med den begrundelse, at den fandt anvendelse på en kategori af virksomheder, der er beskæftiget med »eksport af kapital«.
- 108 En sådan kategori findes ikke, og Kommissionen har hverken nævnt denne kategori i den omtvistede beslutning eller den omtvistede afgørelse eller påberåbt sig den for Retten. Dette argument kan ikke antages til realitetsbehandling på appelstadiet, da der er tale om et spørgsmål om de faktiske omstændigheder, som desuden er påberåbt for sent. Argumentet er i øvrigt i modstrid med

Kommissionens hovedargumentation, hvorefter nævnte institution ikke er forpligtet til at identificere en kategori af virksomheder, der er berørt af en foranstaltning, med henblik på at godtgøre, at denne foranstaltning er selektiv.

- 109 Under alle omstændigheder har WDFG og Banco Santander og Santusa anført, at en national foranstaltnings selektivitet ikke kan undersøges på grundlag af egenskaber såsom en virksomheds kapital og dens kapacitet til at foretage investeringer, eftersom disse egenskaber gør sig gældende for alle virksomheder.
- 110 Hertil kommer, at reglerne om kapitalens frie bevægelighed ikke er til hinder for en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning. Såfremt denne foranstaltning måtte omfatte en differentieret behandling, der begunstiger erhvervelse af kapitalandele i udlandet, er der højst tale om en omvendt forskelsbehandling, der er forenelig med de grundlæggende friheder.
- 111 Kongeriget Spanien har fastholdt det standpunkt, som det allerede indtog under den administrative procedure ved Kommissionen, hvorefter der ikke findes en økonomisk aktivitet, der består i eksport af kapital. Den omtvistede foranstaltning begunstiger ikke visse virksomheder eller visse produktioner, idet den ikke vedrører levering af varer eller tjenesteydelser på markedet.
- 112 Irland har anført, at de domme, som Kommissionen har henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, omhandlede foranstaltninger, som begunstigede en kategori af identificerbare virksomheder eller produktioner, nemlig eksportsektoren. Til gengæld findes der ikke en ensartet kategori af virksomheder, der beskæftiger sig med »eksport af kapital«, idet alle de virksomheder, der foretager en erhvervelse i udlandet, beskæftiger sig med »eksport af kapital«.
- 113 Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at den omstændighed, at Kommissionen subsidiært har gjort gældende, at den omtvistede foranstaltning kan sammenlignes med en foranstaltning, hvorved der ydes støtte til eksport af varer, og som derfor ligeledes omfatter den tilstrækkeligt afgrænsede kategori af eksportvirksomheder, skal anses for en supplerende og efterfølgende begrundelse for den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse. Nævnte medlemsstat finder, at dette argument bør afvises på appelstadiet.
- 114 Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at den kategori af eksportvirksomheder, der er omhandlet i den retspraksis, som Kommissionen har henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, adskiller sig fra andre virksomheder ved at have fælles egenskaber, der er forbundet med de eksportaktiviteter, som disse virksomheder udførte i forbindelse med gennemførelsen af specifikke investeringer.

Domstolens bemærkninger

- 115 Hvad for det første angår den retspraksis vedrørende støtte til eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, navnlig dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), må det fastslås, som generaladvokaten har anført i punkt 126-130 i forslaget til afgørelse, at Retten begik en retlig fejl, idet den i præmis 69-76 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 73-80 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen fastslog, at denne retspraksis ikke omhandlede betingelsen om, at en national foranstaltning skal være selektiv, men udelukkende betingelsen om, at konkurrencen og samhandelen skal være påvirket.

- 116 I præmis 20 i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), og i præmis 8 i dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), fastslog Domstolen, idet den konstaterede, at der forelå statsstøtte, nødvendigvis, at samtlige de betingelser, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, herunder betingelsen om selektivitet, var opfyldt. Desuden tog Domstolen i præmis 120 i dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), idet den bl.a. henviste til de to ovennævnte domme, udtrykkeligt stilling til den undersøgte nationale foranstaltnings selektivitet, idet den i den pågældende sag fastslog, at denne selektivitet fulgte af den omstændighed, at alene virksomheder, som udøvede eksportaktiviteter, og som foretog visse investeringer i udlandet, var omfattet af den skattemæssige fordel, som denne foranstaltning omfattede.
- 117 Retten begik ligeledes en retlig fejl, idet den i præmis 77-82 i den appellerede dom Autogrill España mod Kommissionen samt i præmis 81-86 i den appellerede dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen fastslog, at den retspraksis vedrørende støtte til eksport af varer, der er henvist til i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, skulle forstås således, at den kategori af omfattede virksomheder, i forhold til hvilken den selektive karakter af eksportstøtteordningen skal undersøges, blev udgjort af kategorien af »eksportvirksomheder«, der skulle forstås som en ganske vist ekstremt stor, men samtidig særlig kategori, der omfattede virksomheder, som kunne udskilles som følge af fælles og specifikke egenskaber, der var forbundet med deres eksportaktiviteter.
- 118 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 133-136 i forslaget til afgørelse, kan denne retspraksis ikke opfattes således, at den selektive karakter af en national foranstaltning nødvendigvis skal følge af den omstændighed, at foranstaltningen kun omfatter virksomheder, der eksporterer varer eller tjenester, selv om dette kan have været tilfældet med hensyn til de særlige skatteforanstaltninger, der var omhandlet i de nævnte domme.
- 119 Tværtimod gælder, at i betragtning af de principper, der er fastsat i Domstolens faste praksis, som allerede er nævnt i nærværende doms præmis 53-60, og som fuldt ud finder anvendelse på skattemæssig eksportstøtte, kan en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning, der har til formål at begunstige eksporten, anses for selektiv, hvis den omfatter virksomheder, der gennemfører grænseoverskridende transaktioner, navnlig investeringstransaktioner, til skade for andre virksomheder, som, idet de befinder sig en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende skatteordning, gennemfører samme slags transaktioner på det nationale område.
- 120 Under disse omstændigheder er andet led af det eneste anbringende ligeledes begrundet.
- 121 Da begge led af Kommissionens eneste anbringende er begrundede, skal de appellerede domme ophæves.

Søgsmålene for Retten

- 122 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, i statuttten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten truffne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.
- 123 Dette er ikke tilfældet i nærværende sager, idet Retten har givet medhold i to annulationssøgsmål uden at have behandlet tre af de fire anbringender, der er påberåbt i hvert af disse søgsmål, hvilke anbringender i øvrigt kun i et vist omfang overlapper hinanden, og uden i forbindelse med behandlingen af det første anbringende, der er fremsat i de nævnte søgsmål, at undersøge, om de virksomheder, der ikke opfylder betingelserne for at opnå den skattemæssige fordel, som følger af den

omtvistede foranstaltning, i forhold til det formål, der forfølges med det pågældende skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Desuden kan behandlingen af disse anbringender indebære en bedømmelse af faktiske forhold. Sagerne skal følgelig hjemvises til Retten.

Sagsomkostningerne

¹²⁴ Da sagerne hjemvises til Retten, skal afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.

¹²⁵ I henhold til artikel 140, stk. 1, i Domstolens procesreglement bærer Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien, der har interveneret i sagen, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

- 1) Den Europæiske Unions Rets dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), og af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), ophæves.**
- 2) Sagerne hjemvises til Den Europæiske Unions Ret.**
- 3) Afgørelsen om sagsomkostninger udsættes.**
- 4) Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter

1 — Der er foretaget en sproglig rettelse af præmis 54 og 80 i denne tekst efter den oprindelige offentliggørelse.