



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (nionde avdelningen i utökad sammansättning)

den 15 november 2018*

”Statligt stöd – Bestämmelser om bolagsskatt som tillåter företag med skattemässig hemvist i Spanien att skriva av det finansiella mervärde som uppstått vid förvärv av aktieinnehav i företag med skattemässig hemvist i utlandet – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och enligt vilket stödet ska återkrävas – Begreppet statligt stöd – Selektivitet – Referenssystem – Undantag – Särbehandling – Huruvida särbehandlingen är motiverad – Företag som är mottagare av stödåtgärden – Berättigade förväntningar”

I mål T-219/10 RENV,

World Duty Free Group, SA, tidigare Autogrill España, SA, Madrid (Spanien), företrätt av advokaterna J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero och A. Lamadrid de Pablo,

sökande,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företräd av T. Henze, i egenskap av ombud,

av

Irland, inledningsvis företräd av G. Hodge och E. Creedon, därefter av G. Hodge och D. Browne, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av B. Doherty Barry och A. Goodman, barristers,

och av

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

intervenienter,

mot

Europeiska kommissionen, företräd av R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes och P. Němečková, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan grundad på artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av artikel 1.1 i kommissionens beslut 2011/05/EG av den 28 oktober 2009 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 7, 2011, s. 48) och alternativt av artikel 4 i detta beslut,

* Rättegångsspråk: spanska.

meddelar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen i utökad sammansättning)

sammansatt av ordföranden S. Gervasoni (referent) samt domarna L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk och C. Mac Eochaidh,

justitiesekreterare: handläggaren X. Lopez Bancalari,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2018,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten

- 1 Den 10 oktober 2007 beslutade Europeiska gemenskapernas kommission, till följd av flera skriftliga frågor som ställts till den under åren 2005 och 2006 av ledamöter i Europaparlamentet samt till följd av ett klagomål från en privat aktör som hade riktats till den under år 2007, att inleda det formella granskningsförfarandet, vilket föreskrivs i artikel 108.2 FEUF, avseende bestämmelsen i artikel 12.5 som infördes i Ley del Impuesto sobre Sociedades (den spanska lagen om bolagsskatt) genom Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lag 24/2001 om skatteåtgärder, förvaltningsåtgärder och sociala åtgärder) av den 27 december 2001 (BOE n° 313, av den 31 december 2001, s. 50493), och återgavs i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om bolagsskatt), av den 5 mars 2004 (BOE nr 61, av den 11 mars 2004, s. 10951, nedan kallad "den omtvistade åtgärden" eller "den omtvistade ordningen").
- 2 I den omtvistade åtgärden föreskrivs att när ett företag som är skattskyldigt i Spanien förvärvar aktieinnehav i ett "utländskt bolag", varvid denna andel uppgår till minst 5 procent av aktiekapitalet och det aktuella innehavet behålls oavbrutet under minst ett år, ska det finansiella mervärde (se punkterna 67 och 69 nedan) som följer av detta avräknas, i form av avskrivning, från underlaget för den bolagsskatt som företaget ska erlägga. I den omtvistade åtgärden preciseras att ett bolag, för att klassificeras som "utländskt bolag", ska vara underställt en skatt som är identisk med den skatt som är tillämplig i Spanien och dess intäkter ska i huvudsak härröra från verksamhet som bedrivs i utlandet.
- 3 Kommissionen mottog en skrivelse av den 5 december 2007 med Konungariket Spaniens yttrande avseende beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet (nedan kallat beslutet att inleda förfarandet). Mellan den 18 januari och den 16 juni 2008 mottog kommissionen även yttranden från 32 berörda tredje parter. Konungariket Spanien bemötte genom skrivelser av den 30 juni 2008 och den 22 april 2009 de yttranden som berörda tredje parter hade avgett.
- 4 Den 18 februari 2008, den 12 maj och den 8 juni 2009 anordnade kommissionen tekniska möten med de spanska myndigheterna. Andra tekniska möten anordnades även med vissa av de 32 berörda tredje parterna.
- 5 Genom skrivelse av den 14 juli 2008 och e-post av den 16 juni 2009 försåg Konungariket Spanien kommissionen med kompletterande uppgifter.

- 6 Kommissionen avslutade förfarandet vad avsåg förvärv av aktieinnehav som genomförts inom Europeiska unionen genom beslut 2011/5/EG av den 28 oktober 2009 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 7, 2011, s. 48) (nedan kallat det angripna beslutet).
- 7 Kommissionen förklarade den omtvistade ordningen, som bestod i en skatteförmån enligt vilken spanska företag tilläts avskriva mervärdet vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag, vara oförenlig med den inre marknaden när denna ordning tillämpades på förvärv av aktieinnehav i företag med säte inom unionen (artikel 1.1 i det angripna beslutet). I artikel 4 i det angripna beslutet angavs bland annat att Konungariket Spanien skulle återkräva det beviljade stödet.
- 8 Kommissionen höll emellertid förfarandet öppet i den del det avsåg förvärv som gjorts utanför unionen, då de spanska myndigheterna hade åtagit sig att ge in ytterligare uppgifter avseende de hinder för gränsöverskridande fusioner utanför unionen som de hade påtalat.
- 9 Den 12, 16 och 20 november 2009 och den 3 januari 2010 försåg Konungariket Spanien kommissionen med upplysningar angående spanska företags direktinvesteringar utanför unionen. Kommissionen mottog även synpunkter från flera berörda tredje parter.
- 10 Kommissionens och de spanska myndigheterna hade tekniska möten den 27 november 2009 samt den 16 och 29 juni 2010.
- 11 Kommissionen antog den 12 januari 2011 beslut 2011/282/EU om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag nr 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, 2011, s. 1) (nedan kallat beslutet av den 12 januari 2011), genom vilket den omtvistade ordningen förklaras vara oförenlig med den inre marknaden när den tillämpas på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen.

II. Förfarandet och parternas yrkanden

- 12 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 maj 2010 väckte sökanden, World Duty Free Group, SA, talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet.
- 13 Genom dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), biföll tribunalen denna talan med motiveringen att kommissionen hade gjort en felaktig tillämpning av det selektivitetsvillkor som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF.
- 14 Vidare ogiltigförklarades även beslutet av den 12 januari 2011 av tribunalen i dess dom av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 15 Genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 19 januari 2015 överklagade kommissionen domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939). Detta överklagande, som har registrerats under nummer C-20/15 P, har förenats med kommissionens överklagande, registrerat under nummer C-21/15 P, av domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Sökanden yrkade, med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien, att överklagandet skulle ogillas.
- 17 Genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981) (nedan kallad domen i målet World Duty Free), upphävde domstolen domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939),

återförvisade målet till tribunalen och förordnade att frågan om rättegångskostnader delvis skulle anstå. Domstolen upphävde även domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938).

- 18 Parterna i målet gav, i enlighet med artikel 217.1 i tribunalens rättegångsregler, in skriftliga yttranden den 2 mars 2017 och Konungariket Spanien den 3 mars 2017.
- 19 Parterna i målet och Konungariket Spanien gav, i enlighet med artikel 217.3 i rättegångsreglerna, in ett ytterligare skriftligt yttrande den 24 april 2017.
- 20 På grundval av referentens rapport beslutade tribunalen att inleda den muntliga delen av förfarandet.
- 21 Ordföranden på tribunalens nionde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 8 december 2017, efter att ha hört parterna, att förena förevarande mål och mål T-399/11 RENV, Banco Santander och Santusa/kommissionen, vad gäller den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68 i rättegångsreglerna.
- 22 Parterna utvecklade sin talan vid förhandlingen den 31 januari 2018.
- 23 Sökanden har yrkat att tribunalen ska
 - ogiltigförklara artikel 1.1 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att den omtvistade ordningen innefattar komponenter av statligt stöd,
 - alternativt ogiltigförklara artikel 1.1 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att den omtvistade ordningen innefattar komponenter av statligt stöd när den tillämpas på förvärv av andelar som innebär förvärv av kontrollen över målbolaget,
 - alternativt ogiltigförklara artikel 4 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att stödet ska återkrävas vad gäller transaktioner som genomförts innan det angripna beslutet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*,
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 24 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska
 - i första hand avvisa talan och i andra hand fastställa att det saknas anledning att döma i saken,
 - i tredje hand ogilla talan,
 - förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.
- 25 Sökanden har även yrkat att tribunalen ska vidta åtgärder för processledning för att få kommissionen att lämna över handlingar.
- 26 Konungariket Spanien har yrkat att tribunalen ska
 - bifalla talan om ogiltigförklaring,
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

III. Rättslig bedömning

- 27 Kommissionen har i första hand gjort gällande att talan inte kan tas upp till sakprövning, eftersom sökanden inte berörs av den omtvistade åtgärden. Den har i andra hand gjort gällande att sökanden nu saknar intresse av att få saken prövad.
- 28 Sökanden har gjort gällande att dess talan kan tas upp till sakprövning.
- 29 Tribunalen erinrar om att unionsdomstolen får bedöma huruvida en god rättskipning, mot bakgrund av omständigheterna i målet, motiverar att talan ogillas i sak, utan att först pröva huruvida talan kan tas upp till sakprövning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2002, rådet/Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, punkt 52).
- 30 Det är i förevarande mål motiverat att pröva talan i sak och, i förekommande fall, inte avgöra frågan om sökandens talerätt eller dess intresse av att få saken prövad.
- 31 Sökanden har i detta hänseende gjort gällande tre grunder. Den första grunden avser avsaknaden av selektivitet i den omtvistade åtgärden. Såvitt avser den andra grunden har sökanden gjort gällande att mottagaren av den omtvistade åtgärden har identifierats på ett felaktigt sätt. Den tredje grunden rör ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar.

A. Den första grunden: Avsaknad av selektivitet i den omtvistade åtgärden

1. Parternas argument

- 32 Sökanden har inom ramen för den första grunden gjort tre invändningar. Den första invändningen avser avsaknaden av selektivitet vid första påseendet i den omtvistade åtgärden. Den andra invändningen gäller en felaktig bedömning vid identifieringen av referenssystemet (eller referensramen eller den allmänna eller normala ordningen). Den tredje invändningen avser att den omtvistade åtgärden är berättigad mot bakgrund av arten av och systematiken i det system som den ingår i.
- 33 Det ska preciseras att sökanden, beträffande de båda sista invändningarna, har angett att den i ansökan har framställt en global argumentation som är tillämplig på båda dessa invändningar.
- 34 Sökanden har, inom ramen för den första invändningen, gjort gällande att den omtvistade ordningen inte är av selektiv art i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom gynnandet av den är tillgängligt för alla företag. Sökanden har anfört att den selektivitet som fastställts i det angripna beslutet grundar sig på ett tautologiskt cirkelresonemang enligt vilket endast de företag som gynnas av den omtvistade åtgärden kan gynnas av den.
- 35 Sökanden har även grundat sitt resonemang på förekomsten av statistiska uppgifter som enligt sökanden gör det möjligt att styrka den omständigheten att den omtvistade åtgärden har kunnat gynna olika stora företag inom olika sektorer och på att kommissionen varit inkonsekvent i sitt eget handlande.
- 36 Slutligen har sökanden gjort gällande att det angripna beslutet inte är tillräckligt motiverat i detta hänseende.
- 37 Inom ramen för den andra invändningen har sökanden gjort gällande att även om de spanska företagen utan svårighet kan genomföra ett rörelseförvärv med inhemska bolag, vilket gör det möjligt för dem att åtnjuta en avskrivning av mervärdet, stöter de på svårigheter som hindrar dem från att göra ett rörelseförvärv och således utnyttja denna avskrivning, för de transaktioner som avser utländska bolag.

Beroende på vilken typ av transaktion som är aktuell befinner sig företagen således i olika rättsliga och faktiska situationer. Det är således inte möjligt att anse att den omtvistade åtgärden, vilken endast är tillämplig på förvärv av aktieinnehav i utländska bolag, skulle införa ett undantag i en allmän eller normal skatteordning, det vill säga en differentiering mellan transaktioner som, med hänsyn till syftet med denna ordning, befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation.

- 38 Sökanden har i detta hänseende åberopat ett antal domar av domstolen.
- 39 Inom ramen för den tredje invändningen har sökanden gjort gällande att det undantag som skulle införas genom den omtvistade åtgärden under alla omständigheter är berättigat av logiken i det spanska skattesystemet. Den omtvistade åtgärden gör det nämligen möjligt att säkerställa en skatteneutralitet mellan förvärv av aktier i inhemska bolag och förvärv av aktier i utländska företag.
- 40 Sökanden har, i detta hänseende gjort gällande att det föreligger hinder mot gränsöverskridande rörelseförvärv inom själva unionen. Den omständigheten, om den anses vara riktig, att sådana hinder utgör överträdelser av unionsrätten gör det inte, enligt sökanden, för den sakens skull möjligt att dra slutsatsen att det inte föreligger några hinder. Vidare utgör inte alla hinder överträdelser. Även om det antas att de aktuella hindren har upphört, borde deras existens vid tidpunkten för antagandet av den omtvistade åtgärden leda kommissionen till att klassificera denna som befintligt stöd.
- 41 Enligt sökanden saknar det angripna beslutet motivering, eftersom kommissionen inte har förklarat varför det inte skulle finnas några hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv.
- 42 Sökanden har även kritiserat kommissionens resonemang enligt vilket den omtvistade åtgärden är oproportionerlig och alltför otydlig. Enligt sökanden var den omtvistade åtgärden, med fog, tillämplig så snart tröskeln på 5 procent av aktieinnehavet hade uppnåtts. Under alla omständigheter borde kommissionen ha förklarat att den omtvistade åtgärden inte var selektiv avseende majoritetsposten. Det angripna beslutet ska således ogiltigförklaras åtminstone i den del det anger att tillämpningen av den omtvistade åtgärden på förvärv av majoritetsaktieinnehav utgör ett statligt stöd.
- 43 Sökanden har i detta hänseende åberopat flera domar.
- 44 Sökanden har vidare kritiserat flera punkter i det angripna beslutet i vilka kommissionen bekräftade sitt resonemang med överväganden avseende de snedvridningseffekter som den omtvistade åtgärden fick på den inre marknaden.
- 45 Konungariket Spanien anser att syftet med den omtvistade åtgärden är att säkerställa att principen om skatteneutralitet efterlevs. Enligt denna princip ska skatteeffekterna av en och samma investering vara identiska.
- 46 Konungariket Spanien anser att den omtvistade åtgärden saknar anknytning till ”principen om konkurrenskraft”.
- 47 Denna medlemsstat har även påpekat att den fördel som den omtvistade åtgärden medför är tillgänglig för alla företag oavsett verksamhet.
- 48 Den har tillagt att den omtvistade åtgärden begränsar sig till att garantera återkrav av en investering genom att tillåta att kostnaden för denna investering dras av vid tidpunkten för bedömningen av vilket belopp som ska utgöra skatteunderlag.

- 49 Konungariket Spanien har gjort gällande att kommissionen inte har beaktat de rättsliga och praktiska hindren för gränsöverskridande rörelseförvärv inom unionen, trots att Spanien hade signalerat dessa svårigheter till kommissionen under det formella granskningsförfarandet. Konungariket Spanien har tillagt att de aktuella hindren existerade vid den tidpunkt då den omtvistade åtgärden trädde i kraft och att de inte upphävdes trots ett senare antagande av unionsföreskrifter på området.
- 50 Konungariket Spanien har gjort gällande att kommissionen inte har gjort någon utförlig undersökning av den rättsliga och faktiska situationen avseende hindren för gränsöverskridande rörelseförvärv. Denna medlemsstat har angett att kommissionen förfogade över ett stort antal handlingar som medlemsstaten hade ingett. Förekomsten av hinder hade godtagits av den kommissionsledamot som har ansvar för konkurrensfrågor inom ramen för en skriftväxling med de spanska myndigheterna. Dessa hinder kan inte anses vara begränsade till uttryckliga rättsliga hinder.
- 51 Konungariket Spanien har gjort gällande att förekomsten av rättsliga, men även ekonomiska och praktiska, hinder mot gränsöverskridande rörelseförvärv har fastställts.
- 52 Kommissionen har genmält att dess prövning i det angripna beslutet av huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv skedde i enlighet med rättspraxis. Prövningen utgick nämligen från fastställandet av en relevant referensram, och därefter konstaterades att den omtvistade åtgärden skapade ett undantag. Kommissionen angav, i sitt yttrande avseende domen World Duty Free, att dess analys har bekräftats genom denna dom.
- 53 Kommissionen har angett att den omtvistade åtgärden inte är berättigad av logiken i det spanska skattesystemet. Kommissionen har hänvisat i synnerhet till den omständigheten att det för en avskrivning av mervärdet vid nationella transaktioner krävs att ett rörelseförvärv faktiskt äger rum, medan den omtvistade åtgärden vid gränsöverskridande transaktioner är tillämplig redan vid ett förvärv av fem procent av det utländska bolaget.
- 54 Kommissionen har angett att den, i det angripna beslutet, inte godtog att förekomsten av hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv kunde berättiga den omtvistade åtgärden.
- 55 Kommissionen har gjort gällande att förekomsten av sådana hinder inom unionen inte har fastställts.
- 56 Kommissionen har även erinrat om att en avskrivning av mervärdet vid förvärv av endast 5 procent i det normala systemet endast är möjlig om dessa förvärv åtföljs av ett rörelseförvärv. Detta medför att ett företag som genomför ett förvärv av minst 5 procent i ett inhemskt företag, men som inte kan fusionera med detta (exempelvis på grund av att det inte har ett tillräckligt stort aktieinnehav), inte kan åtnjuta en avskrivning av mervärdet. Ett företag som, på ett analogt sätt, förvärvat aktier i ett utländskt bolag och inte heller kan fusionera med detta (eftersom det inte äger tillräckligt med aktier) kan däremot dra fördel av den omtvistade åtgärden och således räkna av mervärdet.
- 57 Kommissionen har preciserat att i motsats till vad som, enligt den, anges i ansökan, har de spanska myndigheterna inte begärt att kommissionen ska fastställa att det inte föreligger något statligt stöd i de fall där den omtvistade åtgärden har tillämpats på majoritetsinnehav.
- 58 Kommissionen har slutligen underkänt sökandens argument avseende de snedvridningar som den omtvistade åtgärden medför på den inre marknaden.

2. Tribunalens bedömning

- 59 Det ska inledningsvis erinras om att enligt domstolens fasta praxis måste samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas

med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (se domen i målet World Duty Free, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

- 60 När det gäller bedömningen av kriteriet avseende fördelens selektivitet, som är ett rekvisit för begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, följer det även av domstolens fasta praxis att det vid denna bedömning ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande (se domen i målet World Duty Free, punkt 54 och där angiven rättspraxis).
- 61 Om åtgärden i fråga är avsedd som en generell stödordning, och inte som ett individuellt stöd, ankommer det vidare på kommissionen att utreda om den åtgärden, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (se domen i målet World Duty Free, punkt 55 och där angiven rättspraxis).
- 62 Vad särskilt beträffar nationella åtgärder som innebär en skattefördel, erinrar tribunalen om att en sådan åtgärd som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se domen i målet World Duty Free, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 63 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som "sektiv" efter en sådan granskning ska kommissionen först slå fast vilket allmänt skattesystem eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (se domen i målet World Duty Free, punkt 57 och där angiven rättspraxis).
- 64 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (se domen i målet World Duty Free, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 65 Det är således genom denna metod i tre etapper, såsom den angetts i punkterna 63 och 64 ovan, som det är möjligt att dra slutsatsen att en nationell skatteåtgärd är av selektiv art.
- 66 Tribunalen ska även inledningsvis återge den motivering i det angripna beslutet på grundval av vilken kommissionen drog slutsatsen att den omtvistade åtgärden var selektiv.
- 67 Det ska för det första preciseras att mervärde i det angripna beslutet definieras som värdet av ett högt respekterat företagsnamn, goda kundrelationer, de anställdas kunnande och andra sådana faktorer som förväntas leda till högre intäkter i framtiden (skäl 18 i det angripna beslutet). Mervärdet utgörs av redovisningsdifferensen mellan förvärvskostnaden och marknadsvärdet på de tillgångar som ingår i den förvärvade rörelsen eller som innehas av det kombinerade bolaget (skäl 99 i det angripna beslutet). När förvärvet av ett bolag sker genom förvärv av aktier i detta, utgörs mervärdet av

skillnaden mellan det pris som betalas för förvärvet av aktier i ett bolag och marknadsvärdet av de tillgångar som ingår i detta bolag, en skillnad som ska bokföras i det förvärvande företagens räkenskaper som en separat immateriell tillgång, så snart detta företag tar kontrollen över det förvärvade företaget (skäl 18 i det angripna beslutet).

- 68 I skäl 19 i det angripna beslutet anges att mervärde, enligt de spanska beskattningsprinciperna, med undantag för den omtvistade åtgärden, endast får skrivas av efter ett rörelseförvärv, det vill säga, enligt en bred tolkning av detta uttryck, som genomförs i form av ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning.
- 69 Finansiellt mervärde definieras i det angripna beslutet som det mervärde som skulle ha redovisats i det förvärvande bolagets bokföring om det bolaget och målbolaget hade fusionerat. Genom begreppet finansiellt mervärde införs alltså, enligt kommissionen, i samband med förvärv av aktier ett koncept som vanligtvis brukar användas vid rörelseförvärv (skäl 20 i det angripna beslutet).
- 70 I det angripna beslutet ansåg kommissionen att det lämpliga referenssystemet var det spanska systemet för företagsbeskattning, särskilt det spanska skattesystemets bestämmelser om skattebehandling av finansiellt mervärde (skäl 96 i det angripna beslutet). Kommissionen preciserade att ”den berörda åtgärden [borde] bedömas mot bakgrund av de generella bestämmelserna i systemet för företagsbeskattning så som de tillämpas i situationer där uppkomsten av mervärde [ledde] till en skatteförmån ..., framför allt för att kommissionen [ansåg] att de situationer där finansiellt mervärde [kunde] skrivas av inte [täckte] hela den kategori av skattebetalare som [befann] sig i en liknande faktisk och rättslig situation” (skäl 89 i det angripna beslutet). Kommissionen ansåg således att referensramen inte kunde begränsa sig till den skattebehandling av det finansiella mervärdet som införts genom den omtvistade åtgärden, eftersom denna åtgärd endast gynnade förvärv av aktier i utländska bolag, och det således var de allmänna bestämmelserna i företagsbeskattningssystemet beträffande skatteavskrivningen av mervärdet (nedan kallad skattebehandlingen av mervärdet) som utgjorde referensramen.
- 71 Kommissionen angav även att tillåtandet av att finansiellt mervärde, vilket är det mervärde som skulle ha redovisats om företagen hade slagits ihop, redovisades separat – även när det inte skedde något rörelseförvärv – utgjorde ett undantag från referenssystemet (skäl 100 i det angripna beslutet), eftersom detta system, av redovisningsskäl, endast tillät avskrivning av mervärdet i händelse av ett sådant rörelseförvärv (skälen 19, 20 och 99 i det angripna beslutet).
- 72 Kommissionen tillade att den omtvistade åtgärden inte kunde betraktas som en ny generell redovisningsregel i sig, eftersom det endast var tillåtet att skriva av mervärde som uppstod till följd av gränsöverskridande förvärv av aktieinnehav och inte förvärv av nationella aktieinnehav. Den omtvistade åtgärden införde således, enligt kommissionen, en skillnad i behandling mellan nationella transaktioner och gränsöverskridande transaktioner (skäl 100 i det angripna beslutet).
- 73 Kommissionen påpekade vidare, i skäl 111 i det angripna beslutet, att den omtvistade åtgärden inte var nödvändig i förhållande till logiken i skattesystemet. Den tillade att åtgärden även var oproportionerlig. Det ska påpekas att kommissionen redan, i skäl 91 i det angripna beslutet, hade understrukit att den omtvistade åtgärden var vag och godtycklig samt även diskriminerande.
- 74 Kommissionen preciserade att den omtvistade åtgärden ledde till olika skattebehandling av företag som befann sig i jämförbara situationer enbart av den anledningen att vissa av dem deltog i investeringar utomlands (skäl 111 i det angripna beslutet) och att den även, genom att den tillämpades även på förvärv av minoritetsposter, ledde till att olika situationer behandlades lika (skäl 113 i det angripna beslutet).
- 75 Kommissionen drog slutsatsen att den selektiva fördel som skattesystemet i fråga innebar inte kunde motiveras av skattesystemets karaktär (skäl 114 i det angripna beslutet).

76 Det bör undersökas huruvida kommissionen, mot bakgrund av de tre invändningar som sökanden har gjort, med fog, på grundval av den rättspraxis som det erinrats om och de skäl som anges ovan, kunde dra slutsatsen att den omtvistade åtgärden var selektiv.

a) Avsaknad av selektivitet vid första påseende

- 77 Tribunalen fann, i domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), i huvudsak att det inte var möjligt att fastställa att en åtgärd som utgjorde en skattefordel snedvred konkurrensen genom gynna vissa företag eller vissa produktioner om denna fördel var tillgänglig för alla företag som var skyldiga att erlagga bolagsskatt i den medlemsstat som hade vidtagit den aktuella åtgärden. Tribunalen ansåg att den fördel som en nationell skatteåtgärd med allmän tillämpning medförde var tillgänglig för alla företag när det var omöjligt att identifiera en kategori av företag som inte omfattades av åtgärden eller, till följd därav, en kategori av företag som förbehållits fördelen av åtgärden (punkterna 34–45, 52 och 79–81).
- 78 Tribunalen ansåg emellertid att den fördel som den omtvistade åtgärden innebar var tillgänglig för alla företag som var skattskyldiga i Spanien och som valde att förvärva aktier i utländska bolag. Tribunalen angav nämligen att varje företag fritt kunde göra ett sådant val, bland annat utan att företagets verksamhetssektor eller storlek innebar en begränsning i detta avseende och att ett och samma företag, i turordning eller samtidigt, kunde förvärva aktier i inhemska bolag och i utländska bolag (domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939, punkterna 53–61).
- 79 På grundval av detta konstaterande avseende tillgång till den omtvistade åtgärden fann tribunalen, med tillämpning av det resonemang som angetts ovan i punkt 77, att kommissionen för att fastställa att den omtvistade åtgärden var selektiv inte kunde nöja sig med att påpeka att den utgjorde ett undantag från ett referenssystem, att den endast hade gynnat företag som genomförde sådana transaktioner som den avsåg och att den syftade till att ”gynna export av kapital”.
- 80 Domstolen underkände i domen World Duty Free det resonemang som anges i punkt 77 ovan och ansåg att det införde ett ytterligare krav, på att identifiera en särskild grupp av företag som kunde särskiljas genom specifika egenskaper, som inte kunde härledas ur rättspraxis (se punkterna 69–71 och 78 i domen).
- 81 Domstolen fann nämligen att ett villkor för att tillämpa eller erhålla ett skattestöd kunde medföra att detta stöd blev selektivt, om detta villkor ledde till att det gjordes en skillnad mellan företag trots att dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna skattesystem som utgjorde referensramen, och om detta villkor därmed innebar en diskriminering av de företag som inte omfattades (domen World Duty Free, punkt 86). Domstolen påpekade även att den omständigheten att de inhemska företagen, när de genomför förvärv i bolag som är skattskyldiga i Spanien, inte kan erhålla den fördel som den omtvistade åtgärden föreskriver, kunde utgöra grund för att anse att denna åtgärd var selektiv (domen World Duty Free, punkt 87).
- 82 Således är ett konstaterande av selektivitet inte nödvändigtvis en följd av en omöjlighet för vissa företag att erhålla den fördel som föreskrivs i den aktuella åtgärden på grund av rättsliga, ekonomiska eller praktiska begränsningar som hindrar dem från att genomföra den transaktion som förutsätts för beviljandet av denna fördel, utan kan följa av själva konstaterandet att det föreligger en transaktion som, trots att den är jämförbar med den som utgör en förutsättning för beviljande av den aktuella fördelen, inte medför någon rätt till denna. Av detta följer att en skatteåtgärd kan vara selektiv trots att varje företag fritt kan välja att genomföra den transaktion som utgör en förutsättning för den fördel som denna åtgärd föreskriver.

- 83 Betoningen har således lagts på ett selektivitetsbegrepp som grundar sig på en åtskillnad mellan företag som väljer att genomföra vissa transaktioner och andra företag som väljer att inte genomföra dem. Begreppet grundar sig alltså inte på en åtskillnad mellan företag mot bakgrund av deras faktiska särdrag.
- 84 Det ankommer således på tribunalen att tillämpa detta resonemang på den omtvistade åtgärden.
- 85 Det kan emellertid endast konstateras att den omtvistade åtgärden gynnar de företag som är skattskyldiga i Spanien och som har valt att förvärva aktier i utländska bolag i förhållande till bolag som är skattskyldiga i Spanien och som har valt att förvärva aktier i inhemska bolag.
- 86 Företag som är skattskyldiga i Spanien kan nämligen inte, när de genomför en transaktion avseende förvärv av aktier i ett inhemskt bolag, avseende denna transaktion erhålla den fördel som föreskrivs i den omtvistade åtgärden.
- 87 Således gynnas ett företag som är skattskyldigt i Spanien, när det har valt att förvärva aktier i ett utländskt bolag, – inom ramen för denna transaktion – i förhållande till varje annat företag, inklusive själva företaget (se punkt 78 ovan), som skulle välja att förvärva aktier i ett inhemskt företag.
- 88 Av det ovan angivna följer att en sådan nationell skatteåtgärd som den omtvistade åtgärden, som beviljar en fördel vars erhållande förutsätter genomförandet av en ekonomisk transaktion, kan vara selektiv inbegripet när varje företag, mot bakgrund av den aktuella transaktionens särdrag, fritt kan välja att genomföra denna transaktion.
- 89 Sökandens första invändning, vilken i huvudsak avser den omständigheten att varje företag kan erhålla den fördel som den omtvistade åtgärden medför, ska således underkännas; tribunalen bifaller inte heller sökandens yrkande om åtgärder för processledning i denna del, eftersom dessa åtgärder har till syfte att fastställa att varje företag får erhålla den fördel som den omtvistade åtgärden medför.

b) Huruvida ett undantag föreligger

- 90 Sökanden har genom den andra invändningen kritiserat den tillämpning som kommissionen i förevarande mål har gjort av de två första etapperna i den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, efter vilka det går att fastställa huruvida det föreligger ett undantag från en allmän eller normal skatteordning, det vill säga en differentiering mellan transaktioner som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med denna ordning, befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation. De har i huvudsak bestritt de jämförelsefaktorer som kommissionen beaktat inom ramen för dessa båda etapper.
- 91 Det ankommer således på tribunalen att bedöma huruvida kommissionen korrekt har genomfört de två första etapperna i den analysmetod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, nämligen identifieringen av en allmän nationell skatteordning (första etappen) och konstaterandet av ett undantag från denna skatteordning (andra etappen).

1) Den första etappen

- 92 Som tribunalen har påpekat i punkt 70 ovan, använde kommissionen skattebehandlingen av mervärdet som referensram för sin selektivitetsbedömning och begränsade inte denna ram till skattebehandlingen av enbart det finansiella mervärdet. Kommissionen ansåg nämligen att de situationer i vilka det finansiella mervärdet kunde skrivas av inte omfattade hela den kategori av skattskyldiga som befann sig i en liknande faktisk och rättslig situation. Den begränsade således inte, i det angripna beslutet, granskningen av selektivitetsvillkoret till enbart förvärv av aktier i utländska bolag.

- 93 Medan de spanska företagen utan svårighet kan genomföra ett rörelseförvärv med inhemska företag, vilket gör det möjligt för dem att erhålla en avskrivning av mervärdet, möter sökanden enligt egen utsago emellertid svårigheter som hindrar dem från att genomföra ett rörelseförvärv och således att erhålla en sådan avskrivning, för transaktioner som avser utländska bolag. Beroende på vilken typ av transaktioner som avses befinner sig företagen således i olika rättsliga och faktiska situationer som berättigar till olika skattebehandling. Det är således inte möjligt att anse att den omtvistade åtgärden, som endast är tillämplig på förvärv i utländska bolag, skulle medföra en åtskillnad mellan transaktioner som befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation.
- 94 Sökandens argument leder tribunalen till frågan huruvida den referensram som kommissionen har valt i förevarande fall är relevant, eftersom denna ram, enligt sökanden, på grund av hindren mot gränsöverskridande rörelseförvärv måste begränsa sig till den omtvistade åtgärden, vilken endast är tillämplig på förvärv av aktier i utländska bolag.
- 95 Det som ifrågasätts är fastställandet av en allmän nationell skatteordning, det vill säga den första av de tre etapperna i den metod som domstolen avser att använda för att pröva huruvida en nationell skatteåtgärd är selektiv eller inte (se punkterna 63 och 64 ovan).
- 96 Det ska för det första påpekas att den första etappen nämns i punkt 16 i kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3) (nedan kallat 1998 års meddelande). I denna punkt fastställs att det först ska fastställas vilken allmän ordning som är tillämplig.
- 97 Vidare angav kommissionen, i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 [FEUF] (EUT C 262, 2016, s. 1) (nedan kallat 2016 års tillkännagivande), att referenssystemet utgör det jämförelseunderlag som används vid bedömningen av en åtgärds selektivitet (punkt 132).
- 98 Det ska för det andra understrykas att även om domstolen i sin praxis har lämnat angivelser som tillåter att avgränsa den geografiska räckvidden av referensramen före bedömningen av dess förhållande till den åtgärd som ska anses utgöra stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkterna 64–66; se även, beträffande en administrativ enhet som har en självständig normativ behörighet i förhållande till behörigheten för den berörda medlemsstaten, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61 och 62), ska den materiella avgränsningen av denna referensram tvärtom i princip göras i samband med denna åtgärd.
- 99 Således angav domstolen i domen av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50), beträffande en åtgärd som bestod i ett undantag från bolagsskatt som gynnade produktions- och arbetskooperativ, att denna skatt i dess helhet utgjorde referensramen eftersom beskattningsunderlaget för dem som gynnades av denna fördel, vid beräkningen av bolagsskatten, bestämdes på samma sätt som för andra typer av bolag, det vill säga på grundval av nettovinsten på företagets verksamhet vid beskattningsårets slut. Således fastställdes referensramen dels med beaktande av syftet med åtgärden, vilket hade en uppenbar anknytning till syftet med referensramen, dels med beaktande av situationen för dem som gynnades av denna åtgärd, vilken var jämförbar med situationen för andra personer på vilka referensramen var tillämplig.
- 100 Domstolen godtog, i domen av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkterna 63–67), då den aktuella åtgärden gav vissa företag en fördel genom att tillåta dem att slå mynt av det ekonomiska värdet av den minskning av utsläpp av kväveoxider som de genomförde, att referensramen i huvudsak bestämdes utifrån att denna åtgärd inte nämndes i de lagar som fanns vilka dock hade ett miljöskyddsmål som var analogt med åtgärdens mål. Domstolen angav således att referensramen utgjordes av "lagar om både miljöförvaltning och om luftföroreningar, vilka inte innefattar den anmälda åtgärden".

- 101 Domstolen ansåg i dessa båda mål att det fanns en ordning vars mål hade ett samband med målet med den aktuella åtgärden och som, trots att den var mindre fördelaktig än denna åtgärd, var tillämplig på aktörer som befann sig i situationer som var jämförbara med situationerna för mottagarna av denna åtgärd. I det mål som avgjordes genom domen av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50), utgjordes dessa aktörer av de övriga bolag som var underställda bolagsskatt och vars beskattningsunderlag bestämdes på samma sätt som beskattningsunderlaget för produktions- och arbetskooperativen. I det mål som avgjordes genom domen av den 8 september 2011, *kommissionen/Nederländerna* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 64), rörde det sig om företag som släppte ut kväveoxider på vilka den aktuella åtgärden inte var tillämplig, men som, liksom de företag på vilka åtgärden var tillämplig, ålades skyldigheter avseende begränsning eller minskning av kväveoxidutsläpp.
- 102 Det följer således av rättspraxis att utöver förekomsten av ett samband mellan målet med den aktuella åtgärden och målet med den normala ordningen tillåter även en prövning av huruvida de situationer som omfattas av denna åtgärd och de situationer som omfattas av denna ordning är jämförbara att materiellt avgränsa räckvidden för denna ordning.
- 103 Det är för övrigt jämförbarheten mellan dessa situationer som också gör det möjligt att dra slutsatsen att det föreligger ett undantag (se punkt 63 ovan), när de situationer som omfattas av den omtvistade åtgärden behandlas olika i förhållande till dem som omfattas av den normala ordningen trots att de är jämförbara.
- 104 Således kan ett samlat resonemang avseende de två första etapperna i den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, i vissa fall, leda till ett fastställande av både den normala ordningen och förekomsten av ett undantag.
- 105 Det ska emellertid preciseras att domstolen, i domen av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 54–61), fortsatte sin bedömning genom att undersöka särdragen i produktions- och arbetskooperativen och, efter denna bedömning, som liknade den som gjorts i den andra etappen av den metod som nämns i punkterna 63–64 ovan, drog slutsatsen att dessa bolag i princip inte kunde anses befinna sig i en situation som var rättsligt och faktiskt jämförbar med handelsbolagens situation.
- 106 För det tredje ska, återigen enligt domstolens praxis, den jämförbarhet mellan situationer som, inom ramen för den första etappen i den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, gör det möjligt att materiellt begränsa den normala ordningen, bedömas mot bakgrund av det mål som eftersträvas med denna ordning.
- 107 I det mål som avgjordes genom domen av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50), var det vid undersökningen av aktörernas situation med avseende på målet med bolagsskatten som domstolen slog fast att situationen för produktions- och arbetskooperativen var jämförbar med de övriga bolagens situation. Även om målet med denna skatt är beskattning av bolagsvinster (punkt 54) företogs bestämmandet av beskattningsunderlaget för kooperativbolagen och det för övriga bolag, vilket är en nödvändigt första etapp för att fastställa skatten, på ett identiskt sätt (punkt 50).
- 108 I det mål som avgjordes genom domen av den 8 september 2011, *kommissionen/Nederländerna* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkterna 63, 64 och 67), ålades andra bolag än dem som åtnjöt den omtvistade åtgärden, vilka också släppte ut kväveoxider, följaktligen genom ”lagar om både miljöförvaltning och om luftföroreningar” (se punkt 100 ovan) samma skyldigheter på området begränsning eller minskning av utsläppen av kväveoxider. Dessa andra bolag befann sig således, mot bakgrund av det miljöskyddsmål som inte bara eftersträvas med den omtvistade åtgärden, utan särskilt med dessa lagar, vilka utgjorde den normala ordningen, i en situation jämförbar med situationen för de bolag som åtnjöt den omtvistade åtgärden.

- 109 Mot bakgrund av dessa överväganden ska det i förevarande mål fastställas huruvida, mot bakgrund av det mål med den normala ordningen som kommissionen har identifierat och som måste ha samband med målet med den omtvistade åtgärden, de företag som förvärvar aktier i inhemska bolag och de som förvärvar aktier i utländska företag – såsom sökanden har gjort gällande – befinner sig i rättsliga och faktiska situationer som inte är jämförbara och som är så olika att den normala ordningen borde ha begränsat sig till den omtvistade åtgärden.
- 110 Det ska i detta hänseende påpekas att den omtvistade åtgärden gör det möjligt att i beskattningssyfte skriva av det mervärde som följer av förvärven av aktier i utländska bolag.
- 111 I det spanska skattesystemet bestäms beskattningsunderlaget utifrån redovisningsresultatet, som därefter justeras genom tillämpning av särskilda skatteregler (skälen 37 och 97 i det angripna beslutet).
- 112 En av dessa skatteregler, vars mål har samband med målet med den omtvistade åtgärden, föreskriver emellertid en avskrivning av mervärdet.
- 113 Enligt denna regel får mervärdet skrivas av efter ett ”rörelseförvärv”, det vill säga, i detta uttrycks breda betydelse, som genomförs i form av ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning (skälen 19 och 99 i det angripna beslutet).
- 114 Det ska preciseras att det inte av bestämmelserna i artikel 89.3 i den spanska lagen om bolagsskatt kan utläsas att företagen, bortsett från i det hypotetiska fall då den omtvistade åtgärden är tillämplig, kan åtnjuta en avskrivning av mervärdet vid enkla förvärv av aktier. Som Konungariket Spanien självt har gjort gällande i sitt yttrande, har ett företag, enligt dessa bestämmelser, när det förvärvar aktier i ett bolag, endast rätt att skriva av mervärdet avseende detta förvärv om det därefter fusionerar med det förvärvade bolaget. Fusionen, som är en form av rörelseförvärv – och för övrigt den enda som beaktas av kommissionen vid en snäv tolkning av detta uttryck (skäl 23 i det angripna beslutet) som den använder när den begränsar sig till förvärv av aktier (skälen 20 och 27 i det angripna beslutet) – är således en nödvändig förutsättning för avskrivningen av mervärdet.
- 115 Av detta följer att endast ett rörelseförvärv tillåter en avskrivning av mervärdet i beskattningssyfte. Det ska även understrykas att den skattebehandling som således ges mervärdet ska tillämpas utan åtskillnad på gränsöverskridande transaktioner och på inhemska transaktioner i Konungariket Spanien.
- 116 Det är emellertid i samband med en redovisningslogik som skattebehandlingen av mervärdet organiseras mot bakgrund av huruvida det föreligger ett rörelseförvärv eller inte.
- 117 Ett rörelseförvärv följer nämligen av ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning (se punkt 113 ovan). Till följd av dessa transaktioner uppkommer, genom redovisningsdifferensen mellan förvärvskostnaden och marknadsvärdet på de förvärvade tillgångarna, ett mervärde, som en särskild immateriell tillgång, i redovisningen hos det kombinerade företaget (skälen 19 och 99 i det angripna beslutet).
- 118 Mot bakgrund av de redovisningstekniker och redovisningsprinciper som skattebehandlingen av mervärdet har till syfte att respektera, är således konstaterandet att det föreligger ett rörelseförvärv, som leder till att detta mervärde redovisas, vilket därefter tillåter att det skrivs av, relevant.
- 119 Visserligen kan, enligt de spanska redovisningsprinciperna, skillnaden mellan det pris som ska betalas för ett förvärv av aktier i ett företag och marknadsvärdet av de tillgångar som ingår i detta bolag, även utan rörelseförvärv, redovisas som en separat immateriell tillgång så snart det förvärvande bolaget tar kontrollen över målbolaget. Det rör sig då om att, inom ramen för en konsolidering av räkenskaperna, ge en bild av det övergripande läget för en grupp av företag som kontrolleras från ett enda ställe (skälen 18 och 97 i det angripna beslutet).

- 120 Den omständigheten att ett företag förvärvat aktier i ett inhemskt bolag eller i ett utländskt bolag har inget samband med bokföringen av mervärdet i företagets redovisning och således till målet avseende skattebehandlingen av mervärdet.
- 121 Det saknar i detta hänseende betydelse huruvida det kan föreligga hinder före ett gränsöverskridande rörelseförvärv. Målet med skattebehandlingen av mervärdet är nämligen att säkerställa en viss konsekvens mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta, vilket berättigar en avskrivning av mervärdet när det följer av ett rörelseförvärv (se punkterna 116 och 118 ovan). Skattebehandlingen av mervärdet har således inte till syfte att kompensera förekomsten av hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv eller att säkerställa en likabehandling av olika typer av aktieförvärv.
- 122 Följaktligen befinner sig de företag som förvärvat aktier i utländska bolag, mot bakgrund av målet med skattebehandlingen av mervärdet, i en rättslig och faktisk situation som är jämförbar med situationen för företag som förvärvat aktier i inhemska bolag.
- 123 Det är således med fog som kommissionen, inom ramen för den första etappen av den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, inte begränsade granskningen av selektivitetsvillkoret till endast förvärv av aktier i utländska bolag och således, enligt den normala ordningen, valde skattebehandlingen av mervärdet och inte den skattebehandling av det finansiella mervärdet som införts genom den omtvistade åtgärden (se punkt 70 ovan).
- 124 Det ska tilläggas att den omtvistade åtgärden, genom att tillåta en avskrivning av mervärdet för förvärv av aktier i utländska bolag utan att det är fråga om ett rörelseförvärv, tillämpar en olik behandling på dessa transaktioner i förhållande till den behandling som tillämpas på förvärv av aktier i inhemska bolag, trots att dessa båda typer av transaktioner, med hänsyn till det mål som eftersträvas med den normala ordningen, befinner sig i rättsligt och faktiskt jämförbara situationer. Det kan således, i detta skede av bedömningen, påpekas att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den, inom ramen för den andra etappen av den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, fastställde att den omtvistade åtgärden utgjorde ett undantag från den normala ordningen (domen i målet World Duty Free, punkt 57).
- 125 Av detta följer att tribunalen inte bara bör underkänna sökandens invändning i den del den avser den första etappen av den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden, utan även när det gäller den andra etappen i denna, vilket bekräftar att det finns ett samband mellan dessa båda etapper, eller ibland till och med som i förevarande fall ett gemensamt resonemang (se punkt 104 ovan).
- 126 Trots att det föreligger en skatteordning, med anknytning till den omtvistade åtgärden och mot bakgrund av vars mål transaktioner, som inte åtnjuter denna åtgärd, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för de transaktioner som åtnjuter den, ska det emellertid vidare undersökas huruvida den omtvistade åtgärden, med hänsyn till dess särdrag och således oberoende av en jämförande bedömning, i sig skulle kunna utgöra en självständig referensram, såsom sökanden har gjort gällande.
- 127 Det ska i detta hänseende påpekas att en åtgärd kan utgöra sin egen referensram när den inför en tydligt avgränsad skatteordning, vilken eftersträvar specifika mål och således särskiljer sig från varje annan skatteordning som tillämpas i den berörda medlemsstaten. I ett sådant hypotetiskt fall ska det, vid bedömningen av selektivitetsvillkoret, fastställas huruvida vissa aktörer är uteslutna från åtgärdens tillämpningsområde trots att dessa aktörer, mot bakgrund av målet med åtgärden, befinner sig i en situation som är faktiskt och rättsligt jämförbar med situationen för de aktörer på vilka den är tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punkterna 51, 63, 67 och 71–75).

- 128 När det gäller en åtgärd som inte inför någon tydligt avgränsad skatteordning, utan ingår i ett bredare rättssammanhang, gjorde generaladvokaten Warner, i sitt förslag till avgörande i målet Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), preciseringar som, även om de avsåg ett nationellt socialförsäkringssystem, på ett ändamålsenligt sätt kan tillämpas på skatteområdet i syfte att fastställa huruvida en sådan åtgärd i sig kan anses utgöra en självständig referensram.
- 129 Enligt generaladvokaten Warner skulle en allmän reform av socialförsäkringssystemet i en medlemsstat, vilken medför en minskning av arbetsgivaravgifterna, som sådan kunna falla utanför tillämpningsområdet för bestämmelserna om statligt stöd. Enligt honom utgjorde emellertid inte den åtgärd som var aktuell i det målet någon sådan reform och var inte heller del i någon reform av denna art, utan hade enbart till syfte att lösa ett specifikt problem. Den omfattades således, vilket domstolen bekräftade i domen av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71), av bestämmelserna om statligt stöd.
- 130 Det synsätt som generaladvokaten Warner angav i sitt förslag till avgörande i målet Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) leder till att resonemangen ska grundas på åtgärdens systematiska och allmänna karaktär för att utesluta den från tillämpningsområdet för bestämmelserna om statligt stöd.
- 131 I avsaknad av ytterligare preciseringar i rättspraxis beträffande den metod som gör det möjligt att, i ett bredare sammanhang, identifiera en självständig ordning som kan utgöra referensram, bör det som en indikation hänvisas till kommissionens tillkännagivanden på området.
- 132 Det är för övrigt ett synsätt liknande det som generaladvokaten Warner antog som angavs i punkt 133 i 2016 års tillkännagivande, av vilken det framgår att referenssystemet består i en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte.
- 133 Det kan vidare påpekas att det i punkt 13 i 1998 års meddelande, för att göra en åtskillnad mellan statligt stöd och allmänna åtgärder, föreskrivs två kategorier av allmänna åtgärder, nämligen, å ena sidan, "[r]ena skattetekniska åtgärder (till exempel fastställande av skattesatser, regler för nedskrivning och avskrivning och regler för balansering av förluster samt bestämmelser som är avsedda att undvika dubbelbeskattning eller skatteflykt)" och, å andra sidan, "[å]tgärder som syftar till att uppnå ett av den allmänna ekonomiska politikens mål genom att lätta den skattebörda som har samband med vissa produktionskostnader".
- 134 I förevarande mål är den omtvistade åtgärden endast ett särskilt sätt att tillämpa en bredare skatt, bolagsskatten, och inför således inte någon tydligt avgränsad skatteordning (se punkt 127 ovan). Således ska de överväganden som anges i punkterna 128–133 ovan tillämpas.
- 135 Det ska i detta hänseende påpekas att den omtvistade åtgärden, liksom kommissionen med fog påpekade i skäl 100 i det angripna beslutet, inte inför någon ny generell regel avseende avskrivning av mervärde i sig, utan ett undantag från den allmänna regel enligt vilken endast ett rörelseförvärv kan leda till en avskrivning av mervärdet. Detta undantag hade, enligt Konungariket Spanien, till syfte att avhjälpa de ogynnsamma verkningarna vid förvärv av aktier i utländska bolag som tillämpningen av den allmänna bestämmelsen medförde.
- 136 Således förbehåller den omtvistade åtgärden åtnjutandet av avskrivningen av mervärdet för endast förvärv av aktier i utländska bolag. Den gör således inte den transaktion som består i att förvärva aktier till något nytt allmänt kriterium för organisering av skattebehandlingen av mervärdet, vilket skulle kunna göra det möjligt att anse att den omtvistade åtgärden är en "rent skatteteknisk åtgärd" i den mening som avses i punkt 13 i 1998 års meddelande.

- 137 För det andra har Konungariket Spanien, i sitt yttrande som angavs i det angripna beslutet, angett att den omtvistade åtgärden hade antagits på grund av att det förelåg hinder, bland annat rättsliga, för de spanska investerarna att genomföra gränsöverskridande rörelseförvärv och således, att åtnjuta den avskrivning av mervärdet som den spanska skatterätten tillåter vid ett sådant rörelseförvärv, medan de utan svårighet kunde genomföra rörelseförvärv i ett nationellt sammanhang (skälen 48 och 80 i det angripna beslutet). Den omtvistade åtgärden har således, enligt dess författare, enbart till syfte att avhjälpa en situation, som bedöms otillfredsställande, vilken har skapats av ordningen för skattebehandling av mervärde. Den utgör således inte någon i förhållande till denna ordning självständig reform av bolagsskatten.
- 138 Vidare kan den omtvistade åtgärden, i den mån den har till syfte att lösa ett specifikt problem, nämligen de förväntade verkningarna av hindren mot gränsöverskridande rörelseförvärv på skattebehandlingen av mervärdet, inte anses syfta till att uppnå ett av den allmänna ekonomiska politikens mål i den mening som avses i punkt 13 i 1998 års meddelande.
- 139 Följaktligen är den omtvistade åtgärden – för att återge den formulering som generaladvokaten Warner använde i sitt förslag till avgörande i målet Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) – som enbart har till syfte att lösa ett specifikt problem, inte någon allmän reform.
- 140 Av det ovan angivna följer att referenssystemet inte kan begränsas till den omtvistade åtgärden. Detta bekräftar att skattebehandlingen av mervärdet, liksom kommissionen med fog angav i det omtvistade beslutet, utgör det relevanta referenssystemet i förevarande mål (se punkt 123 ovan).
- 141 Mot bakgrund av ovannämnda överväganden, särskilt dem som anges i punkterna 121 och 138 ovan, ska sökandens invändning avseende förekomsten av hinder mot gränsöverskridande rörelseförvärv underkännas, i den del den avser ett ifrågasättande av den av kommissionen fastställda referensramen.

2) Den andra etappen

- 142 Sökanden har gjort gällande att kommissionen, som enligt denna hade en skyldighet att visa att förvärven av aktier i inhemska bolag och förvärven av aktier i utländska bolag var jämförbara mot bakgrund av det mål avseende skatteneutralitet som eftersträvades med den omtvistade åtgärden, inte uppfyllt denna skyldighet.
- 143 När det gäller den andra etappen i den metod som nämns i punkterna 63 och 64 ovan, hänvisade domstolen visserligen, i domen av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41), till den målsättning som skulle uppfyllas med den ”berörda åtgärden”, men hänvisade senare till den målsättning som skulle uppfyllas med den ”berörda ordningen” i vilken denna åtgärd ingår (dom av den 29 april 2004, *GIL Insurance m.fl.*, C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 68, dom av den 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 40, dom av den 6 september 2006, *Portugal/kommissionen*, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 54, och dom av den 21 december 2016, *kommissionen/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 54). I domen i målet *World Duty Free*, som meddelades av stora avdelningen, hänvisade domstolen ännu tydligare till målsättningen med det allmänna eller normala skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten (punkt 57).
- 144 Det ska påpekas att med hänsyn till denna rättspraxis återspeglar den jämförelse som tillämpas i syfte att genomföra den andra etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden nu, i stor utsträckning, den som domstolen också använder i syfte att fastställa det materiella tillämpningsområdet för referensramen (se punkterna 102–108 och 125 ovan).

- 145 Med tillämpning av ovan i punkt 143 nämnda rättspraxis – särskilt domen i målet World Duty Free avseende vilken parterna i enlighet med principen om ett kontradiktoriskt förfarande kunde göra gällande sina synpunkter – ska målet med den allmänna ordningen beaktas i dess helhet.
- 146 Det kan emellertid konstateras att syftet med den normala ordningen inte är att låta företag åtnjuta den skatteförmån som en avskrivning av mervärdet utgör när de befinner sig svårigheter som hindrar dem från att genomföra ett rörelseförvärv (se punkterna 116–121 ovan).
- 147 Det är snarare den omtvistade åtgärden som har till syfte att göra detta genom att avhjälpa förekomsten av hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv och genom att således, enligt Konungariket Spanien, säkerställa iakttagandet av principen om skatteneutralitet (se punkt 137 ovan).
- 148 Sökandens argument avseende förekomsten av hinder mot gränsöverskridande rörelseförvärv, vilket, i motsats till vad de har angett, grundar sig på målet med den omtvistade åtgärden och inte på målet med den normala ordningen, ska således underkännas inom ramen för prövningen av den andra etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden, eftersom detta argument är verkningslöst. Den kommer däremot återigen att undersökas inom ramen för den tredje invändningen vilken gäller den tredje etappen i denna metod.
- 149 Det ska dessutom erinras om att den normala ordningen föreskriver en avskrivning av mervärdet endast i händelse av rörelseförvärv. Vidare tillämpar den omtvistade åtgärden, eftersom den tillåter en sådan avskrivning avseende förvärv av aktier i utländska bolag, på dessa transaktioner en annan behandling än den som är tillämplig på förvärv av aktier i inhemska bolag, trots att dessa båda typer av transaktioner, med avseende på det mål som eftersträvas med den normala ordningen, befinner sig i jämförbara rättsliga och faktiska situationer. Den omtvistade åtgärden inför således ett undantag från denna ordning, liksom kommissionen med fog har påpekat (se punkt 124 ovan).
- 150 Sökanden kan således inte vinna framgång med sin invändning.
- 151 Den slutsats som anges i punkt 150 ovan kan inte ifrågasättas på grund av den rättspraxis som sökanden har åberopat.
- 152 För det första, beträffande domen av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61 och 62), hade nämligen de föreskrifter om flygplatsavgifter som var aktuella i det målet antagits av en flygplats, inom ramen för dess egen befogenhet att anta föreskrifter och kunde således inte anses utgöra ett undantag från en ordning som var tillämplig på alla flygplatser. Bakgrunden i det mål som avgjordes genom den domen har således inget samband med bakgrunden i förevarande mål.
- 153 För det andra, när det gäller det mål som avgjordes genom domen av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), bestod den fördel som föreskrevs av en rätt till förmånstillträde till bussfiler som getts åt taxibilar och inte åt "minicabs" (punkt 63). Mot bakgrund av målet med den aktuella åtgärden, det vill säga att garantera ett säkert och effektivt transportsystem (punkt 50), ledde den omständigheten att endast taxichaufförer får söka upp eller vänta på passagerare som inte har beställt en taxi på förhand (punkt 5) och att vissa skyldigheter, bland annat den omständigheten att de ska vara igenkännbara och kunna transportera passagerare som förflyttar sig i rullstol (punkt 60) endast omfattade taxichaufförer, domstolen att dra slutsatsen att taxibilar och "minicabs" inte befann sig i jämförbara situationer (punkt 61).
- 154 På samma sätt, beträffande domen av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), var den i det målet aktuella åtgärden tillämplig på vissa skattskyldiga som, med hänsyn till det mål som eftersträvades med denna åtgärd, vilken hade införts för att säkerställa behandlingen av de äldsta

förfarandena på skatteområdet avsedd att säkerställa att målen prövades inom skäligen tid, inte befann sig i samma situation som övriga skattskyldiga vilka var parter i senare förfaranden vid skattemyndigheten (punkterna 40–42).

- 155 Således beaktade domstolen i dessa båda domar målet med den åtgärd som avsågs ge den aktuella fördelen och inte, i bredare bemärkelse, målet med den ordning i vilken denna åtgärd ingick, medan den, i domen av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 55), erinrade om att det följde av domstolens fasta praxis att det enligt artikel 107.1 FEUF skulle fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kunde gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag eller annan produktion som, med hänsyn till det mål som eftersträvas med rättsordningen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.
- 156 Domstolen har emellertid, i sin senaste rättspraxis, preciserat att det är målet med den ordning i vilken den aktuella åtgärden ingår som ska beaktas och inte målet med åtgärden (se punkt 143 ovan).
- 157 För det tredje fann domstolen, i domen av den 9 december 1997, Tiercé Ladbroke/kommissionen (C-353/95 P, EU:C:1997:596), att den nationella lagstiftaren hade behandlat insatser vid i Frankrike anordnad vadhållning avseende franska kapplöpningar annorlunda än insatser avseende i Frankrike anordnade utländska kapplöpningar, genom att föreskriva att gällande skatter och avgifter i det land där kapplöpningen anordnades skulle tas ut på de sistnämnda vadhållningarna (punkterna 2, 3 och 36).
- 158 Domstolen påpekade visserligen att de båda kategorierna av vadhållning inte var identiska (domen av den 9 december 1997, Tiercé Ladbroke/kommissionen, C-353/95 P, EU:C:1997:596, punkt 33), vilket kan återspegla ett resonemang som omfattas av den andra etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden.
- 159 Domstolen underströk emellertid, för att motivera detta konstaterande, att totalisatorspel karaktäriserades av att insatserna lades samman och, efter uttag av diverse avgifter, fördelades bland vinnarna på lika sätt oberoende av insatsernas ursprung, vilket innebar att den andel av insatserna som var förbehållen vinnarna kunde variera beroende på i vilken stat vadhållningen hade ägt rum. Domstolen drog således slutsatsen att ett sådant system enbart kunde fungera om procentsatsen på de avgifter som skulle tas ut på de sammanlagda insatserna vid vadhållning avseende en bestämd hästkapplöpning var den som gällde i den stat i vilken kapplöpningen ägde rum (punkt 34).
- 160 Domstolen antog således i detta mål ett synsätt som i själva verket omfattas av den tredje etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden, vilken grundar sig på granskningen av motiveringen av den påstådda skillnaden i behandling.
- 161 Domen av den 9 december 1997, Tiercé Ladbroke/kommissionen (C-353/95 P, EU:C:1997:596), kan således inte med framgång åberopas för att bestrida det sätt på vilket kommissionen har agerat i förevarande mål när det gäller de båda första etapperna i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda metoden.
- 162 Vidare skiljer sig omständigheterna i det mål som avgjordes genom den domen från omständigheterna i förevarande mål. Det går således inte, utan vidare förklaringar från sökandens sida, att av domstolens erkännande av en skillnad beträffande situationerna mellan i Frankrike organiserade vadhållningar avseende belgiska kapplöpningar och i Frankrike organiserade vadhållningar avseende franska kapplöpningar (se punkt 158 ovan) dra slutsatsen att det föreligger en skillnad beträffande situationerna mellan förvärv av aktier i inhemska bolag och förvärv av aktier i utländska bolag.
- 163 Under alla omständigheter grundar sig den slutsats som tribunalen har dragit i punkt 150 ovan på domstolens senare, ovan i punkt 143 angivna, praxis.

164 Av detta följer att denna invändning inte kan godtas.

c) Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad mot bakgrund av arten av eller strukturen på det system som den utgör en del av (den tredje etappen)

- 165 Sökanden har gjort gällande att det undantag som införts genom den omtvistade åtgärden är motiverat mot bakgrund av arten av eller strukturen på det system som det utgör en del av. Sökanden har således hänvisat till den tredje etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda bedömningsmetoden.
- 166 Som tribunalen har erinrat om i punkt 64 ovan, har domstolen inom ramen för den tredje etappen i den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda bedömningsmetoden slagit fast att begreppet statligt stöd inte avser sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den normala regleringen, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av.
- 167 Det ska i detta hänseende erinras om att det här måste göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en skatteåtgärd eller en viss skatteordning och som ligger utanför dessa och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål. Således kan skatteundantag som är en följd av syften som ligger utanför det skattesystem i vilket undantagen ingår inte undgå de krav som följer av artikel 107.1 FEUF (dom av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 69 och 70).
- 168 Kommissionen har för övrigt, i punkt 138 i 2016 års tillkännagivande, hänvisat till inre grundläggande eller vägledande principer för det aktuella skattesystemet eller till inneboende mekanismer som krävs för att systemet ska fungera och vara effektivt, vilka utgör den enda möjliga grunden för ett undantag.
- 169 I förevarande mål gör den skillnad i behandling mellan förvärv av aktier i inhemska bolag och förvärv av aktier i utländska bolag som den omtvistade åtgärden inför, enligt Konungariket Spanien, det möjligt att neutralisera den skillnad i behandling som den spanska skatteordningen avseende mervärde inför till förmån för de förstnämnda och till nackdel för de sistnämnda.
- 170 Den skillnad som den omtvistade åtgärden inför är således motiverad i den mån den följer av principen om skatteneutralitet.
- 171 Principen om neutralitet, vilken är erkänd i den spanska skatterätten (skäl 112 i det angripna beslutet), omfattas emellertid av de mekanismer som ingår i ett skattesystem, liksom för övrigt framgår av punkt 139 i 2016 års tillkännagivande, enligt vilken principen om skatteneutralitet kan utgöra grund för ett möjligt berättigande av ett undantag från det normala systemet.
- 172 Konungariket Spanien kan således med framgång åberopa principen om skatteneutralitet som grund för att berättiga den skillnad som den omtvistade åtgärden inför.
- 173 Det ska påpekas att det endast är i ett sådant specifikt fall som det som är aktuellt i förevarande mål som den målsättning som eftersträvas med den berörda åtgärden med framgång kan åberopas i den tredje etappen av den ovan i punkterna 63 och 64 nämnda bedömningsmetoden.
- 174 Efter godtagandet av relevansen av Konungariket Spaniens berättigande av den skillnad som införts genom den omtvistade åtgärden, det vill säga principen om skatteneutralitet, återstår det att fastställa huruvida den omtvistade åtgärden faktiskt är av sådan art att den garanterar en skatteneutralitet.

- 175 Det framgår av fast rättspraxis att det i artikel 107.1 FEUF inte tas någon hänsyn till de statliga åtgärdernas orsaker eller syften, utan åtgärderna definieras där med utgångspunkt i vilka verkningar de har (se dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 87 och där angiven rättspraxis).
- 176 Det ska för det första erinras om att det, när kommissionen identifierar ett undantag, ankommer på den berörda medlemsstaten att visa att detta undantag är berättigat i den mån det följer av arten av eller strukturen på det system som den utgör en del av (se punkt 64 ovan).
- 177 Det ska således fastställas huruvida de uppgifter som Konungariket Spanien har ingett och som sökanden har åberopat räcker för att berättiga det ovan i punkt 149 konstaterade undantaget, i motsats till vad kommissionen ansåg.
- 178 Sökanden har som grund angett den omständigheten att den omtvistade åtgärden, enligt Konungariket Spanien, har till syfte att återupprätta en skatteneutralitet genom att avskaffa omotiverad skillnad i behandlingen av å ena sidan företag som utan svårighet kan fusionera med ett inhemskt företag, som gör det möjligt för dem att åtnjuta avskrivning av mervärdet, och å andra sidan företag som har juridiska svårigheter, vilket hindrar dem från att fusionera med ett utländskt bolag och således att åtnjuta avskrivningen av mervärdet.
- 179 Det ska påpekas att den omtvistade åtgärden, i syfte att neutralisera den omotiverade skillnaden i behandling som således skulle följa av den normala ordningen, ger fördelen av en avskrivning av mervärdet åt företag som förvärvar aktier i utländska bolag.
- 180 Den omtvistade åtgärden grundar sig således nödvändigtvis på premissen att de företag som önskar genomföra gränsöverskridande fusioner och som inte kan göra det på grund av hinder, bland annat juridiska sådana, mot rörelseförvärv, i brist på denna möjlighet förvärvar aktier i utländska bolag eller, åtminstone, behåller de aktieinnehav som de redan har.
- 181 I avsaknad av en sådan premiss skulle den omtvistade åtgärden nämligen inte kunna betraktas som en fördel för de företag som, enligt Konungariket Spanien, är föremål för en omotiverad ogynnsam behandling till följd av tillämpningen av den allmänna ordningen. Den skulle således kunna få en neutraliserande verkan.
- 182 Den ovan i punkt 180 nämnda premissen har emellertid inte fastställts.
- 183 Sökanden har visserligen gjort gällande att när gränsöverskridande fusioner är omöjliga på grund av hinder i de aktuella staternas lagstiftning och administrativa praxis, måste dessa transaktioner, i merparten av fallen, organiseras via förvärv av aktier i utländska bolag.
- 184 Emellertid medför inte ett aktieförvärv, till skillnad från en fusion, någon upplösning av det förvärvade bolaget. Mot bakgrund av denna skillnad och av dessa juridiska och ekonomiska konsekvenser, är det inte självklart att dessa båda typer av transaktioner eftersträvar samma mål eller att de motsvarar identiska ekonomiska strategier. Detta gäller i än högre grad förvärv av minoritetsposter som dock, när de når ett tröskelvärde på fem procent, omfattas av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden. Det kan följaktligen inte presumeras att ett företag som inte kan fusionera med ett bolag i brist på detta förvärvar aktier i detta bolag.
- 185 Det är till och med sannolikt att de företag som önskar fusionera med ett utländskt bolag och som är oförmögna att göra detta på grund av hinder, bland annat juridiska sådana, mot rörelseförvärvet avstår från att förvärva eller bevara aktieinnehav i det aktuella bolaget. Således åtnjuter inte dessa företag, vilka emellertid är de som kan behandlas ogynnsamt, den fördel som den omtvistade åtgärden ger.

- 186 Det framgår emellertid inte av handlingarna i målet att Konungariket Spanien som har att visa att undantaget är berättigat (se punkt 176 ovan), har visat att de företag som önskar genomföra gränsöverskridande fusioner och som inte kan göra detta på grund av hinder, bland annat juridiska, mot rörelseförvärv i brist på detta förvärvar aktier i utländska bolag eller, åtminstone, behåller de aktieinnehav som de redan har.
- 187 Vidare har sökanden inte heller visat detta.
- 188 Det följer av det ovan anförda att det inte har visats att den fördel som följer av den omtvistade åtgärden gynnar de företag som drabbas av den skillnad i behandling som denna åtgärd avser att avhjälpa. De neutraliserande verkningarna av den omtvistade åtgärden har således inte fastställts.
- 189 Det kan i detta hänseende påpekas att kommissionen, i skäl 91 i det angripna beslutet, angav att den omtvistade åtgärden var alltför vag och godtycklig eftersom det inte angavs några villkor, till exempel förekomsten av vissa, rättsligt avgränsade situationer, som skulle motivera en annorlunda skattebehandling.
- 190 För det andra är den omtvistade åtgärden – även om det antas att den får till följd att neutralisera den normala ordningens påstått negativa verkningar, vilket inte har fastställts – liksom kommissionen påpekat (skälen 111–113 i det angripna beslutet) av oproportionerlig och således omotiverad karaktär.
- 191 Alla de företag som förvärvar aktieinnehav om minst fem procent i inhemska bolag har nämligen inte nödvändigtvis för avsikt att genomföra en fusion med dessa bolag och därmed komma i åtnjutande av en avskrivning av mervärdet.
- 192 För det första är en sådan fusion inte alltid möjlig. Detta är exempelvis fallet när det aktuella företaget inte förfogar över ett aktieinnehav som ger det kontrollen över det bolag med vilket det önskar fusionera och de övriga aktieägarna i detta bolag motsätter sig rörelseförvärvet.
- 193 Vidare kommer – även om det antas att en sådan fusion är möjlig – avskrivningen av mervärdet endast att gynna de företag som önskar genomföra en sådan transaktion. Det är emellertid inte säkert att alla företag som har förvärvat aktieinnehav, inbegripet majoritetsposter, i ett inhemskt bolag önskar genomföra en fusion med detta bolag bland annat med beaktande av att det inte är uppenbart att ett aktieförvärv och en fusion syftar till att nå samma mål eller att de motsvarar identiska ekonomiska strategier (se punkt 184 ovan).
- 194 Alla företag som förvärvar aktier i utländska bolag, trots att de inte nödvändigtvis har som mål att genomföra en fusion, kommer emellertid att åtnjuta en avskrivning av mervärdet.
- 195 Kommissionen påpekade i detta hänseende, med fog, i skäl 91 i det angripna beslutet, att den omtvistade åtgärden täckte ”en bred kategori av transaktioner på ett diskriminerande sätt som inte kan motiveras av objektiva skillnader mellan skattebetalare”.
- 196 Det ska vidare understrykas att den omständigheten att de företag som förvärvar aktier i inhemska bolag, om de så önskar, lättare kan åtnjuta en avskrivning på mervärdet genom att genomföra en fusion inte försätter dessa företag i en lika fördelaktig position som de företag som förvärvar aktier i utländska bolag och därmed automatiskt åtnjuter en avskrivning av mervärdet.
- 197 Av det ovan angivna följer att en tillämpning av den omtvistade åtgärden leder till en olik behandling av företag som dock befinner i jämförbara situationer.

- 198 Således får – även om det antas att den omtvistade åtgärden gör det möjligt att återställa en viss skatteneutralitet som äventyras genom det normala systemet, vilket inte har styrkts (se punkt 188 ovan) – de verkningar som den medför under alla omständigheter till följd av att den inte kan betraktas som berättigad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, liksom kommissionen med fog angav i det angripna beslutet (se punkt 190 ovan).
- 199 Som följer av vart och ett av de båda självständiga skäl som anges i de överväganden som förekommer i punkterna 176–198 ovan, framgår det sammanfattningsvis inte av handlingarna i målet att det undantag som den omtvistade åtgärden inför är berättigat mot bakgrund av principen om skatteneutralitet.
- 200 Även om det referenssystem som ska fastställas för att granska huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv är skattebehandlingen av mervärdet (se punkt 140 ovan) och även om den omtvistade åtgärden inför ett undantag i förhållande till detta system (se punkt 149 ovan), kan inte den eventuella förekomsten av hinder mot gränsöverskridande fusioner, mot bakgrund av ovan angivna överväganden, berättiga det undantag som den omtvistade åtgärden inför.
- 201 Sökandens synsätt, enligt vilket den omtvistade åtgärden är berättigad mot bakgrund av målet avseende skatteneutralitet, ska således avfärdas, utan att det är nödvändigt att pröva deras argument avseende förekomsten av hinder som gör gränsöverskridande fusioner omöjliga eller svåra.
- 202 Följaktligen kan inte heller sökandens yrkande om åtgärder för processledning i detta hänseende bifallas, i den mån syftet med dessa åtgärder är att styrka att det föreligger hinder som gör gränsöverskridande fusioner omöjliga eller svåra.
- 203 Inget av sökandens övriga argument föranleder tribunalen att göra någon annan bedömning än den som anges i punkt 201 ovan.
- 204 För det första ankom det enligt sökanden på kommissionen att göra en åtskillnad mellan förvärv av aktier i utländska bolag som medförde en kontroll över bolaget och övriga aktieförvärv, för att förklara att tillämpningen av den omtvistade åtgärden på de förstnämnda inte medförde en klassificering som statligt stöd.
- 205 Som tribunalen har påpekat i punkt 193 ovan, förvärvar emellertid vissa företag majoritetsposter i inhemska bolag utan att de för den sakens skull önskar genomföra en fusion. Dessa företag får således, på grund av den omtvistade åtgärden, en ogynnsam behandling i förhållande till de företag som förvärvar aktier i utländska bolag trots att de befinner sig i en jämförbar situation. Denna ogynnsamma behandling visar den inkonsekvens som den omtvistade åtgärden inför beträffande skattebehandlingen av mervärdet och som den skulle införa även om den enbart gynnade förvärv av majoritetsposter i utländska bolag.
- 206 Dessutom ska det – även om det antas att den omtvistade åtgärden kan anses vara berättigad med avseende på förvärv av majoritetsposter – för fullständighetens skull konstateras att det under alla omständigheter inte ankom på kommissionen att inom ramen för det angripna beslutet fastställa villkoren för tillämpning av den omtvistade åtgärden som, under vissa omständigheter, hade kunnat tillåta den att inte klassificera åtgärden som statligt stöd. En sådan fråga hör snarare till dialogen mellan de spanska myndigheterna och kommissionen inom ramen för anmälan av den ifrågavarande stödordningen. En sådan anmälan borde ha getts in innan åtgärderna genomfördes (dom av den 9 september 2009, Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen, T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 och T-270/01, EU:T:2009:315, punkt 381).
- 207 Det ska tilläggas att kommissionen, enligt domstolens fasta praxis, när det gäller en stödordning, kan begränsa sig till att granska den aktuella stödordningens allmänna särdrag och är inte skyldig att undersöka varje enskild tillämpning av stödordningen för att pröva om denna ordning innebär ett stöd

(dom av den 29 april 2004, Grekland/kommissionen, C-278/00, EU:C:2004:239, punkt 24, dom av den 15 december 2005, Italien/kommissionen, C-66/02, EU:C:2005:768, punkt 91, och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 122).

- 208 Sökanden har i detta hänseende åberopat domen av den 22 november 2001, *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/kommissionen* (T-9/98, EU:T:2001:271, punkt 117). Tribunalen fann visserligen i den domen att kommissionen inte kunde begränsa sig till att göra en allmän och abstrakt bedömning av den i det målet aktuella åtgärden, utan även måste pröva sökandens specifika fall. Denna lösning antogs med hänsyn till de speciella omständigheterna, vilka skiljde sig från omständigheterna i förevarande mål, för det första eftersom antagandet av den aktuella åtgärden bland annat berättigades av sökandens speciella situation, för det andra eftersom denna situation under det administrativa förfarandet inte bara blev föremål för skriftliga yttranden från den tyska regeringen och sökandens moderbolag, utan även för fördjupade diskussioner mellan denna regering och kommissionen och för det tredje eftersom den tyska regeringen hade föreslagit kommissionen att regeringen endast skulle tillämpa den aktuella bestämmelsen beträffande sökanden i det målet och att alla eventuella övriga tillämpningar av åtgärden skulle anmälas särskilt (punkterna 80–82).
- 209 När det gäller hänvisningen till domen av den 9 juni 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere" m.fl./kommissionen* (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368), ska det påpekas att denna dom meddelades före domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), vilken bekräftade den rättspraxis som anger att kommissionen, när det gäller en stödordning, kan begränsa sig till att granska den aktuella stödordningens allmänna särdrag och inte är skyldig att undersöka varje enskild tillämpning av stödordningen för att pröva om denna ordning innebär ett stöd (se punkt 207 ovan).
- 210 I de mål som avgjordes genom dom av den 9 juni 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere" m.fl./kommissionen* (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368), och dom av den 28 november 2008, *Hotel Cipriani m.fl./kommissionen* (T-254/00, T-270/00 och T-277/00, EU:T:2008:537), vilka sökanden även har hänvisat till, åberopades ett åsidosättande av principen om förbud mot diskriminering, då kommissionen beträffande en stödordning hade prövat vissa företags, nämligen kommunala företags, individuella situation, utan att göra samma sak beträffande privata företag som befann sig i en motsvarande situation. Sökanden har emellertid inte gjort gällande något åsidosättande av principen om förbud mot diskriminering på grund av att vissa företag blivit föremål för en individuell granskning. Således är den lösning som tribunalen fann (och som domstolen bekräftade i punkterna 128 och 160 i sin dom) – enligt vilken kommissionen i avsaknad av närmare upplysningar om klagandeföretagen och deras respektive branscher inte var skyldig enligt principen om icke-diskriminering att göra undantag från sin metod att granska den berörda stödordningen utifrån dess allmänna kännetecken och göra en bedömning av deras individuella situation – inte relevant i förevarande mål.
- 211 I synnerhet är den rättspraxis som nämns i punkterna 208–210 ovan inte relevant, eftersom det inte i förevarande mål rör sig om att, beroende på bransch, avgränsa för vilka företag klassificeringen som statligt stöd inte kan fastställas, utan att utifrån de ekonomiska aktörer på vilka den aktuella fördelen är tillämplig avgöra för vilka företag denna klassificering inte kan fastställas. Om kommissionen ålades en skyldighet att granska de olika ekonomiska aktörer på vilka den aktuella fördelen på ett giltigt sätt skulle kunna tillämpas utan att förekomsten av ett stöd kunde konstateras, skulle detta medföra en ändring av innehållet i eller tillämpningsvillkoren för den aktuella åtgärden och inte bara en avgränsning av dess geografiska eller sektoriella räckvidd. En sådan skyldighet skulle emellertid leda kommissionen till att överskrida den behörighet som den har enligt bestämmelserna i EUF-fördraget och i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [108 FEUF] (EGT L 83, 1999, s. 1).

- 212 Dessutom ska det, när det gäller berättigandet av den åtskillnad som görs genom den aktuella åtgärden, erinras om att det ankommer på den berörda medlemsstaten att styrka denna (se punkterna 64 och 176 ovan). Det ankommer således även på denna medlemsstat att anpassa innehållet i eller tillämpningsvillkoren för denna åtgärd om det visar sig att den endast kan berättigas delvis.
- 213 Slutligen är medlemsstaten även, på grund av den kännedom som den har om arten av och systematiken i det system i vilket den aktuella åtgärden ingår, bäst lämpad att fastställa innehållet i eller tillämpningsvillkoren för denna åtgärd, särskilt när det, som i förevarande mål, krävs en komplex bedömningen av åtgärdens verkningar, vilka förväntas berättiga det undantag som den inför (se punkterna 178–198 ovan).
- 214 Även om det antas att kommissionens granskning, inom ramen för det formella granskningsförfarandet, av fallet med förvärv av majoritetsposter skulle ha blivit föremål för specifika diskussioner mellan kommissionen och Konungariket Spanien på grundval av dokumenterade ansökningar av denna medlemsstat, följer det av de överväganden som anges i punkterna 204–213 ovan att denna invändning, under alla omständigheter, ska underkännas, inbegripet avseende förvärv av majoritetsposter, och detta utan att det är nödvändigt att pröva argumenten avseende förekomsten av hinder som gör gränsöverskridande fusioner omöjliga eller svåra.
- 215 Följaktligen kan inte heller sökandens yrkanden om åtgärder för processledning i detta hänseende bifallas, eftersom dessa åtgärder är avsedda att göra det möjligt att fastställa att det föreligger hinder som gör gränsöverskridande fusioner omöjliga eller svåra.
- 216 Vidare har sökanden gjort gällande att kommissionen som grund även angav att den omtvistade åtgärden var oproportionerlig på grund av att den även är tillämplig på förvärv av minoritetsposter som inte innebär någon kontroll över bolaget. Genom denna kritik kan sökanden anses ha framställt ett alternativt yrkande om att det angripna beslutet ska ogiltigförklaras i den mån det fastställer att en tillämpning av den omtvistade åtgärden på majoritetsposter är olaglig.
- 217 Detta yrkande kan inte bifallas.
- 218 För det första kunde kommissionen nämligen med fog anse att Konungariket Spanien inte hade styrkt att den omtvistade åtgärden var berättigad utan att grunda sig på den oproportionerliga karaktären av denna (se punkterna 176–188 ovan).
- 219 Vidare skulle den omtvistade åtgärden, även om den endast gynnade förvärv av majoritetsposter i utländska företag, införa en inkonsekvens i skattebehandlingen av mervärdet som äventyrar berättigandet genom principen om skatteneutralitet (se punkt 205 ovan).
- 220 För det andra hade kommissionen, mot bakgrund av de överväganden som anges i punkterna 206–213 ovan, trots att Konungariket Spanien enligt sökanden hade begärt det, ingen skyldighet att förklara att det inte förelåg något statligt stöd i situationen avseende förvärv av majoritetsposter.
- 221 Slutligen ska det för det tredje erinras om att enligt fast rättspraxis kan en del av en unionsrättsakt ogiltigförklaras endast om de delar för vilka ogiltigförklaring har yrkats kan avskiljas från rättsakten i övrigt (se dom av den 24 maj 2005, Frankrike/parlamentet och rådet, C-244/03, EU:C:2005:299, punkt 12 och där angiven rättspraxis). Detta krav på avskiljbarhet är inte uppfyllt när rättsaktens kärninnehåll skulle ändras om en del av den ogiltigförklarades (dom av den 24 maj 2005, Frankrike/parlamentet och rådet, C-244/03, EU:C:2005:299, punkt 13). I förevarande mål skulle emellertid en ogiltigförklaring av det angripna beslutet, i den mån det fastställer att det föreligger ett statligt stöd inbegripet vad gäller förvärv av majoritetsposter, få till följd att kärninnehållet i detta beslut ändrades.

- 222 Således underkänner tribunalen det ovan i punkt 216 nämnda argumentet och ogillar det alternativa yrkande som grundar sig på detta.
- 223 Vad för det andra gäller åberopandet av kommissionens beslutspraxis, underkänner tribunalen även detta argument.
- 224 I det avseendet ska det påpekas att enligt rättspraxis ska bedömningen av om en viss åtgärd ska anses utgöra statligt stöd uteslutande göras inom ramen för artikel 107.1 FEUF och inte med hänsyn till en beslutspraxis som kommissionen uppges ha tillämpat tidigare (dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 136).
- 225 Av ovan angivna överväganden följer under alla omständigheter (se punkt 201 ovan) att invändningen, om att den omtvistade åtgärden är berättigad mot bakgrund av arten av och systematiken i det system i vilket den ingår, ska underkännas.
- 226 Vidare kan argumentet avseende en bristande motivering till det angripna beslutet beträffande fastställandet av att den omtvistade åtgärden är selektiv inte godtas. Som följer av övervägandena i punkterna 65–75 ovan, motiverade kommissionen sitt beslut tillräckligt när det gäller fastställandet att den omtvistade åtgärden är selektiv.
- 227 Slutligen, när det gäller de förväntade effekterna av den omtvistade åtgärden på den inre marknaden och det argument som sökanden har framfört i detta hänseende, räcker det att påpeka att det angripna beslutet, i den del det anger att den omtvistade åtgärden är selektiv, inte är grundat på förekomsten av sådana snedvridningar. Även om det skulle vara det, följer det av övervägandena ovan att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fastställde att den omtvistade åtgärden var selektiv utan att den, för att komma fram till denna slutsats, behövde grunda sig på eventuella snedvridningseffekter som den omtvistade åtgärden skulle ha på den inre marknaden.
- 228 Av dessa överväganden följer att talan inte kan bifallas på den första grunden, avseende att den omtvistade åtgärden inte är selektiv.

B. Den andra grunden: Felaktig identifiering av mottagaren av den omtvistade åtgärden

1. Parternas argument

- 229 Sökanden har i huvudsak bestritt den omständigheten att den fördel som den omtvistade åtgärden ger skulle gynna företag som är skattskyldiga i Spanien och som förvärvar aktier i utländska bolag. Mottagarna av den omtvistade åtgärden är i själva verket dessa bolag och deras aktieägare, vilka kan avyttra sina aktier till ett högre pris.
- 230 Sökanden har gjort gällande att kommissionen, i det angripna beslutet, gav ett inkonsekvent och felaktigt svar på det argument som vissa av de berörda parterna anförde, vilket avsåg att de faktiska mottagarna av stödet var aktieägarna i de utländska bolag som säljer sina aktier till företag som är skattskyldiga i Spanien.
- 231 Sökanden har även åberopat kommissionens tidigare praxis.
- 232 Kommissionen har gjort gällande att den av sökanden påstådda inkonsekvensen inte existerar.
- 233 Under alla omständigheter åtnjuter, enligt kommissionen, de företag på vilka den omtvistade åtgärden är tillämplig en fördel.

2. Tribunalens bedömning

- 234 Det ska inledningsvis erinras om att den omtvistade åtgärden innebär att företag som är skattskyldiga i Spanien och förvärvar aktier i utländska bolag får minska sitt bolagsskatteunderlag, under förutsättning att de i övrigt uppfyller de villkor som föreskrivs i åtgärden.
- 235 Enligt sökanden övervältras den fördel som ges genom den omtvistade åtgärden, vars omedelbara mottagare är företag som förvärvar aktier i utländska bolag, i realiteten på försäljningspriset på aktierna. Följaktligen är det inte dessa företag som åtnjuter den omtvistade åtgärden, utan snarare de som avyttrar de berörda aktierna.
- 236 Detta argument måste underkännas på var och en av följande tre självständiga grunder.
- 237 För det första kan det inte förutsättas att den fördel som den omtvistade åtgärden innebär nödvändigtvis övervältras på försäljningspriset på de aktier som förvärvas. Någon sådan omständighet har inte styrkts i förevarande mål. Följaktligen saknar detta argument stöd i omständigheterna.
- 238 För det andra, om det antas att företag som är skattskyldiga i Spanien och önskar förvärva aktier i utländska bolag höjer det pris som erbjuds genom att beakta den minskning av bolagsskatteunderlaget som de åtnjuter vid detta förvärv, ökar detta deras chanser att genomföra de aktuella transaktionerna. Dessa företag förfogar således över "ekonomiska fördelar som de inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsvillkor", enligt domstolens formulering i dess dom av den 11 juli 1996, SFEI m.fl. (C-39/94, EU:C:1996:285, punkt 60).
- 239 Den situation som granskats i förevarande mål skiljer sig således från den situation där mottagaren av fördelen har en skyldighet att utan motprestation vidarebefordra denna till en tredjeman (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2003, Belgien/kommissionen, C-457/00, EU:C:2003:387, punkt 58). Även om de förvärvande företagen övervältrar hela den skattefördel som följer av den omtvistade åtgärden på försäljningspriset på aktierna i de förvärvade bolagen, ökar nämligen deras förhandlingskapacitet i egenskap av förvärvare, vilket i sig utgör en uppenbar fördel, liksom kommissionen med fog har understrukt.
- 240 För det tredje har domstolen funnit att den omständigheten att den förmån som realiserar genom utnyttjande av en fördel, i synnerhet en skatteförmån, inte är identisk med denna fördel, och kanske till och med är obefintlig, inte påverkar huruvida stödet ska återkrävas av mottagarna av denna fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity, C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkterna 92, 93, 100 och 102).
- 241 Följaktligen påverkar en sådan omständighet inte heller egenskapen av stödmottagare beträffande de personer som är mottagare av den aktuella fördelen.
- 242 Om det, när en sådan omständighet föreligger, skulle godtas att mottagarna av den fördel som en åtgärd föreskriver inte är de verkliga mottagarna av denna åtgärd, skulle detta få till följd att varje åtgärd för återkrav beträffande dem hindras, vilket skulle strida mot den lösning som domstolen fastställt.
- 243 I förevarande fall har sökanden i huvudsak gjort gällande en minskning – eller till och med bortfall – av den förmån som genomförs genom utnyttjandet av den fördel som den ges genom den omtvistade åtgärden.
- 244 Med tillämpning av ovan i punkt 240 nämnda rättspraxis, såsom den tolkats i punkt 241 ovan, kan den omständigheten, om den antas vara riktig, att den skatteförmån som följer av den omtvistade åtgärden i förevarande mål helt övervältras av de förvärvande företagen på priset på aktierna i de förvärvade

företagen och den vinst till följd av den omtvistade åtgärden som de förvärvande företagen gjort vid förvärvet därför blir obefintlig, inte leda till slutsatsen att dessa företag inte är mottagare av den omtvistade åtgärden.

- 245 Det följer av var och en av de tre grunder som anges i punkterna 237–244 ovan att de företag som är skattskyldiga i Spanien och förvärvar aktier i utländska bolag inte endast är de omedelbara mottagarna av det aktuella stödet, utan även är de som faktiskt åtnjuter det.
- 246 Detta är vad kommissionen utan tvetydighet angav i det angripna beslutet vars motivering, som är tillräckligt detaljerad i detta avseende, inte på något sätt är inkonsekvent.
- 247 Det kan i detta hänseende påpekas att kommissionen, i skäl 105 i det angripna beslutet, angav att den ansåg att stödmottagarna var de företag som kunde tillämpa den skattemässiga avskrivningen av mervärdet. Den angav att det inte fanns någon mekanism som garanterade att hela eller delar av fördelen förs vidare till dem som säljer de aktuella aktierna och att, även om en ekonomisk fördel överfördes till säljarna så skulle den omtvistade åtgärden ändå ge förvärvaren större kapacitet att lägga ett högre anbud, ”vilket [var] av stor betydelse i en konkurrensutsatt förvärvstransaktion”.
- 248 Vidare ska sökandens argument avseende kommissionens påstådda inkonsekvens i sin praxis avseende identifieringen av mottagaren av stödet underkännas.
- 249 Enligt rättspraxis ska nämligen bedömningen av om en viss åtgärd ska anses utgöra statligt stöd uteslutande göras inom ramen för artikel 107.1 FEUF och inte med hänsyn till en beslutspraxis som kommissionen uppges ha tillämpat tidigare (se dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 136 och där angiven rättspraxis). Fastställandet av stödmottagaren är emellertid en av de delar i konstaterandet av att stödet existerar som motsvarar en objektiv situation och inte kan bero på institutionernas beteende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 december 2013, kommissionen/Irland m.fl., C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).
- 250 Av det ovan anförda följer att talan inte kan bifallas såvitt avser den andra grunden.

C. Den tredje grunden: Åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar

1. Parternas argument

- 251 Sökanden har i huvudsak gjort gällande att kommissionen har gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av det referensdatum som beaktats av kommissionen, för att fastställa vilka stöd som ska vara föremål för en återkravsåtgärd. Kommissionen åsidosatte således principen om skydd för berättigade förväntningar, genom att underlåta att som referensdatum ange dagen för offentliggörandet av det angripna beslutet.
- 252 Sökanden har i synnerhet hänvisat till unionsdomstolens praxis, samt till kommissionens beslutspraxis, på grundval av vilken den har gjort gällande ett åsidosättande av principen om likabehandling.
- 253 Sökanden har kritiserat kommissionens tes att en aktsam aktör – efter offentliggörandet av beslutet att inleda förfarandet – skulle underlåta att tillämpa den omtvistade åtgärden fram till publiceringen av det slutliga beslutet.
- 254 Sökanden har även åberopat en brist på motivering i det angripna beslutet.

- 255 Kommissionen har gjort gällande att principen om skydd för berättigade förväntningar inte har åsidosatts med hänsyn till rättspraxis.
- 256 Den har även gjort gällande att argumentet avseende dess tidigare beslutspraxis saknar verkan och är, under alla omständigheter, ogrundat.

2. Tribunalens bedömning

- 257 Det ska erinras om att rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar enligt fast rättspraxis förutsätter att tre kumulativa villkor är uppfyllda. Det ska inledningsvis föreligga tydliga försäkringar som är ovillkorliga och samstämmiga, som härrör från behöriga och tillförlitliga källor och som meddelats den berörde av administrationen. Försäkringarna ska för det andra vara av sådan beskaffenhet att de ger upphov till en berättigad förväntan hos mottagaren. För det tredje ska försäkringarna överensstämma med tillämpliga regler (se dom av den 16 december 2008, Masdar (UK)/kommissionen, C-47/07 P, EU:C:2008:726, punkt 81 och där angiven rättspraxis, och dom av den 23 februari 2006, Cementbouw Handel & Industrie/kommissionen, T-282/02, EU:T:2006:64, punkt 77 och där angiven rättspraxis).
- 258 Det ska även erinras om att grunden avseende åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar inte med framgång kan åberopas för att bestrida ett beslut av kommissionen i vilket en nationell åtgärd klassificeras som statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom begreppet statligt stöd motsvarar en objektiv situation och inte kan påverkas av institutionernas agerande eller uttalanden (dom av den 10 december 2013, kommissionen/Irland m.fl., C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53). När en nationell åtgärd med fog kan klassificeras som statligt stöd, kan således inte tidigare försäkringar om att denna åtgärd inte utgör ett stöd vara förenliga med artikel 107.1 FEUF. Eftersom det tredje villkoret som anges i punkt 257 ovan inte är uppfyllt, är ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar som åberopas mot kommissionens beslut i vilket åtgärden klassificeras som statligt stöd uteslutet.
- 259 Grunden avseende åsidosättandet av principen om skydd för berättigade förväntningar kan med framgång göras gällande mot ett beslut genom vilket kommissionen, med stöd av artikel 108.2 FEUF, har beslutat att den berörda medlemsstaten ska upphäva en nationell åtgärd eller ändra den inom en frist som kommissionen beslutar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 december 2013, kommissionen/Irland m.fl., C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).
- 260 Det kan exempelvis för kommissionen röra sig om att tvinga den berörda medlemsstaten att gradvis avsluta en befintlig stödordning som blivit oförenlig med den inre marknaden (se det beslut som var aktuellt i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416) eller besluta om återkrav av ett nytt stöd som betalats utan att förhandsanmälan gjorts till kommissionen och som denna anser vara oförenlig med den inre marknaden.
- 261 När det gäller detta sistnämnda exempel, som är aktuellt i förevarande fall, ska det understrykas att om det fanns en regel eller en princip enligt vilken kommissionen har en skyldighet att besluta om återkrav av varje stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden, skulle de försäkringar som görs i avsaknad av återkrav av ett sådant stöd, vilka kan följa av förklaringar som getts beträffande avsaknaden av klassificering av den aktuella åtgärden som stöd, nödvändigtvis strida mot denna princip eller denna regel.
- 262 Således skulle det tredje av de kumulativa villkoren för tillämpning av principen om skydd för berättigade förväntningar (se punkt 257 ovan), beträffande att försäkringarna ska stå i överensstämmelse med tillämpliga regler (dom av den 16 november 1983, Thyssen/kommissionen, 188/82, EU:C:1983:329, punkt 11, dom av den 6 februari 1986, Vlachou/revisionsrätten, 162/84, EU:C:1986:56, punkt 6, dom av den 27 mars 1990, Chomel/kommissionen, T-123/89, EU:T:1990:24,

punkt 28, dom av den 6 juli 1999, Forvass/kommissionen, T-203/97, EU:T:1999:135, punkt 70, dom av den 18 juni 2014, Spanien/kommissionen, T-260/11, EU:T:2014:555, punkt 84, och dom av den 22 april 2016, Irland och Aughinish Alumina/kommissionen, T-50/06 RENV II och T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punkt 213), aldrig kunna uppfyllas.

- 263 Det ska i detta hänseende erinras om att domstolen, redan i domen av den 21 mars 1990, Belgien/kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 66), fann att ett upphävande av ett rättsstridigt stöd, som var oförenligt med den inre marknaden, genom återkrav var den logiska följden av fastställandet av att stödet var rättsstridigt.
- 264 Det logiska samband som domstolen således har fastställt i sin rättspraxis mellan ett stöds rättsstridighet och dess återkrav medförde emellertid inte någon skyldighet för kommissionen att förordna om återkrav av varje stöd som är rättsstridigt och oförenligt med den inre marknaden.
- 265 Som kommissionen erinrade om i 2007 års tillkännagivande med rubriken ”Effektivare verkställande av kommissionsbeslut som ålägger medlemsstater att återkräva olagligt och oförenligt statligt stöd” (EGT C 272, 2007, s. 4), var det först under andra hälften av 1980-talet och början av 1990-talet som kommissionen mer systematiskt började uppmana medlemsstaterna att återkräva olagliga och oförenliga stöd och det var genom antagandet av förordning nr 659/1999 som det ”fastställdes att kommissionen hade skyldighet att uppmana medlemsstaterna att återkräva denna typ av stöd”.
- 266 Denna skyldighet följer av den första meningen i artikel 14.1 i förordning nr 659/1999, i vilken det föreskrivs att kommissionen, vid negativa beslut i fall av olagligt stöd, ”ska besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren”.
- 267 Trots antagandet av en sådan bestämmelse, vilken förefaller innebära en skyldighet för kommissionen att föreskriva återkrav av varje stöd som är rättsstridigt och oförenligt med den inre marknaden, kan grunden avseende åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar fortfarande åberopas mot ett beslut om återkrav av ett nytt stöd som betalats ut utan förhandsanmälan till kommissionen och som av denna anses vara oförenligt med den inre marknaden.
- 268 För det första föreskrivs nämligen ett undantag från skyldigheten att återkräva ett rättsstridigt och oförenligt stöd redan i den andra meningen i artikel 14.1 i förordning nr 659/1999, i vilken anges att kommissionen inte ska återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.
- 269 Principen om skydd för berättigade förväntningar har emellertid erkänts som en allmän unionsrättslig princip (dom av den 19 maj 1992, Mulder m.fl./rådet och kommissionen, C-104/89 och C-37/90, EU:C:1992:217, punkt 15; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 28 april 1988, Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, punkterna 26 och 27).
- 270 För det andra kan artikel 14.1 i förordning nr 659/1999, särskilt dess första mening, inte tolkas så, att den medför hinder för att det tredje av de kumulativa villkoren för tillämpning av principen om skydd för berättigade förväntningar ska anses uppfyllt och således leder till att en tillämpning av denna princip är utesluten (se punkterna 257, 261 och 262 ovan).
- 271 Den andra meningen i artikel 14.1 i förordning nr 659/1999 har nämligen just till syfte att säkerställa skyddet för berättigade förväntningar, liksom framgår av förklaring 29/99 som upptagits i protokollet från rådets sammanträde under vilket det formellt antog denna förordning (månatlig förteckning över rådets rättsakter, mars 1999), enligt vilken förordning ”kommissionen alltid är bunden av allmänna [unionsrättsliga] principer, bland annat principen om skydd för berättigade förväntningar, vilken har företräde framför ... sekundärrätten”.

- 272 Av detta följer att sökanden, i syfte att bestrida att det angripna beslutet inte är lagligt i den del det föreskriver att det beviljade stödet ska återkrävas, vid tribunalen kan åberopa grunden om åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar och, i detta hänseende göra gällande de försäkringar som kommissionen kan ha gett sökanden avseende att den omtvistade åtgärden inte klassificerats som stöd, vilket nödvändigtvis innebär att den fördel som denna åtgärd gav den inte skulle bli föremål för ett återkrav (se punkt 261 ovan) eller endast ett återkrav i enlighet med dessa försäkringar.
- 273 Det ska således fastställas huruvida sökanden kan vinna framgång med den grund som sökanden har gjort gällande till stöd för talan.
- 274 Sökanden har bestritt den övergångsordning som kommissionen tillämpat i den mån den, som referensdatum, angett dagen för offentliggörandet av beslutet att inleda förfarandet. Enligt sökanden borde kommissionen ha beaktat dagen för offentliggörandet av det angripna beslutet.
- 275 Det ska inledningsvis påpekas att kommissionen, i skäl 154 i det angripna beslutet, angav att den omtvistade åtgärden utgjorde ett olagligt statligt stöd, det vill säga ett nytt stöd som genomförts i strid med artikel 108.3 FEUF.
- 276 Det är utrett att den omtvistade ordningen inte av Konungariket Spanien förhandsanmälades till kommissionen i enlighet med artikel 108.3 FEUF.
- 277 Visserligen blir åtgärden, enligt sökanden, selektiv inom unionen först genom försvinnandet av de hinder mot gränsöverskridande fusioner vilket, enligt sökanden, tidigast skulle kunna konstateras efter ikraftträdandet av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar (EUT L 310, 2005, s. 1). Således utgjorde inte den omtvistade åtgärden ett stöd vid tidpunkten för dess ikraftträdande och kunde följaktligen anses vara ett befintligt stöd i den mening som avses i artikel 1 b v) i förordning nr 659/1999.
- 278 Med detta resonemang har sökanden emellertid grundat sig på antagandet att förekomsten av hinder mot gränsöverskridande rörelseförvärv skulle tillåta att anse att denna åtgärd inte är selektiv.
- 279 Att ett sådant antagande saknar relevans har konstaterats bland annat i punkterna 200, 201 och 214 ovan.
- 280 Således kan den slutsatsen dras att sökanden inte har styrkt att den omtvistade åtgärden skulle utgöra ett befintligt stöd. Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den klassificerade det som rättsstridigt stöd.
- 281 Stödmottagaren kan emellertid, när ett stöd har genomförts utan någon föregående anmälan till kommissionen och stödet därmed är otillåtet enligt artikel 108.3 FEUF, inte vid detta tillfälle ha berättigade förväntningar på att stödet beviljats lagenligt, såvida det inte föreligger exceptionella omständigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 november 1987, RSV/kommissionen, 223/85, EU:C:1987:502, punkterna 16 och 17, dom av den 20 september 1990, kommissionen/Tyskland, C-5/89, EU:C:1990:320, punkterna 14 och 16, dom av den 13 juni 2013, HGA m.fl./kommissionen, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkt 134, dom av den 27 januari 1998, Ladbroke Racing/kommissionen, T-67/94, EU:T:1998:7, punkt 182, dom av den 16 oktober 2014, Alcoa Trasformazioni/kommissionen, T-177/10, EU:T:2014:897, punkt 61, och dom av den 22 april 2016, Irland och Aughinish Alumina/kommissionen, T-50/06 RENV II och T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punkt 214).

- 282 I det angripna beslutet beslutade kommissionen, som ansåg att det förelåg sådana omständigheter (skälen 29 och 175 i det angripna beslutet), inte om återkrav av det aktuella stödet, bland annat för de mottagare av den omtvistade åtgärden som hade förvärvat aktier i ett utländskt bolag före den 21 december 2007, dagen för offentliggörandet av beslutet att inleda förfarandet.
- 283 Tillämpningen av en sådan övergångsordning berättigades, enligt kommissionen, av den omständigheten att kommissionen hade gett riktade, ovillkorade och enhetliga försäkringar som gav mottagarna av den omtvistade åtgärden berättigade förväntningar om att ordningen för avskrivning av mervärde var laglig i den bemärkelsen att den inte omfattades av bestämmelserna om statligt stöd och att eventuella fördelar av den ordningen därför inte kunde omfattas av några efterföljande återkrav (skäl 166 i det angripna beslutet).
- 284 Således angav en kommissionsledamot, i kommissionens namn, den 19 januari 2006, som svar på en fråga från en ledamot av Europaparlamentet, följande:
- ”Kommissionen kan inte bekräfta att de höga buden från spanska företag beror på att Spaniens skattelagstiftning tillåter företag att skriva av [finansiellt mervärde] snabbare än vad franska eller italienska företag kan göra. Däremot kan kommissionen bekräfta att den typen av nationell lagstiftning inte omfattas av bestämmelserna om statligt stöd eftersom de är generella avskrivningsregler som gäller för alla företag i Spanien.”
- 285 På samma sätt angav kommissionen, den 17 februari 2006, som svar på en fråga från en ledamot av Europaparlamentet, fortfarande i institutionens namn, följande:
- ”Enligt den information som kommissionen för närvarande har tillgång till, förefaller det som om de spanska skattebestämmelserna om avskrivning av mervärde är tillämpliga på alla företag i Spanien, oberoende av storlek, sektor, juridisk form eller av om de är privata eller offentliga, eftersom de är generella avskrivningsregler. Därför verkar de inte omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om statligt stöd.”
- 286 Kommissionens svar blev visserligen inte föremål för någon fullständig publicering i *Europeiska unionens offentliga tidning*, men publicering gjordes av frågornas nummer, vem som var frågeställare, frågornas föremål, mottagarinstitutionen och angivelse av att svar getts på dessa och vid vilket datum (EUT C 327, 2006, s. 164 och s. 192).
- 287 Det har i förevarande mål inte bestritts att de i punkterna ovan nämnda uppgifterna kan ha gett upphov till en berättigad förväntan hos sökanden.
- 288 Parternas meningsskiljaktighet avser vilka konsekvenser som kan anses följa av antagandet den 10 oktober 2007 av beslutet att inleda förfarandet vilket, efter en inledande sammanfattning, offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 21 december 2007 (se punkt 274 ovan).
- 289 I detta hänseende anges i domstolens praxis, grundad på lydelsen i artikel 108.3 FEUF, att för det fall kommissionen inleder det formella granskningsförfarandet, förbjuder den sista meningen i artikel 108.3 FEUF den berörda medlemsstaten att genomföra de planerade åtgärderna innan detta förfarande har lett till ett slutligt beslut. De nya stödåtgärderna är således underställda en förebyggande kontroll som utförs av kommissionen och de kan i princip inte genomföras av den berörda medlemsstaten så länge denna institution inte ha förklarat dem förenliga med fördraget (dom av den 30 juni 1992, Spanien/kommissionen, C-312/90, EU:C:1992:282, punkt 16).
- 290 Vidare har domstolen slagit fast att när kommissionen har inlett ett formellt granskningsförfarande avseende en ny nationell åtgärd under genomförande, gäller den suspensiva verkan av ett sådant beslut för de nationella domstolar där mål kan anhängiggöras, vilka i förekommande fall är skyldiga

att vidta alla nödvändiga åtgärder för att beakta konsekvenserna av ett eventuellt åsidosättande av skyldigheten att avbryta genomförandet av åtgärden (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 42).

291 Slutligen har domstolen slagit fast att det, efter att kommissionen meddelat ett beslut om att inleda ett formellt granskningsförfarande beträffande en åtgärd som höll på att genomföras och som betecknades som nytt stöd, åtminstone efter beslutets antagande fanns åtminstone allvarliga tvivel angående åtgärdens laglighet, som, utan att hindra möjligheten att ansöka om interimistiska åtgärder vid domstol, borde medföra att medlemsstaten avbröt utbetalningarna, eftersom ett omedelbart beslut om att åtgärden var förenlig med den inre marknaden, vilket skulle göra det möjligt att på ett lagligt sätt fortsätta att verkställa åtgärden, var uteslutet när förfarandet enligt artikel 108.2 FEUF hade inletts. Dessa tvivel beträffande åtgärdens laglighet skulle även medföra att de företag som tog emot stöd vägrade att ta emot nya utbetalningar eller att de avsatte medel som eventuellt behövdes för senare återbetalningar (dom av den 9 oktober 2001, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2001:528, punkt 59).

292 Således har stödmottagarna, mot bakgrund av den suspensiva verkan av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet avseende en ny nationell åtgärd under genomförande, inte grund för att som i förevarande fall göra gällande exceptionella omständigheter som kan berättiga upprätthållandet av en berättigad förväntan efter detta beslut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2016, Frankrike/kommissionen, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, punkterna 50–56).

293 I övrigt tillät den övergångsordning som kommissionen antagit de stödmottagare som förvärvat aktier (eller gjort ett oåterkalleligt åtagande att förvärva aktier) vid dagen för offentliggörandet av beslutet att inleda förfarandet, att fortsätta att åtnjuta en tillämpning av denna åtgärd under hela den planerade avskrivningsperioden. De aktuella företagen kunde således, efter detta datum, anpassa sitt beteende omedelbart och inte göra något åtagande beträffande förvärv av aktier i ett utländskt bolag om de ansåg att ett sådant åtagande, mot bakgrund av risken att inte i slutändan kunna åtnjuta den skattemässiga fördel som den omtvistade åtgärden innebar, inte var av tillräckligt ekonomiskt intresse.

294 Det ska slutligen tilläggas att kommissionen, i den sammanfattning av beslutet att inleda förfarandet som offentliggjordes, med detta beslut, i *Europeiska unionens officiella tidning* den 21 december 2007, angav att den ansåg att den aktuella skatteordningen föreföll uppfylla alla de kriterier som var i kraft för att anses vara ett statligt stöd. Kommissionen preciserade även följande:

”... åtgärden [förefaller] utgöra ett undantag från det spanska skattesystemet, eftersom det finansiella mervärdet skrivs av trots att det inte har registrerats i det förvärvande företags räkenskaper, eftersom det förvärvande företaget och det förvärvade företaget inte utgör någon gemensam enhet. Åtgärden ger därför en ekonomisk fördel som består i sänkt skatt för företag som förvärvar betydande aktieinnehav i utländska bolag. Det förefaller vara fråga om statliga medel och om en särskild åtgärd, eftersom den gynnar företag som genomför vissa investeringar.

Åtgärden förefaller påverka handeln mellan medlemsstater, eftersom den stärker handelsvillkoren för stödmottagarna, som ägnar sig åt vissa former av holding-verksamhet. Konkurrensen kan påverkas genom att subventionerna till de spanska företag som lägger bud för att förvärva företag utomlands ger icke-spanska konkurrenter en nackdel när det gäller att lägga fram konkurrenskraftiga bud på de relevanta marknaderna.

Inget av undantagen i artikel [10]7.2 och [10]7.3 tycks vara tillämpligt och stödet förefaller vara oförenligt med den [inre] marknaden. Kommissionen anser följaktligen att de spanska myndigheterna genom att genomföra åtgärden i fråga kan ha beviljat statligt stöd i den mening som avses i artikel [10]7.1 i fördraget.”

- 295 Mot bakgrund av de omständigheter som anges i punkt 294 ovan, hade de företag på vilka den omtvistade ordningen tillämpades eller kunde tillämpas, vid tidpunkten för offentliggörandet av beslutet att inleda förfarandet, fått kännedom om de exakta skälen till varför kommissionen ansåg att de åtgärder som föreskrevs i denna ordning föreföll uppfylla vart och ett av villkoren i artikel 107 FEUF och att de kunde anses vara oförenliga med den inre marknaden.
- 296 Dessutom framgår det inte av sammanfattningen av beslutet att inleda förfarandet eller av den kronologi som anges i skälen 1–7 i detta beslut att den omtvistade ordningen kan beröra ett befintligt stöd. I synnerhet kunde de aktuella företagen förstå att denna ordning, som hade genomförts före inledandet av det formella granskningsförfarandet, inte hade varit föremål för ett godkännande av kommissionen.
- 297 Av det ovan anförda följer att antagandet av beslutet att inleda förfarandet i förevarande fall räckte för att skingra den berättigade förväntan som hade kunnat uppkomma hos mottagarna av den omtvistade åtgärden genom de förklaringar som det hänvisas till i punkterna 284 och 285 ovan.
- 298 Sökandens övriga argument ändrar inte denna slutsats.
- 299 För det första hade – i det mål som avgjordes genom domen av den 24 november 1987, RSV/kommissionen (223/85, EU:C:1987:502, punkt 6) – ett nytt stöd visserligen utbetalats innan det anmälades till kommissionen.
- 300 De belopp som kommissionen återkrävde hade emellertid betalats före antagandet av varje beslut om inledande av det formella granskningsförfarandet (se, i detta hänseende, förhandlingsprotokoll publicerat i rättsfallssamlingen, sidorna 4621 och 4622).
- 301 Den lösning som ges i domen av den 24 november 1987, RSV/kommissionen (223/85, EU:C:1987:502), kan inte överföras när, som i förevarande mål, det stöd avseende vilket kommissionen har beslutat om återkrav ännu inte hade beviljats den dag då beslutet om att inleda förfarandet meddelades och till och med rörde en fördel som hade beviljats på grundval av stödmottagarnas agerande efter publiceringen av detta beslut (se punkt 293 ovan).
- 302 För det andra har sökanden åberopat domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), angående det belgiska skattesystemet för samordningscentraler.
- 303 Det finns emellertid betydande skillnader mellan sammanhanget i förevarande mål och det mål som avgjordes genom domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416).
- 304 För det första hade nämligen kommissionen, i det målet, genom två på varandra följande beslut (punkt 16), konstaterat att den aktuella ordningen inte innehöll någon stödkomponent. Det rörde sig således om en befintlig stödordning för vilken rättspraxis avseende återkrav av stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden, i vilken fastställts ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar endast under exceptionella omständigheter (se punkt 281 ovan), inte var tillämplig.
- 305 Inte heller fördragets bestämmelser om verkningarna av antagandet av ett beslut att inleda det formella granskningsförfarandet eller rättspraxis angående verkningarna av tillämpningen av dessa bestämmelser när ett olagligt stöd har betalats ut (se punkterna 289–292 ovan), vilka även begränsar tillämpningen av principen om skydd för berättigade förväntningar, var tillämpliga.

- 306 Generaladvokaten Léger insisterade för övrigt i sitt förslag till avgörande i de förenade målen Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:89, punkterna 404 och 405), på att det förelåg en särskild situation när förväntningarna skapats genom kommissionens tidigare beslut och att de i sådana fall skulle vara föremål för ett alldeles särskilt skydd.
- 307 I ett sådant fall bekräftar nämligen kommissionens beslut i vilka avsaknaden av stödelement stödjer den rättsliga situationen för personer på vilka den aktuella åtgärden är tillämplig, genom att erkänna dess förenlighet med artikel 107 FEUF fram till antagandet av ett eventuellt beslut i motsatt riktning.
- 308 Det ska i detta hänseende erinras om att unionsinstitutionernas rättsakter presumeras vara lagliga så länge de inte har ogiltigförklarats eller återkallats (dom av den 15 juni 1994, kommissionen/BASF m.fl., C-137/92 P, EU:C:1994:247, punkt 48).
- 309 För det andra gällde det mål som avgjordes genom domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), huruvida det fanns en möjlighet för mottagarna av en stödordning att få den period under vilken de omfattades av denna stödordning förlängd.
- 310 I det målet var åtnjutandet av den aktuella ordningen underställd en koncession som beviljades för en förnybar tioårsperiod. Det omtvistade beslutet föreskrev att mottagarna av en sådan koncession, från och med dagen för dess delgivning, inte vid dess utgång kunde beviljas förlängning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkterna 32–34).
- 311 Domstolen fann att den frist på cirka åtta månader mellan beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet och dagen för antagandet av det omtvistade beslutet var otillräcklig för att mottagarna skulle kunna beakta den eventualiteten att beslut om upphörande av det aktuella systemet skulle fattas. Domstolen grundade sig bland annat på att detta system medförde att bokföringsmässiga åtgärder måste vidtas och att finansiella och ekonomiska beslut måste fattas, något som inte kunde ske inom en så kort frist för en ekonomisk aktör (dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 162).
- 312 Domstolen underströk i sin dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), att de företag som beviljats koncessionen i det mål som avgjordes genom domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), och som på grund av kommissionens beslut inte kunde beviljas förnyad koncession hade gjort betydande investeringar liksom långsiktiga åtaganden på grund av koncessionen (punkt 91).
- 313 Generaladvokaten Léger angav, i sitt förslag till avgörande i de förenade målen Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:89 punkt 418), att det i de målen omtvistade systemet utgjorde ett skatterättsligt system som avvek från den allmänna lagstiftningen med flera skattebefrielser och en särskild metod för fastställandet av beskattningsunderlaget. Möjligheten att sådana slags åtgärder avvecklades var således mycket svårare att beakta för ett företag än att en subvention upphävdes. Det krävde inte endast att hänsyn togs till de ekonomiska följderna av en sådan avveckling, utan även att en betydande omorganisation företogs bland annat vad gällde redovisningen.
- 314 I förevarande mål kunde de företag på vilka den omtvistade ordningen var eller kunde vara tillämplig som har angetts i punkt 293 ovan, tvärtom, från dagen för publiceringen av beslutet att inleda förfarandet anpassa sitt agerande omedelbart genom att inte göra något åtagande avseende ett förvärv av aktier i ett utländskt bolag, om de ansåg att ett sådant åtagande mot bakgrund av risken att inte på lång sikt kunna åtnjuta den skattefördel som föreskrivs i det omtvistade systemet inte var av tillräckligt ekonomiskt intresse.

- 315 Följaktligen återfinns inte i förevarande fall alla de omständigheter som förelåg i det mål som avgjordes genom dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), vilka har angetts ovan i punkterna 302–314, vare sig när det gäller den omständigheten att det stöd som var aktuellt i det målet var ett befintligt stöd eller beträffande nödvändigheten för mottagarna av detta stöd att, till följd av förbudet mot detta, vidta åtgärder som inte kunde vidtas inom en kort frist. Således saknar sökanden grund för att åberopa denna dom.
- 316 För det tredje har sökanden gjort gällande ett åsidosättande av principen om likabehandling. De har åberopat beslut av kommissionen som antagits beträffande skattesystem som, liksom sökanden själva har angett, har likheter med det belgiska skattesystemet för samordningscentra, det vill säga det som granskades i det mål som avgjordes genom dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 16). Som har påpekats i punkt 315 ovan, skiljer sig emellertid särdragen i detta system från dem i den omtvistade ordningen.
- 317 De situationer som sökanden har åberopat i detta hänseende är således inte jämförbara med situationen i förevarande mål.
- 318 Vidare har sökanden – såvitt avser dess hänvisningar till såväl kommissionens beslut beträffande skattesystem vilka, enligt sökanden, har likheter med det belgiska skattesystemet avseende samordningscentra, som flera andra beslut av kommissionen avseende skatteåtgärder – inte styrkt att kommissionen har gett upphov till berättigade förväntningar i ett sammanhang som präglas av beviljandet, även efter beslutet om inledande av förfarandet, av en fördel till följd av ett nytt stöd som inte hade anmälts till kommissionen.
- 319 Det har inte heller styrkts, eller ens påståtts, att mottagarna av de aktuella fördelarna i de beslut som sökanden har gjort gällande kunde anpassa sitt agerande omedelbart (se punkt 314 ovan).
- 320 Eftersom sökanden inte har styrkt, eller ens gjort gällande, några omständigheter som eventuellt skulle kunna berättiga beviljandet av ett övergångssystem vars verkningar bestod efter dagen för publiceringen av beslutet om inledande av förfarandet, kan dess argument grundade på kommissionens beslutspraxis på området skydd för berättigade förväntningar inte godtas.
- 321 När det gäller kommissionens beslut av den 31 oktober 2000 om den spanska lagstiftningen om bolagsbeskattning (EGT L 60, 2001, s. 57) – det vill säga det enda beslut i kommissionens beslutspraxis som sökanden har åberopat avseende vilket den har lämnat tillräckliga uppgifter för att tribunalen på ett detaljerat sätt ska kunna granska huruvida bakgrunden till detta mål var jämförbar med bakgrunden till förevarande mål – rör det sig därvid, liksom kommissionen med rätta har understrukit, om ett beslut som antogs med tillämpning av EKSG-fördraget för vilket villkoren för kontroll av statligt stöd inte var jämförbara med villkoren i EG-fördraget och sedermera EUF-fördraget. I synnerhet fanns det inte i EKSG-fördraget några bestämmelser liknande dem i artikel 108.3 FEUF på vilka ovan i punkt 289 nämnda rättspraxis grundades.
- 322 Dessutom antogs detta beslut före den ovan i punkt 291 nämnda domen av den 9 oktober 2001, Italien/kommissionen (C-400/99, EU:C:2001:528), enligt vilken det, efter antagandet av ett beslut att inleda det formella granskningsförfarandet, åtminstone föreligger betydande tvivel beträffande huruvida den aktuella åtgärden är förenlig med unionsrätten på området statligt stöd.
- 323 Ett sådant beslut kan således inte leda till slutsatsen att det finns berättigade förväntningar som sökanden har grund för att göra gällande.
- 324 Av det ovan angivna följer att – även om det antas att argumentet avseende kommissionens tidigare beslutspraxis avseende villkoren för återkrav av ett stöd och huruvida dessa åsidosätter principen om skydd för berättigade förväntningar har verkan för denna princip – detta argument under alla omständigheter är ogrundat.

- 325 Mot bakgrund av samtliga ovan angivna omständigheter, underkänner tribunalen sökandens grund.
- 326 När det gäller en bristande motivering till det angripna beslutet, i den mån sökanden har gjort gällande en sådan, kan det konstateras att kommissionen, liksom följer av den materiella bedömning som tribunalen har kunnat göra ovan, i det angripna beslutet på ett tillräckligt precist och konsekvent sätt förklarade och motiverade villkoren för återkrav av stödet för att sökanden skulle kunna bestrida detta beslut och för att unionsdomstolarna skulle kunna utöva sin legalitetsprövning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 september 1995, Tiercé Ladbroke/kommissionen, T-471/93, EU:T:1995:167, punkt 29). I detta hänseende hänvisas särskilt till punkterna 275 och 283 ovan, i vilka tribunalen uttryckligen har hänfört sig till vissa delar av det angripna beslutet.
- 327 Således kan den tredje grunden – även om det antas att den har till syfte att bestrida det angripna beslutets formella lagenlighet – inte godtas eftersom den under alla omständigheter saknar stöd.
- 328 Av det ovan angivna följer att talan inte kan bifallas på någon av de grunder som anförts.
- 329 Talan ska således ogillas i sin helhet. Det saknas därvid anledning att pröva kommissionens argument att sökanden saknar talerätt och intresse av att få saken prövad.

IV. Rättegångskostnader

- 330 Enligt artikel 219 i rättegångsreglerna ska tribunalen – då den meddelar dom efter ogiltigförklaring och återförvisning – besluta om kostnaderna som uppkommit under rättegången dels i målet vid tribunalen, dels i målet om överklagande vid domstolen. Eftersom domstolen i domen i målet World Duty Free förordnade att beslutet om sökandens och kommissionens rättegångskostnader skulle anstå, ankommer det på tribunalen att i denna dom även besluta om deras rättegångskostnader i målet om överklagande C-20/15 P (se punkt 15 ovan).
- 331 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att sökanden ska bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader. Eftersom sökanden har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.
- 332 När det gäller intervenienterna beslutade domstolen om deras rättegångskostnader i domen i målet World Duty Free. Således ska tribunalen fatta beslut om deras rättegångskostnader endast såvitt avser förevarande mål.
- 333 I enlighet med artikel 138.1 i rättegångsreglerna, enligt vilken de medlemsstater och institutioner som har intervenerat ska bära sina rättegångskostnader, ska Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

- 1) **Talan ogillas.**
- 2) **World Duty Free Group, SA ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader.**
- 3) **Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 november 2018.

Underskrifter

Innehållsförteckning

I. Bakgrund till tvisten	2
II. Förfarandet och parternas yrkanden	3
III. Rättslig bedömning	5
A. Den första grunden: Avsaknad av selektivitet i den omtvistade åtgärden	5
1. Parternas argument	5
2. Tribunalens bedömning	7
a) Avsaknad av selektivitet vid första påseende	10
b) Huruvida ett undantag föreligger	11
1) Den första etappen	11
2) Den andra etappen	17
c) Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad mot bakgrund av arten av eller strukturen på det system som den utgör en del av (den tredje etappen)	20
B. Den andra grunden: Felaktig identifiering av mottagaren av den omtvistade åtgärden	26
1. Parternas argument	26
2. Tribunalens bedömning	27
C. Den tredje grunden: Åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar	28
1. Parternas argument	28
2. Tribunalens bedömning	29
IV. Rättegångskostnader	37