



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
GIOVANNI PITRUZZELLA  
föredraget den 21 januari 2021<sup>1</sup>

## Förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P

**World Duty Free Group, SA, tidigare Autogrill España, SA**  
**mot**  
**Europeiska kommissionen (C-51/19 P)**  
**och**  
**Konungariket Spanien**  
**mot**  
**World Duty Free Group, SA, tidigare Autogrill España, SA,**  
**Europeiska kommissionen (C-64/19 P)**

”Överklagande – Bestämmelser om bolagsskatt som tillåter företag med skattemässig hemvist i Spanien att skriva av det mervärde som uppstår vid förvärv av aktieinnehav i bolag med skattemässig hemvist i utlandet – Begreppet statligt stöd – Selektivitet”

1. Förevarande förenade mål gäller de överklaganden som har ingetts av World Duty Free Group, SA, tidigare Autogrill España, SA (nedan kallat WDFG) (mål C-51/19 P), respektive Konungariket Spanien (mål C-64/19 P) av den dom av den 15 november 2018, World Duty Free Group/kommissionen<sup>2</sup> (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken tribunalen ogillade WDFG:s talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av artikel 1.1 i kommissionens beslut 2011/5/EG av den 28 oktober 2009 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag som Spanien har genomfört<sup>3</sup> (nedan kallat det omtvistade beslutet) och alternativt av artikel 4 i detta beslut.

2. Förevarande överklaganden utgör två av de åtta parallella målen med yrkande om upphävande av de domar genom vilka tribunalen ogillade flera spanska bolags respektive talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet eller kommissionens beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag som Spanien har genomfört (nedan kallat beslutet av den 12 januari 2011).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Originalspråk: italienska.

<sup>2</sup> T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

<sup>3</sup> C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) (EUT L 7, 2011, s. 48).

<sup>4</sup> C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, 2011, s. 1). De övriga mål i vilka jag i dag föredrar mitt förslag till avgörande utgörs av de förenade målen C-53/19 P, Banco Santander och Santusa/kommissionen, och C-65/19 P, Spanien/kommissionen, mål C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/kommissionen, mål C-52/19 P, Banco Santander/kommissionen, mål C-54/19 P, Axia Mediterranean/kommissionen, och mål C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/kommissionen.

## I. De faktiska omständigheterna, den omtvistade åtgärden och det omtvistade beslutet

3. Den 10 oktober 2007 beslutade Europeiska kommissionen, 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 kommissionen under år 2007, att inleda det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF<sup>5</sup> (nedan kallat beslutet att inleda granskningsförfarandet) avseende bestämmelsen i artikel 12.5, vilken 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,<sup>6</sup> 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 konsolidering av den omarbetade lydelsen av lagen om bolagsskatt) (nedan kallad företagsbeskattningslagen) av den 5 mars 2004 (nedan kallad den omtvistade åtgärden). 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 fem procent av aktiekapitalet och det aktuella innehavet behålls oavbrutet under minst ett år, får det mervärde<sup>7</sup> av finansiell karaktär<sup>8</sup> 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.

4. Den 28 oktober 2009 antog kommissionen det omtvistade beslutet, genom vilket den avslutade det formella granskningsförfarandet vad avsåg förvärv av aktieinnehav som genomförts inom Europeiska unionen. Efter att ha konstaterat, i skäl 19 i beslutet, att "[e]nligt de spanska beskattningsprinciperna får mervärde, med undantag för den aktuella åtgärden, endast skrivas av efter ett rörelseförvärv som genomförs i form av ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning", och efter att ha preciserat, i skäl 20, att "[g]enom begreppet finansiellt mervärde i [den omtvistade åtgärden] införs ett koncept som vanligtvis brukar användas vid överföringar av tillgångar eller rörelseförvärv", slog kommissionen fast att den berörda åtgärden är selektiv eftersom den endast gynnar vissa grupper av företag som gör vissa investeringar utomlands och att "denna riktade egenskap inte [kan] motiveras av ordningens karaktär" (se skälen 89 och 92-114). Enligt kommissionens uppfattning gäller denna slutsats oavsett om referenssystemet definieras som bestämmelserna om skattebehandling av finansiellt mervärde enligt det spanska skattesystemet (se skälen 89 och 92-114) eller som skattebehandling av mervärde som uppstår ur ett ekonomiskt intresse i ett företag som är hemmahörande i ett annat land än Spanien (se skälen 89 och 115-119). I artikel 1.1 i det omtvistade beslutet slog kommissionen fast att "[d]en stödordning som Spanien har genomfört enligt [den omtvistade åtgärden] är oförenlig med den gemensamma marknaden i den del som

<sup>5</sup> EUT C 311, 2007, s. 21.

<sup>6</sup> BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951.

<sup>7</sup> I skäl 18 i det omtvistade beslutet definieras mervärdet som "värdet av ett högt respekterat företagsnamn, goda kundrelationer, de anställdas kunnande och andra sådana faktorer som förväntas leda till högre intäkter i framtiden", vilket motsvarar "det pris som betalas för ett företagsförvärv utöver marknadsvärdet på de tillgångar som företaget omfattar". Enligt de spanska redovisningsprinciperna ska detta mervärde redovisas som en separat immateriell tillgång så snart det förvärvande bolaget tar kontrollen över målbolaget.

<sup>8</sup> I skäl 20 i det omtvistade beslutet anförs att med "finansiellt mervärde" avses i det spanska skattesystemet det mervärde som skulle ha redovisats om det aktieägande bolaget och målbolaget hade fusionerat.

avser stöd till mottagare för förvärv inom gemenskapen”. Vidare slogs det i artikel 4 fast att de oförenliga stöd som motsvarar de skattesänkningar som har beviljats inom ramen för denna stödordning ska återkrävas.<sup>9</sup>

5. Kommissionen höll det formella granskningsförfarandet öppet i fråga om förvärv utanför unionen, mot bakgrund av att de spanska myndigheterna hade åtagit sig att inkomma med nya uppgifter. Denna del av förfarandet avslutades med att kommissionen antog beslutet av den 12 januari 2011, i vilket den stödordning som Spanien har genomfört enligt den omtvistade åtgärden förklarades vara oförenlig med den inre marknaden, inbegripet i den mån denna ordning tillämpas på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen.

## II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

6. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 maj 2010 väckte WDFG talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet. Genom dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen<sup>10</sup> (nedan kallad domen Autogrill España/kommissionen), biföll tribunalen denna talan med motiveringen att kommissionen hade gjort en felaktig tillämpning av det selektivitetsvillkor som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF. Vidare ogiltigförklarade tribunalen beslutet av den 12 januari 2011 genom dom av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen<sup>11</sup> (nedan kallad domen Banco Santander och Santusa/kommissionen).

7. Genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 19 januari 2015 överklagade kommissionen domen Autogrill España/kommissionen. Detta överklagande, som registrerades under nummer C-20/15 P, förenades med kommissionens överklagande, registrerat under nummer C-21/15 P, av domen Banco Santander och Santusa/kommissionen. Genom beslut som meddelades av domstolens ordförande den 19 maj 2015 tilläts Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien att intervensera i de förenade målen till stöd för de yrkanden som framstälts av WDFG och av Banco Santander och Santusa. Genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl.<sup>12</sup> (nedan kallad domen WDFG), upphävde domstolen domen Autogrill España/kommissionen, återförvisade målet till tribunalen och förordnade att frågan om rättegångskostnader delvis skulle anstå. Domstolen upphävde även domen Banco Santander och Santusa/kommissionen.

8. Den 15 november 2018 meddelade tribunalen den överklagade domen genom vilken tribunalen ogillade WDFG:s talan, förpliktade bolaget att bära sina egna rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader samt slog fast att Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien skulle bära sina egna rättegångskostnader.<sup>13</sup>

<sup>9</sup> Enligt artikel 1.2 i det omtvistade beslutet omfattas de skattesänkningar som mottagare har beviljats för förvärv inom gemenskapen i enlighet med den omtvistade åtgärden och som är knutna till ”rättigheter som innehas direkt eller indirekt i utländska företag som uppfyller de relevanta villkoren för stödordningen senast den 21 december 2007, med undantag för villkoret att de ska ha haft aktieinnehavet under en oavbruten period på minst ett år”, inte av förklaringen om oförenlighet och beslutet om återkrav. Kommissionen ansåg nämligen att fram till detta datum (vilket motsvarade det datum då beslutet att inleda granskningsförfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*) hade mottagarna av den omtvistade åtgärden berättigade förväntningar på att åtgärden var laglig (se skälen 165–168 i det omtvistade beslutet).

<sup>10</sup> T-219/10, EU:T:2014:939.

<sup>11</sup> T-399/11, EU:T:2014:938.

<sup>12</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981.

<sup>13</sup> Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien tilläts att intervensera i målet om överklagande vid domstolen, trots att de inte hade intervenerat vid tribunalen, kvalificerades de som intervenienter i det förnyade förfarandet till följd av domstolens upphävande av domen och återförvisningen av målet till tribunalen.

### III. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

9. Genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 25 januari 2019 respektive den 29 januari 2019 har WDFG och Konungariket Spanien ingett de aktuella överklagandena.

10. I mål C-51/19 P har WDFG yrkat att den överklagade domen ska upphävas, att det omtvistade beslutet ska ogiltigförklaras till följd av att dess talan vid tribunalen bifalles och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Spanien har yrkat att WDFG:s överklagande ska bifallas, att den överklagade domen ska upphävas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. I mål C-64/19 P har Spanien yrkat att den överklagade domen ska upphävas, att artikel 1.1 i det omtvistade beslutet ska ogiltigförklaras vad gäller den del där det slås fast att den omtvistade åtgärden utgör ett statligt stöd och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Tyskland har i båda målen yrkat att överklagandena ska bifallas. Kommissionen har i båda målen yrkat att överklagandena ska ogillas och att klagandena ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

### IV. Bedömning

#### A. Inledande överväganden

##### *1. Bedömningen av huruvida skatteåtgärder är selektiva*

11. För att en statlig åtgärd ska kunna anses utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF måste den gynna ”vissa företag eller viss produktion”, det vill säga ge mottagaren en selektiv fördel. Fördelens selektivitet är följaktligen en grundläggande beståndsdel i begreppet statligt stöd,<sup>14</sup> och enligt domstolens fasta praxis ska det vid selektivitetsbedömningen 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.<sup>15</sup>

12. Även nationella åtgärder som innebär en skattefördel<sup>16</sup> och som, trots att de inte innebär någon överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan uppfylla selektivitetsvillkoret och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.<sup>17</sup> Det som är utmärkande för dessa åtgärder och som gör det än svårare att bedöma bland annat deras selektivitet är att de, till skillnad från subventioner i strikt bemärkelse, ger fördelar av *negativ* karaktär, det vill säga i form av en minskning av den skattebörda som mottagarna annars skulle ha varit föremål för enligt det skattesystem som de normalt omfattas av.

<sup>14</sup> De aktuella överklagandena avser frågor som enbart rör materiell selektivitet, och inte geografisk selektivitet, som innebär att det ska fastställas huruvida den aktuella rättsordningen gäller inom den aktuella medlemsstatens gränser eller om den enbart tillämpas av det berörda understatliga organet. Se, i detta hänseende, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkterna 56 och 57).

<sup>15</sup> Se, bland annat, dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41), dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 54), och domen WDFG (punkt 54).

<sup>16</sup> Redan i [dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71),] punkt 28, klargjorde domstolen att den omtvistade åtgärdens skattemässiga karaktär inte är ett tillräckligt skäl för att undanta den från tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd.

<sup>17</sup> Se domen WDFG (punkt 56 och där angiven rättspraxis).

13. För att bedöma huruvida just nationella skatteåtgärder är selektiva har domstolen utvecklat en analysmetod i tre steg.<sup>18</sup> Denna analysmetod, som under årens lopp har vidareutvecklats och finlipats, systematiserades nyligen i domen WDFG och bekräftades senast i dom av den 28 juni 2018, Andres (konkurs, Heitkamp BauHolding)/kommissionen<sup>19</sup> (nedan kallad domen Andres), och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei<sup>20</sup> (nedan kallad domen A-Brauerei).

14. Enligt denna metod ska det för det första slås fast ”vilket allmänt skattesystem eller ’normalt’ skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten”, som fungerar som ”referensram” eller ”referenssystem”<sup>21</sup> (första steget) och därefter ska det fastställas att den aktuella skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med det allmänna systemet<sup>22</sup> (andra steget). Under de första två stegen syftar analysen huvudsakligen till dels att fastställa en jämförelseparameter, dels att avgränsa kategorin av företag som, med beaktande av denna parameter, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som mottagarna av den fördel som den aktuella nationella åtgärden ger befinner sig i. Om analysen visar på en skillnad i behandling mellan dessa företag ska åtgärden betraktas som en ”i princip selektiv” åtgärd.<sup>23</sup> Skattefördelar som följer av en generell regel som tillämpas utan åtskillnad på alla företag utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom selektivitetsvillkoret inte är uppfyllt.<sup>24</sup> Det ankommer på kommissionen att styrka att det föreligger en skillnad i behandling och följaktligen att den nationella åtgärden i princip är selektiv.

15. Under det tredje steget ges den berörda medlemsstaten möjligheten att styrka att den skillnad i behandling som framkommit under de första två stegen ”följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärden utgör en del av” och därför är motiverad.<sup>25</sup> Detta steg kännetecknas av en omvänd bevisbörda, vilket är fallet varje gång det ska bedömas huruvida det föreligger diskriminering. Det ankommer på det rättssubjekt som läggs till last för särbehandlingen, i detta fall den berörda medlemsstaten, att styrka att särbehandlingen är motiverad och att åtgärden är proportionerlig.

16. Även om den ovan beskrivna analysmetoden med avseende på utformning och formulering är linjär, är dess konkreta tillämpning inte alltid enkel och kan leda till olikartade lösningar vad gäller den granskade åtgärdens faktiska selektivitet.<sup>26</sup> Domstolen har vid flera tillfällen för övrigt gjort ”justeringar” eller ”förtydliganden”, vilka har gjort det möjligt att ta hänsyn till de aktuella skattesystemens särdrag, och förespråkade ett synsätt som uppfattats som kasuistiskt och kännetecknat av en låg grad av förutsägbarhet. Mot denna bakgrund och bortsett från de konkreta tillämpningarna av denna metod och de avvikande synsätt som har uttryckts i

<sup>18</sup> Som klargjorts av domstolen används inte denna metod enbart vid bedömningen avseende skatteåtgärder; se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).

<sup>19</sup> C-203/16 P, EU:C:2018:505.

<sup>20</sup> C-374/17, EU:C:2018:1024.

<sup>21</sup> Se, bland annat, domen Andres (punkterna 80 och 88).

<sup>22</sup> Se domen WDFG (punkt 57 och där angiven rättspraxis (dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49)).

<sup>23</sup> Se domen WDFG (punkt 58).

<sup>24</sup> Se, bland annat, dom av den 15 december 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 49), och dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22).

<sup>25</sup> Se, bland annat, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33), dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40), och domen WDFG (punkt 58).

<sup>26</sup> För ett skolexempel hänvisas det till det mål som gav upphov till domen Andres.

rättspraxis förefaller det enligt min uppfattning finnas vissa grundläggande kriterier i rättspraxis som är vägledande för domstolens resonemang och påverkar de lösningar som väljs på fall-till-fall-basis.

17. För det första har det nära sambandet mellan begreppet selektivitet och begreppet diskriminering med tiden betonats allt tydligare i domstolens praxis sedan domen av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket<sup>27</sup> (nedan kallad domen Gibraltar).<sup>28</sup> En nationell åtgärd anses vara selektiv om den fördel som den medför ger upphov till en diskriminering.<sup>29</sup> Som domstolen slog fast i punkt 71 i domen WDFG består analysmetoden för selektivitet på skatteområdet i huvudsak i att det undersöks ”huruvida utslutandet av vissa aktörer från tillgången till den skattefördel som följer av en åtgärd som avviker från ett allmänt skattesystem utgör en diskriminering av dessa aktörer”.<sup>30</sup>

18. För det andra ska skatteåtgärders selektivitet bedömas utifrån deras *verkningar*.<sup>31</sup> Detta innebär först och främst att de mål som den nationella skattelagstiftaren eftersträvar och som ligger utanför det undersökta skattesystemet enbart är av betydelse för att identifiera kategorin av personer inom vilken det ska slås fast huruvida det föreligger en skillnad i behandling, men inte för att motivera denna skillnad i behandling. Vidare ska det vid bedömningen av huruvida en skatteåtgärd är selektiv bortses från de aktuella åtgärdernas form för att undvika att ”nationella skattebestämmelser direkt undgår kontrollen avseende statliga stöd redan av det skälet att de omfattas av en annan lagstiftningsteknik, trots att de ... – genom att anpassa eller kombinera olika skatteregler – leder till samma resultat”.<sup>32</sup> Analysen baserad på åtgärdens verkningar kan leda till att domstolen slår fast den *faktiska selektiviteten* av en skatteåtgärd som, trots att den formellt är tillämplig på samtliga berörda aktörer utan åtskillnad på grundval av generella och objektiva kriterier, i praktiken inför en omotiverad skillnad i behandling.<sup>33</sup> Selektiviteten av sådana åtgärder, som inte utgör undantag från en normal ordning och följaktligen inte är *rättsligt*

<sup>27</sup> C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732.

<sup>28</sup> Se punkt 101 i domen Gibraltar, där domstolen för första gången nämnde begreppet diskriminering i samband med undersökningen av stödets selektivitet. Parallellen mellan de båda begreppen har emellertid sina rötter i tidigare domar, däribland dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41), där hypotesen om att selektiviteten ska fastställas genom att det bedöms huruvida det föreligger en skillnad i behandling mellan grupper av företag som befinner sig i jämförbara situationer växte fram. Se, för en uttrycklig bekräftelse av sambandet mellan selektivitet och diskriminering, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53).

<sup>29</sup> Se i detta avseende, bland annat, dom av den 28 juli 2011, Mediaset/kommissionen (C-403/10 P, ej publicerad, EU:C:2011:533, punkt 36), dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkterna 53–55), dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59), domen Gibraltar (punkterna 75 och 101), domen Andres (punkt 83) och domen WDFG (punkterna 54, 86 och 93) samt uttryckligen, även utanför skatterättens område, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 53 och 55).

<sup>30</sup> Se, även, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53), som meddelades samma dag som domen WDFG, och dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53). Samma uppfattning kommer till uttryck i flera nyligen föredragna förslag till avgörande. Se, exempelvis, förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, punkt 35) och i målet kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punkt 54), förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 82), förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29) och förslag till avgörande av generaladvokaten Wathelet i de förenade målen kommissionen/Banco Santander och Santusa (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:624, punkt 80).

<sup>31</sup> I linje med domstolens fasta praxis enligt vilken artikel 107.1 FEUF inte tar någon hänsyn till orsaken eller syftena med de statliga åtgärderna, utan definierar dem i förhållande till deras verkningar. Se, bland annat, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, punkt 27), dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 85 och 89), och domen Gibraltar (punkt 87).

<sup>32</sup> Se domen Andres (punkt 91).

<sup>33</sup> Se, bland annat, domen Gibraltar (punkt 101) och domen WDFG (punkt 67). För en definition av faktisk selektivitet, se punkt 121 i kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C/2016/2946 (EUT C 262, 2016, s. 1) (nedan kallat tillkännagivandet om begreppet statligt stöd).

*selektiva*<sup>34</sup>, kan inte konstateras genom tillämpning av analysmetoden i tre steg, såsom framgår av domen Gibraltar, utan kräver en konkret bedömning av huruvida själva tillämpningen av dem medför olika skattebörda till fördel för de gynnade företagen ”utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori”.<sup>35</sup>

19. Mot bakgrund av den naturliga komplexiteten hos de nationella skattelagstiftningarna, vilka består av ett antal system, regler och undantag och där de skattemässiga, ekonomiska och sociala mål som eftersträvas av lagstiftaren uppfylls genom att olika kategorier av skattskyldiga behandlas olika, genomför domstolen för det tredje en ”koherensprövning”,<sup>36</sup> varvid bristande koherens indikerar att den undersökta åtgärden är selektiv. Koherensprövningen är av betydelse både i det andra steget i analysmetoden, där kategorierna av mottagare och rättssubjekt som är uteslutna från fördelen fastställs i förhållande till målet med det aktuella skattesystemet, och – om åtgärden anses vara i princip selektiv – inom ramen för det tredje steget i samband med bedömningen av den berörda medlemsstatens motivering vad gäller det aktuella skattesystemets art eller systematik. Såsom kommer att framgå bättre i det följande ska ett kriterium för koherens även tillämpas i samband med fastställandet av referenssystemet, det vill säga i det första steget.

20. Selektivitetsbedömningen, såsom denna framgår av domstolens praxis, består således i en bedömning av den aktuella åtgärdens diskriminerande karaktär mot bakgrund av såväl dess verkningar som dess koherens med det system som åtgärden utgör en del av och oberoende av både de mål som ligger utanför detta system och eftersträvas av skattelagstiftaren och av den lagstiftningsteknik som använts.

21. Oavsett metod framgår det av rättspraxis, i synnerhet om den analyseras mot bakgrund av de avvikande synsätt som domstolen och tribunalen vid flera tillfällen har gett uttryck för,<sup>37</sup> att domstolen har en tendens att anta en extensiv tolkning av villkoret om selektivitet på skatteområdet, åtminstone när det gäller att definiera gränserna och räckvidden för begreppet generell åtgärd med stöd av vilket det går att utesluta att det aktuella skattesystemet är selektivt.<sup>38</sup> Detta synsätt, som sannolikt kan förklaras med behovet av att undvika att medlemsstaterna genom att anta sofistikerade skattebestämmelser kan kringgå reglerna för statligt stöd, har självklart mött kritik, eftersom det indirekt begränsar medlemsstaternas självbestämmande i samband med val av nationell skattepolitik och ekonomisk politik,<sup>39</sup> och i allt väsentligt överlåter till kommissionen, i samband med att den ska bedöma huruvida ett visst stöd är förenligt med den inre marknaden enligt artikel 107.3 FEUF, att undersöka om de mål som medlemsstaterna eftersträvar genom att anta direkta skatteåtgärder är lagenliga ur unionsrättslig synvinkel. Även om det i själva verket inte råder någon tvekan om att medlemsstaterna när de utövar sin

<sup>34</sup> Enligt tillkännagivandet om begreppet statligt stöd är rättslig selektivitet ”en direkt följd av de rättsliga kriterierna för beviljande av ett stöd som formellt sett är förbehållen endast vissa företag” (se punkt 121).

<sup>35</sup> Domen Gibraltar (punkterna 91 och 93 samt 103–107).

<sup>36</sup> Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 82).

<sup>37</sup> Se, exempelvis, de mål som gav upphov till dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757), dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2011:551), och de som ledde fram till domen Andres och domen WDFG.

<sup>38</sup> Se, för ett liknande resonemang, domen Gibraltar och domen WDFG. Med hänsyn även till de svårigheter som är förknippade med bedömningen lämnar den konkreta identifieringen av det aktuella systemets diskriminerande karaktär emellertid utrymme för mer restriktiva lösningar. Se exempelvis, även om den inte rör skatteområdet, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

<sup>39</sup> Se, exempelvis, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punkterna 113–115) och förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 74–81). Se, vidare, Irlands, Spaniens och Tysklands ståndpunkter i det mål som gav upphov till domen WDFG, vilka återges i punkt 52 i den domen, samt – såsom kommer att framgå bättre i det följande – den motvilja mot att anta den lösning som domstolen valde i nämnda dom som den tyska regeringen har uttryckt i sina yttranden i förevarande mål.

behörighet är skyldiga att iaktta unionsrätten, inklusive bestämmelserna om statligt stöd, har domstolen emellertid vid upprepade tillfällen slagit fast att "[i] avsaknad av unionslagstiftning på området är det medlemsstaterna eller de enheter under statsnivå som har självbestämmande på skatteområdet som är behöriga att fastställa vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna".<sup>40</sup> Den komplexa bedömningen av skattefordelars selektivitet måste för övrigt göras med hänsyn tagen till denna känsliga behörighetsfördelning.

22. Jag kommer i det följande att mot bakgrund av de ovan nämnda kriterierna och de ovan anförda övervägandena analysera de invändningar som har framställts av WDFG och av Spanien. Innan jag inleder denna analys är det emellertid nödvändigt att klargöra räckvidden av domen WDFG och dess relevans för prövningen av de aktuella överklagandena.

## **2. Konsekvenserna av domen WDFG för prövningen av de aktuella överklagandena**

23. I domen *Autogrill España/kommissionen*, genom vilken det omtvistade beslutet ogiltigförklarades, ansåg tribunalen för det första att för att selektivitetsvillkoret ska vara uppfyllt måste det således alltid identifieras en kategori av företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden och att, när den aktuella åtgärden potentiellt är tillgänglig för alla företag, såsom är fallet vad gäller den omtvistade åtgärden, innebär fastställandet av att det finns en avvikelse från det allmänna eller "normala" skattesystemet inte i sig att selektivitetsvillkoret är uppfyllt.<sup>41</sup> För det andra fann tribunalen att alla skillnader i beskattning inte i sig innebär att det föreligger ett stöd, men att det likväl för att en skillnad i beskattning ska kunna anses utgöra stöd är nödvändigt att det går att identifiera en särskild kategori av företag som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika för dem.<sup>42</sup> Tribunalen underkände kommissionens argument som grundade sig på rättspraxis angående statligt exportstöd och slog fast att domstolen i de domar som kommissionen hade hänvisat till<sup>43</sup> dock hade identifierat en kategori av stödmottagande företag som kan särskiljas på grund av egenskaper som de delar.<sup>44</sup>

24. I domen WDFG biföll domstolen kommissionens båda invändningar där den första invändningen syftade till att bestrida tribunalens ståndpunkt att kommissionen i syfte att visa att en nationell åtgärd är selektiv måste identifiera en grupp av företag vilka har en gemensam egenskap och den andra till att bestrida tribunalens tolkning av rättspraxis angående exportstöd. Vad gäller den första invändningen konstaterade domstolen, efter att ha erinrat om den ovan beskrivna trestegsmetoden för selektivitetsbedömning, att den omtvistade åtgärden, eftersom den kan gynna *alla företag med skattemässig hemvist i Spanien som förvärvar aktieinnehav* på minst fem procent i företag med skattemässig hemvist utanför denna medlemsstat, kan anses utgöra ett statligt stöd och att det ankom på kommissionen att utreda om denna åtgärd, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher.<sup>45</sup> Domstolen konstaterade vidare att tribunalens resonemang grundade sig på en felaktig tillämpning av selektivitetsvillkoret och att detta villkor – när det gäller en nationell åtgärd som innebär en skattefördel med allmän räckvidd – är uppfyllt om kommissionen visar att åtgärden

<sup>40</sup> Se dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

<sup>41</sup> Se, särskilt, punkterna 44, 45, 53 och 62 i domen *Autogrill España/kommissionen*.

<sup>42</sup> Se punkterna 67 och 68 i domen *Autogrill España/kommissionen*.

<sup>43</sup> Det handlar om dom av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), dom av den 7 juni 1988, *Grekland/kommissionen* (57/86, EU:C:1988:284), och dom av den 15 juli 2004, *Spanien/kommissionen* (C-501/00, EU:C:2004:438).

<sup>44</sup> Se punkterna 79–81 i domen *Autogrill España/kommissionen*.

<sup>45</sup> Se punkt 62 i domen WDFG.



*avviker från det allmänna eller "normala" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.*<sup>46</sup> Enligt domstolen gjorde tribunalen således en felaktig rättstillämpning när den slog fast att den omtvistade åtgärden inte ska anses som en selektiv åtgärd, utan som en generell åtgärd, med hänvisning till att den inte riktar sig mot någon viss företagskategori eller viss produktionskategori, till att den är tillämplig oavsett företagets verksamhetsinriktning, och till att den a priori eller potentiellt är tillgänglig för alla företag som önskar förvärva aktieinnehav på minst fem procent i utländska bolag och inneha dessa oavbrutet under minst ett år.<sup>47</sup> Domstolen preciserade vidare att i motsats till vad tribunalen fann utgör det således inget hinder för att eventuellt fastställa att den omtvistade åtgärden är selektiv att det grundläggande villkoret för att erhålla den skattefördel som denna åtgärd innebar avser en ekonomisk transaktion, närmare bestämt en "rent finansiell transaktion", för vilken det inte föreskrivs någon minimal investering och som är oberoende av de gynnade företagets verksamhetsinriktning.<sup>48</sup> Domstolen slog därmed fast att tribunalen gjorde fel när den kritiserade kommissionens konstateranden att den omtvistade åtgärden är selektiv utan att undersöka huruvida kommissionen faktiskt hade undersökt och *fastställt* att denna åtgärd är *diskriminerande*.<sup>49</sup> Vad gäller kommissionens andra invändning, såvitt det är av intresse för de aktuella målen, ansåg domstolen att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning då den slog fast att den rättspraxis angående exportstöd som kommissionen hade grundat sig på inte är tillämplig i det aktuella fallet. I punkt 119 i domen WDFG slog domstolen fast att den ovannämnda trestegsmetoden för selektivbedömning "är fullt ut tillämpli[g] avseende skattestöd till export" och preciserade att en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden anses vara selektiv om den gynnar företag som utför gränsöverskridande transaktioner, särskilt investeringar, till nackdel för andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet, och som utför transaktioner av samma art inom medlemsstatens territorium.

25. Domen WDFG utgör utan tvekan en viktig byggsten för definitionen av begreppet skattestöds selektivitet. Enligt denna dom kan en nationell åtgärd vara selektiv, även om den inte på förhand identifierar en särskild kategori av mottagare och även om alla företag som är hemmahörande i den berörda medlemsstaten, oavsett deras storlek, juridiska form, verksamhetsgren eller andra särdrag, potentiellt kan erhålla den fördel som denna åtgärd innebär, förutsatt att de genomför en viss typ av investering.<sup>50</sup> Domstolens synsätt, enligt vilket det även med hänsyn till åtgärder som omedelbart framstår som tillämpliga utan åtskillnad och som fastställer en fördel som rättsligt och faktiskt är tillgänglig för alla företag ska undersökas om de kan ge upphov till en diskriminering, delas inte av de som hävdar att en strikt tillämpning av analysmetoden i tre steg, som inte mildras av att det samtidigt tillämpas ett kriterium om allmän tillgänglighet till skattefördelen, leder till en överdriven utvidgning av begreppet stöd och en underminering av

<sup>46</sup> Se punkt 67 i domen WDFG.

<sup>47</sup> Se punkt 69 i domen WDFG.

<sup>48</sup> Se punkt 81 i domen WDFG.

<sup>49</sup> Se punkt 93 i domen WDFG.

<sup>50</sup> Fram till domen WDFG utgjorde den omständigheten att allmänna åtgärder i princip inte är selektiva ett hinder för att en fördel som var tillgänglig för alla företag utan åtskillnad, även om den villkorades av att det genomfördes en viss transaktion, kunde anses vara selektiv. I denna dom klargjorde domstolen däremot att det för att kunna bedöma huruvida en åtgärd är selektiv även måste föreligga en skillnad i behandling som inte direkt följer av denna åtgärd utan av beteendet hos mottagarföretaget. Det handlar enligt min uppfattning om den mest känsliga aspekten av domen WDFG, som tribunalen inte utan anledning, och inte utan förtäckt kritik, underströk i punkterna 82 och 83 i den överklagade domen.

medlemsstaternas behörighet på området direkt beskattning.<sup>51</sup> I denna riktning går yttrandet från den tyska regeringen, som anser att domen WDFG ska ha begränsad räckvidd och måste tillämpas i rätt sammanhang.

26. Här nöjer jag mig med att påpeka att även om det stämmer att domstolen i domen WDFG tog ställning i ett specifikt sammanhang, som kännetecknas av en åtgärd som i vissa avseenden kan jämföras med exportstödsåtgärder, i förhållande till vilka domstolen traditionellt har intagit en striktare hållning vad gäller deras kvalificering som stöd, anser jag ändå inte att det går att relativisera räckvidden för denna dom för mycket, i och med att denna dom både med hänsyn till den redaktionella teknik som har använts och den omständigheten att den har legat till grund för senare domar från domstolen, däribland domar meddelade av domstolens stora avdelning,<sup>52</sup> fungerar som en principiell dom som förutom att fastställa användningen av trestegsmetoden för selektivbedömning preciserar att varje ordning där det stadgas villkor för att erhålla en skattefördel, även om denna fördel potentiellt är tillgänglig för alla företag, kan vara selektiv om den leder till en differentierad behandling av företag som befinner sig i rättsligt och faktiskt jämförbara situationer.

27. Mot denna bakgrund ska det understrykas att betydelsen av domen WDFG är relativt begränsad i samband med prövningen av de aktuella överklagandena. För det första syftar ingen av klagandenas invändningar till att bestrida de domskäl där tribunalen – genom att tillämpa de principer som domstolen slog fast i domen WDFG – underkände de argument med vilka WDFG hade gjort gällande att den omtvistade åtgärden har allmän karaktär.<sup>53</sup> För det andra grundade domstolen i denna dom sitt resonemang på det antagandet att kommissionen hade konstaterat att den omtvistade åtgärden är selektiv på grund av att den har undantagskaraktär och ger upphov till en skillnad i behandling mellan hemmahörande företag, men tog inte ställning till någon av dessa två aspekter, som emellertid utgör kärnan i de aktuella överklagandena.<sup>54</sup> Med andra ord begränsade sig domstolen till att godta den analysmetod som kommissionen hade tillämpat för att fastställa att den omtvistade åtgärden är selektiv, och inte resultatet av tillämpningen i sig, vilket däremot utgör kärnan i de aktuella förenade målen. Av detta följer att de argument som den tyska regeringen har utvecklat i sitt yttrande saknar betydelse vid prövningen av de aktuella överklagandena, i den mån de syftar till att kritisera tribunalen för att den i det aktuella fallet valde trestegsmetoden för selektivbedömning som grundar sig på diskriminering, och inte metoden som grundar sig på ”allmän tillgänglighet” till skattefördelen.

<sup>51</sup> Se förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 74–81). Se, även, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85), där det gjordes försök att relativisera domens räckvidd genom att understryka den omtvistade åtgärdens karaktär av incitament till export.

<sup>52</sup> Se, särskilt, domen A-Brauerei, där domstolen, trots att den gjordes uppmärksam på konsekvenserna av en restriktiv tolkning av domen WDFG av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 115), bekräftade den sistnämnda domens synsätt även utanför det specifika sammanhang i vilken den hade meddelats.

<sup>53</sup> Se punkterna 77–89 i den överklagade domen.

<sup>54</sup> Jag vill dock betona att det har gjorts andra tolkningar av domen WDFG (se förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 107) och förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85)), enligt vilka domstolen tog ställning till referenssystemet eller selektiviteten av den omtvistade åtgärden.

## B. Överklagandena

28. WDFG och Konungariket Spanien har till stöd för respektive överklagande åberopat var sin enda grund som hänför sig till ett fel vid tolkningen av artikel 107.1 FEUF avseende selektivitetsvillkoret. Båda grunderna är uppdelade i flera delgrunder. WDFG:s enda grund består av fyra delgrunder som har åberopats i första hand och två som har åberopats i andra hand, medan Konungariket Spaniens enda grund består av fyra delgrunder.

29. De invändningar som WDFG har framställt inom ramen för sina fyra förstahandsdelgrunder och de invändningar som Konungariket Spanien har framställt inom ramen för de fyra delgrunderna i sin enda överklagandegrund överlappar eller sammanfaller med varandra till stor del.<sup>55</sup> Dessa invändningar kan därför grupperas och prövas gemensamt. Jag kommer senare att pröva de delgrunder i WDFG:s enda överklagandegrund som har åberopats i andra hand.

### *1. Den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund samt den första och den andra delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund: fel vid fastställandet av referenssystemet*

#### *a) Upptagande till sakprövning*

30. De invändningar som har framställts inom ramen för den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund samt den första och den andra delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund gäller det första steget i selektivitetsbedömningen vilket, som anförts ovan, syftar till att fastställa referenssystemet. Kommissionen har gjort gällande att dessa invändningar ska avvisas helt och hållet, eftersom WDFG:s talan vid tribunalen inte innehöll några invändningar rörande påstådda fel vid fastställandet av referenssystemet. Om klagandena tilläts att vid domstolen framställa nya invändningar inom ramen för överklagandet skulle detta innebära att klagandena vid domstolen kunde anhängiggöra en mer omfattande tvist än den som tribunalen har prövat.

31. Kommissionens invändning om rättegångshinder ska enligt min uppfattning ogillas.

32. Det stämmer enligt den fasta rättspraxis som kommissionen har åberopat att domstolen i ett mål om överklagande endast är behörig att pröva tribunalens rättsliga bedömning av de grunder och argument som har behandlats vid den och att en part i princip vid domstolen inte kan åberopa en ny grund som denne inte har åberopat vid tribunalen.<sup>56</sup>

33. Domstolen har emellertid klargjort att en klagande inför domstolen kan åberopa grunder som följer av den överklagade domen och som syftar till att bestrida domens rättsliga grund.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> I sin svarsinlägga i mål C-51/19 P har Konungariket Spanien understrukit att WDFG:s överklagande i allt väsentligt överensstämmer med dess enda överklagandegrund och det däri utvecklade resonemanget.

<sup>56</sup> Se, bland annat, dom av den 1 februari 2007, Sison/rådet (C-266/05 P, EU:C:2007:75, punkt 95), och dom av den 28 februari 2019, Alfamicro/kommissionen (C-14/18 P, EU:C:2019:159, punkt 38).

<sup>57</sup> Se dom av den 29 november 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl./kommissionen (C-176/06 P, ej publicerad, EU:C:2007:730, punkt 17), dom av den 10 april 2014, kommissionen/Siemens Österreich m.fl. (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, punkt 102), dom av den 20 december 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg m.fl. (C-677/15 P, EU:C:2017:998, punkt 28), dom av den 6 september 2018, Republiken Tjeckien/kommissionen (C-4/17 P, EU:C:2018:678, punkt 24), och, senast, dom av den 26 februari 2020, Den europeiska avdelningen för yttre åtgärder/Alba Aguilera m.fl. (C-427/18 P, EU:C:2020:109, punkt 54).

34. Även om det i förevarande fall antas, som kommissionen har gjort gällande, att de invändningar som WDFG och Spanien har framställt i respektive överklagande utgör ”nya grunder” i förhållande till dem som WDFG åberopade till stöd för sin talan vid tribunalen,<sup>58</sup> är detta i sig inte tillräckligt för att avvisa dem. Eftersom tribunalen i den överklagade domen undersökte huruvida kommissionens identifiering av referensskattesystemet inom ramen för det första steget i metoden för selektivbedömning av skatteåtgärder var korrekt,<sup>59</sup> har WDFG och Spanien faktiskt rätt att framställa rättsliga invändningar mot tribunalens konstateranden härom, även om de i första instans inte framförde några argument för att bestrida kommissionens beslut i detta avseende.

35. Jag vill för övrigt påpeka att de argument som WDFG och Konungariket Spanien har framfört inom ramen för de undersökta delgrunderna i deras respektive enda överklagandegrund innehåller en exakt och ingående kritik avseende domskälen i den överklagade domen och till stor del syftar till att bestrida inom vilka gränser och på vilket sätt tribunalen genomförde sin laglighetsprövning. Dessa argument kunde därför inte framföras i målet vid tribunalen.<sup>60</sup>

36. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund samt den första och den andra delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund ska tas upp till sakprövning.

## ***b) Prövning i sak***

### *1) Inledande överväganden*

37. I sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd beskriver kommissionen referenssystemet som ”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”.<sup>61</sup> Det ska dock understrykas att domstolen hittills inte har antagit denna definition utan fortsätter att fastställa vilket ”*allmänt skattesystem eller ’normalt’ skattesystem* som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten” för att definiera referenssystemet.<sup>62</sup>

38. Med tanke på komplexiteten i de nationella skattesystemen och de många variabler som används för att bestämma skattebördan för företagen har det från flera håll påpekats att det är svårt att konkret identifiera ett sådant ”allmänt system” och att resultatet därav är osäkert.<sup>63</sup> På grund av dessa svårigheter och då det kan konstateras att det inte går att fastställa ett referenssystem som gäller i alla situationer har det även hävdats att fastställandet inte är av

<sup>58</sup> I detta sammanhang vill jag påpeka att tribunalen i punkterna 32 och 33 i den överklagade domen anförde att den andra invändningen i WDFG:s första grund gällde en ”felaktig bedömning vid identifieringen av referenssystemet” och att denna invändning grundade sig på en global argumentation som även kunde tillämpas på den tredje grunden, som gällde huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad mot bakgrund av arten av eller strukturen på det system som den utgör en del av. I punkt 94 i den överklagade domen preciserade tribunalen att WDFG:s argument ledde tribunalen till ”frågan huruvida den referensram som kommissionen har valt i förevarande fall är relevant”.

<sup>59</sup> Se punkterna 92–141 i den överklagade domen.

<sup>60</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juni 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) och Diputación Foral de Vizcaya/kommissionen (C-442/03 P och C-471/03 P, EU:C:2006:356, punkt 60).

<sup>61</sup> Punkt 133.

<sup>62</sup> Se domen WDFG (punkt 57). Min kursivering.

<sup>63</sup> I sitt förslag till avgörande i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 121–140) redogjorde generaladvokaten Saugmandsgaard Øe mycket ingående för dessa svårigheter. Se, även, förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkterna 101–105).

avgörande betydelse och att uppmärksamheten i stället ska ägnas åt den skillnad i behandling som den aktuella åtgärden ger upphov till.<sup>64</sup> Som ett alternativ har det föreslagits att återgå till ett system som bygger på begreppet allmän åtgärd.<sup>65</sup>

39. Visserligen är fastställandet av referenssystemet ett av de mest komplexa momenten inom ramen för bedömningen av selektivitetsvillkoret, även med tanke på domstolens tveksamhet till att ange exakta kriterier som kan vägleda kommissionen och medlemsstaternas myndigheter i denna uppgift,<sup>66</sup> men den numera fasta ståndpunkt i domstolens praxis enligt vilken begreppet selektivitet jämförelsesvis med begreppet diskriminering gör att det inte går att bortse från detta moment eller dess betydelse. Varje prövning av en diskriminering ska nämligen genomföras mot bakgrund av en jämförelsegrund (*tertium comparationis*), det vill säga ett jämförelseparameter i förhållande till vilken det ska fastställas huruvida det föreligger en skillnad i behandling som inte kan motiveras. Referensskattesystemet utgör mot bakgrund av dess mål just en sådan parameter vid selektivitetsbedömningen.<sup>67</sup> Jag anser därför att dess centrala roll – vilken domstolen för övrigt har understrukit vid flera tillfällen särskilt med avseende på bedömningen av skatteåtgärder<sup>68</sup> – inte kan ifrågasättas.<sup>69</sup>

40. På grundval av vilka kriterier ska då detta system fastställas?

41. Enligt min uppfattning är det framför allt av avgörande betydelse att fastställandet av vilka regler detta system består av görs på grundval av objektiva kriterier, bland annat för att möjliggöra en domstolsprövning av de bedömningar som detta fastställande grundar sig på.

42. Även om den objektiva rekonstruktionen av företagets skattebörda, vilken är relevant för fastställandet av referenssystemet, ibland kan kräva att bestämmelser som inte utgör en del av det specifika skattesystem i vilket den undersökta åtgärden ingår tas i beaktande<sup>70</sup>, är det vidare viktigt att resultatet av en sådan rekonstruktion inte utmynnar i någon teoretisk konstruktion.<sup>71</sup> Enligt min uppfattning måste utgångspunkten i detta hänseende vara den att det är den berörda medlemsstaten som definierar referenssystemet genom utövandet av sin exklusiva behörighet på området direkt beskattning. Detta innebär inte, vilket kommer att framgå bättre i det följande, att kommissionen i samband med bedömningen av huruvida en nationell åtgärd är selektiv under alla omständigheter ska basera sin bedömning på det av den berörda medlemsstaten angivna referenssystemet, utan att kunna ifrågasätta det, utan det innebär endast att detta system består av en uppsättning bestämmelser och principer i en medlemsstats skattesystem och att det är på grundval av detta skattesystem som referenssystemet ska fastställas.

<sup>64</sup> Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 88).

<sup>65</sup> Se förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741).

<sup>66</sup> Se förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 101).

<sup>67</sup> Se, för ett liknande resonemang, domen Andres (punkt 89).

<sup>68</sup> Domstolen har i detta sammanhang påpekat att ”själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ’normal’”. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56), dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55), och domen Andres (punkterna 88 och 89).

<sup>69</sup> Jag har emellertid redan ovan haft möjlighet att precisera att detta gäller för rättsligt selektiva åtgärder, eftersom analysmetoden i tre steg inte är tillämplig på faktiskt selektiva åtgärder.

<sup>70</sup> Som i det mål som gav upphov till dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

<sup>71</sup> I domen Andres (punkt 103) har domstolen redan preciserat att en skatteåtgärds selektivitet inte kan fastställas exakt på grundval av en referensram som består av ett antal bestämmelser som på ett konstlat vis har lyfts ut från en bredare rättslig ram.

43. I linje med den definition som kommissionen har antagit i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd ska de regler som fastställs vara en del av referenssystemet avslutningsvis utgöra en uppsättning enhetliga regler. I detta hänseende ska det understrykas att behovet av sammanhang samtidigt fungerar som en gräns för kommissionen och som en faktor som kommissionen kan grunda sig på för att kritisera det referenssystem som den berörda medlemsstaten har föreslagit.

44. Objektivitet, konkret karaktär och sammanhang är följaktligen de kriterier på grundval av vilka referenssystemet ska fastställas under det första steget i bedömningen av huruvida en nationell skatteåtgärd är selektiv. Det är dessutom nödvändigt att försöka utforma en metod som gör detta fastställande mindre slumpartat.<sup>72</sup>

45. Sett ur detta perspektiv är det bästa tillvägagångssättet enligt min uppfattning inte nödvändigtvis en överdriven förenkling. Det stämmer onekligen att domstolen med avseende på åtgärder som utgör en del av en medlemsstats allmänna regler för företagsbeskattning har tillämpat en helhetsbedömning.<sup>73</sup> Ett sådant konstaterande ska emellertid enligt min uppfattning inte automatiskt leda till slutsatsen att dessa regler utgör referenssystemet vid bedömningen av nämnda åtgärder, vilket kommissionen tycks göra gällande i sitt skriftliga yttrande och som även har föreslagits i doktrinen.<sup>74</sup> Om detta är resultatet i större delen av fallen anser jag inte att det är metodmässigt korrekt att dra automatiska slutsatser med den följd att det första och det andra steget i selektivitetsbedömningen mister all konkret betydelse vad gäller en hel kategori av skatteåtgärder. Detta innebär emellertid inte att referenssystemet inte kan fastställas, vilket kommer att framgå bättre i det följande, på grundval av delvis olika kriterier beroende på dels vilket slags åtgärd det är fråga om, dels vilket skattesystem som åtgärden utgör en del av.

46. Mot denna bakgrund måste referenssystemet enligt min uppfattning fastställas med utgångspunkt i bedömningen av den omtvistade åtgärden och i synnerhet från de särbehandlingar bland företag som denna åtgärd medför vid tillämpningen av de kriterier som definieras i åtgärden.

47. Fastställandet av de kriterier på grundval av vilka ett företag befinner sig i en annan situation jämfört med ett annat företag och därför omfattas av ett annat skattesystem ligger inom den nationella lagstiftarens utrymme för skönmässig bedömning. Reglerna om statligt stöd begränsar denna skönmässiga bedömning genom att ställa upp ett förbud mot att likartade situationer omfattas av en ordning vars tillämpning ger upphov till en diskriminering i samband med åtnjutande av en skatteförmån. Om selektivitetsbedömningen i detta sammanhang tar sin utgångspunkt i de särbehandlingar bland företag som uppstår vid tillämpningen av den granskade åtgärden kan referenssystemet fastställas på ett konkret sätt.

48. Det är nämligen med utgångspunkt från bedömningen av denna åtgärd och verkningarna av dess tillämpning som såväl grupper av företag som befinner sig i en annan situation som på vilket sätt detta sker, kan identifieras. Denna bedömning gör det möjligt att fastställa ”mellan vilka” och ”i förhållande till vad” en skillnad i behandling införs. Detta kan särskilt avse olika aspekter av en bestämmelse i lagstiftningen eller ett skattesystem eller en medlemsstats allmänna skattesystem.

<sup>72</sup> Jag är väl medveten om svårigheten med denna uppgift och de starka argument som har framförts av de som anser att referenssystemet inte är (och inte kan vara) något annat än resultatet av ett subjektivt val. Med tanke på den centrala roll som detta begrepp har intagit vid bedömningen av skatteåtgärders selektivitet anser jag emellertid det vara mer ändamålsenligt att försöka hitta ett sätt att ”leva med” det, än att envisas med att fortsätta att framhäva de objektiva svårigheterna med att tillämpa det i praktiken.

<sup>73</sup> Se förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 106).

<sup>74</sup> Se, för ett liknande resonemang, R. Ismer och S. Piotrowski, *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, s. 156–158.

49. I detta sammanhang är identifiering av ett referenssystem i allmänhet enklare när särbehandlingen bland företag sker inom ramen för ett skattesystem för ett särskilt ändamål – till exempel en ny miljöskatt – som i de mål som gav upphov till domen av den 26 april 2018, ANGED<sup>75</sup> (nedan kallad domen ANGED), och domen av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen<sup>76</sup> (nedan kallad domen British Aggregates). I dessa fall sker denna särbehandling, oavsett om den gäller skattskyldigheten eller reglerna för tillämpningen av skatten, nämligen i förhållande till en specifik och avgränsad uppsättning regler som det aktuella skattesystemet består av. Denna uppsättning regler utgör referenssystemet för att bedöma huruvida åtgärden är selektiv. Mer komplext är däremot det fall där den granskade åtgärden är en del av ett eller flera undersystem i ett tidigare gällande allmänt skattesystem, som i de mål som gav upphov till domen Andres och domen A-Brauerei, eller utgör en självständig regel. I dessa fall är det nödvändigt att identifiera – med utgångspunkt i den granskade åtgärden och mot bakgrund av den särbehandling som är relevant för selektivitetsbedömningen – vilket regelverk som gäller för den aktuella situationen och se till att bedömningen görs utifrån ett koherent och komplett regelverk. Nämnade regelverk kan motsvara det allmänna skattesystemet i sin helhet eller ett undersystem i detta skattesystem, eller identifiering av själva åtgärden när denna har formen av en självständig rättsregel och det inte är möjligt att identifiera någon uppsättning enhetliga regler utanför denna åtgärd. När den aktuella åtgärden inte kan skiljas från det allmänna skattesystemet i medlemsstaten i fråga, ska jämförelsen ske med detta system.

50. Avslutningsvis anser jag att referenssystemet ska fastställas i dialog med den berörda medlemsstaten mot bakgrund av innehållet i, utformningen av, den systematiska formuleringen av och det inbördes sambandet mellan de granskade reglerna och inte med hänsyn till de mål som eftersträvas av den nationella lagstiftaren. Detta både på grund av att dessa mål metodologiskt fastställs i ett separat steg efter det att referenssystemet har fastställts och, som anförts ovan, för att detta fastställande ska vara så objektivt som möjligt.<sup>77</sup>

51. Mot ovanstående bakgrund kommer jag nu att pröva klagandenas invändningar inom ramen för de olika delgrunder som deras respektive enda överklagandegrund är uppdelad i.

*2) Den första invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den första delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund*

52. WDFG – genom den första invändningen i den första delgrunden i sin enda överklagandegrund – och Konungariket Spanien – genom den första delgrunden i sin enda överklagandegrund – har gjort gällande att tribunalen ersatte argumentationen i det omtvistade beslutet med sin egen och använde ett annat referenssystem än det som kommissionen hade antagit. Medan referenssystemet enligt kommissionen utgörs av bestämmelserna för skattebehandling av finansiellt mervärde, ansåg tribunalen, mot bakgrund av en i materiellt avseende annorlunda analys än den som kommissionen hade gjort, att detta system även omfattar skattebehandling av icke-finansiellt mervärde.<sup>78</sup>

<sup>75</sup> C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291.

<sup>76</sup> C-487/06 P, EU:C:2008:757.

<sup>77</sup> Såsom bekräftats i förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 149–159) inför den omständigheten att lagstiftarens mål tas i beaktande en (ytterligare) subjektiv faktor i fastställandet av referenssystemet utöver att det gör fastställandet betydligt mer komplicerat. Vidare vill jag påpeka att det i den del av skälen i domstolens dom där referenssystemet fastställdes inte finns någon uppgift om den intensiva debatt kring målen med de relevanta reglerna som generaladvokaten Saugmandsgaard Øe nämner i sitt förslag till avgörande.

<sup>78</sup> WDFG har bland annat hänvisat till punkterna 92 och 140 i den överklagade domen.

53. Jag vill i detta sammanhang erinra om att domstolen och tribunalen, inom ramen för den granskning av lagenligheten som avses i artikel 263 FEUF, är behöriga att pröva talan rörande bristande behörighet, åsidosättande av väsentliga formföreskrifter, åsidosättande av EUF-fördraget eller av någon rättsregel som gäller dess tillämpning eller rörande maktmissbruk. I artikel 264 FEUF föreskrivs att om talan är välgrundad, ska den berörda rättsakten förklaras ogiltig. Domstolen och tribunalen kan således inte i något fall ersätta den motivering som upphovsmannen till den överklagade rättsakten lämnat med en egen motivering.<sup>79</sup> I domen av den 27 januari 2000, DIR International Film m.fl./kommissionen,<sup>80</sup> preciserade domstolen emellertid att även om ”förstainstansrätten i ett mål om ogiltigförklaring kan ha anledning att tolka motiveringen till den omtvistade rättsakten annorlunda än dennas upphovsman, eller till och med förkasta den motivering som formellt angetts av denne”, kan den inte göra så ”då det inte finns någon som helst faktisk omständighet som motiverar detta”.<sup>81</sup>

54. Klagandenas invändning om att tribunalen på grundval av sin analys använde ett annat referenssystem än det som kommissionen hade använt i det omtvistade beslutet förefaller vid första anblick inte vara helt ogrundad. I själva verket, vilket WDFG och Konungariket Spanien med fog har påpekat, hade kommissionen i skäl 96 i det omtvistade beslutet angett att ”den lämpliga referensramen för att bedöma åtgärden i fråga” utgörs av ”bestämmelserna för *skattebehandling av finansiellt mervärde*”<sup>82</sup> i det generella spanska systemet för företagsbeskattning. I punkterna 70, 92 och 140 i den överklagade domen anförde tribunalen emellertid att kommissionen hade använt *skattebehandlingen av mervärdet* som referensram för sin selektivbedömning och i punkt 92 preciserade tribunalen att kommissionen ”[inte hade begränsat] denna ram till skattebehandlingen av enbart det finansiella mervärdet”.

55. Vid en mer ingående analys anser jag emellertid inte att tribunalen missuppfattade det omtvistade beslutet eller ersatte motiveringen i detta beslut. Den aktuella invändningen fokuserar på en skillnad i terminologi mellan det omtvistade beslutet och den överklagade domen som, i motsats till vad klagandena har gjort gällande och som kommissionen däremot med rätta har understrukt, inte innebär att det har identifierats två materiellt sett olika referenssystem.

56. För att förstå att resultaten av kommissionens analys i allt väsentligt sammanfaller med tribunalens tolkning därav hänvisas det till skäl 89 i det omtvistade beslutet, som tribunalen återgav i punkt 70 i den överklagade domen. I detta avsnitt anteciperade kommissionen slutsatsen av sin selektivbedömning och invände mot den spanska regeringens argument enligt vilka referenssystemet ska vara begränsat till skattebehandlingen av det mervärde som uppstår genom förvärv av aktieinnehav i ett bolag som har sitt säte utanför Spanien. Kommissionen anförde i otvetydiga ordalag att den omtvistade åtgärden enligt dess uppfattning ”bör bedömas mot bakgrund av de generella bestämmelserna i systemet för företagsbeskattning så som de tillämpas i situationer där uppkomsten av mervärde leder till en skatteförmån” och preciserade att dess ståndpunkt grundade sig på konstaterandet att ”de situationer där finansiellt mervärde kan skrivas av inte täcker hela den kategori av skattebetalare som befinner sig i en liknande faktisk och rättslig situation”.

<sup>79</sup> Se dom av den 27 januari 2000, DIR International Film m.fl./kommissionen (C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 38), dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 141), och dom av den 24 januari 2013, Frucona Košice/kommissionen (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punkt 89).

<sup>80</sup> C-164/98 P, EU:C:2000:48.

<sup>81</sup> Punkt 42.

<sup>82</sup> Min kursivering.



57. Kommissionens resonemang är enligt min uppfattning linjärt. Resonemanget bygger på konstaterandet att den omtvistade regeln tillåter avskrivning av mervärde vid förvärv av aktieinnehav endast i det fall där det rör sig om aktieinnehav i ett bolag som inte är hemmahörande i Spanien. Till följd av detta konstaterande inställde sig frågan hos kommissionen huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv eftersom den innebär en diskriminering av de företag som genomför liknande transaktioner för förvärv men i bolag som är hemmahörande i Spanien. Referenssystemet för selektivitetsbedömningen ska därför omfatta reglerna om skattebehandling av det mervärde som uppstår till följd av sådana förvärv. Som framgår av ovanstående skäl 89 utgick kommissionen från antagandet att enligt principerna i de spanska redovisnings- och skattesystemen omfattas det finansiella mervärde som uppstår till följd av förvärv av aktieinnehav i bolag som är hemmahörande i Spanien av regler motsvarande de som gäller för mervärde generellt<sup>83</sup>, på grundval av vilka mervärde ska redovisas som en separat immateriell tillgång så snart det förvärvande bolaget tar kontrollen över målbolaget<sup>84</sup> och får endast skrivas av efter ett rörelseförvärv.<sup>85</sup> För detta talar uttryckligen skäl 99 i det omtvistade beslutet där kommissionen anförde att enligt det spanska skattesystemet får mervärde, rent generellt och följaktligen inte enbart finansiellt mervärde, ”endast redovisas separat efter ett rörelseförvärv” och preciserade direkt därefter att ”[n]är förvärvet av ett företags verksamhet görs i form av ett förvärv av dess aktieinnehav ... kan mervärde endast uppstå om det förvärvande företaget därefter slås ihop med det förvärvade företaget och sedan har kontroll över detta”. I skäl 100 i det omtvistade beslutet påpekade kommissionen desto mer uttryckligen följande: ”Att tillåta att finansiellt mervärde, vilket är det mervärde som skulle ha redovisats om företagen hade slagits ihop, redovisas separat – även när det inte sker något rörelseförvärv – utgör därför ett undantag från referenssystemet”. Vidare preciserade kommissionen i därpå följande mening att ”undantaget inte hänger ihop med längden på den period då finansiellt mervärde skrivs av jämfört med den period som gäller för traditionellt mervärde utan med att inhemska och gränsöverskridande transaktioner behandlas olika”.

58. I resonemanget bakom det omtvistade beslutet, där kommissionen i skälen 92–96 angav att referenssystemet utgörs av ”bestämmelserna för skattebehandling av finansiellt mervärde”, hänvisade kommissionen, utöver de regler som är specifikt tillämpliga på avskrivning av mervärde som uppstår till följd av förvärv av aktieinnehav, till bestämmelserna i ”det generella spanska systemet för företagsbeskattning” om avskrivning av mervärde generellt, eftersom de bildar en relevant ram för bedömning av dessa regler.

59. Bortsett från skillnaden i terminologin mellan det omtvistade beslutet och den överklagade domen, och även om det kan konstateras att motiveringen i den överklagade domen hade kunnat vara mer explicit, framgår det av ovanstående att det referenssystem som tribunalen antog inte skiljer sig från det referenssystem som kommissionen valde. Tribunalen ersatte följaktligen inte motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen och varken missuppfattade innehållet däri eller tolkade det felaktigt. Tolkningen i punkterna 70, 92 och 140 i den överklagade domen stöds av materiella uppgifter i det omtvistade beslutet.

<sup>83</sup> I detta hänseende vill jag påpeka att kommissionen i skäl 22 i det omtvistade beslutet ansåg att artikel 89.3 i företagsbeskattningslagen, som innehåller bestämmelser om avskrivning av finansiellt mervärde som uppstår till följd av förvärv av aktieinnehav i bolag som är hemmahörande i Spanien i händelse av rörelseförvärv, utgör en tillämpning av artikel 11.4 i företagsbeskattningslagen, som innehåller villkoren för avskrivning av mervärde som uppstår till följd av ett förvärv i syfte att fastställa skatteunderlaget för bolagsskatt.

<sup>84</sup> Se skäl 18 i det omtvistade beslutet.

<sup>85</sup> Se skäl 19 i det omtvistade beslutet.

60. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag därför att den första invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den första delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund ska underkännas eftersom de saknar fog.

*3) Den andra invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den andra delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund*

61. WDFG – genom den andra invändningen i den första delgrunden i sin enda överklagandegrund – och Konungariket Spanien – genom den andra delgrunden i sin enda överklagandegrund – har framfört två skilda anmärkningar.

62. Genom den första anmärkningen, som WDFG har framfört i första hand, har klagandena kritiserat tribunalen för att denna ersatte motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen i och med att tribunalen utslöt att den omtvistade åtgärden kan utgöra ett självständigt referenssystem. Klagandena har i huvudsak gjort gällande att kommissionen avvisade hypotesen att den omtvistade åtgärden kan utgöra ett självständigt referenssystem genom att enbart grunda sig på den påstådda avsaknaden av rättsliga hinder för gränsöverskridande fusioner medan tribunalen i punkterna 127–140 i den överklagade domen grundade sig på en helt annan argumentation.

63. I detta sammanhang vill jag påpeka, på samma sätt som tribunalen gjorde i punkt 70 i den överklagade domen, att kommissionen i skäl 89 i det omtvistade beslutet anförde att referenssystemet inte kan vara begränsat till den skattebehandling av finansiellt mervärde som införts genom den omtvistade åtgärden, eftersom denna åtgärd endast gynnar företag som förvärvar aktieinnehav i utländska bolag, och att det för att bedöma huruvida det föreligger en diskriminering av företag som genomför samma typ av förvärv i bolag hemmahörande i landet är nödvändigt att beakta ”de generella bestämmelserna i systemet för företagsbeskattning så som de tillämpas i situationer där uppkomsten av mervärde leder till en skatteförmån ...”. I skälen 92–96 i det omtvistade beslutet, på vilka klagandenas invändning om ersättning av motiveringen grundar sig, begränsade kommissionen sig till att besvara kommentarerna från de spanska myndigheterna, vilka hade ifrågasatt det referenssystem som preliminärt hade identifierats i beslutet att inleda granskningsförfarandet och bland annat gjort gällande att, eftersom företag som förvärvar aktieinnehav i utländska bolag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en annan situation än företag som förvärvar aktieinnehav i bolag hemmahörande i landet, ska den omtvistade åtgärden betraktas som ett självständigt referenssystem. Efter att ha konstaterat att faktaunderlaget för denna argumentation inte var tillräckligt väl underbyggt, valde kommissionen att använda samma referenssystem som hade fastställts i beslutet att inleda granskningsförfarandet.

64. Vad beträffar skäl 117 i det omtvistade beslutet, som även har åberopats av WDFG, vill jag påpeka att detta skäl återfinns i den del av selektivitetsbedömningen som kommissionen framställde som ett ”tillägg” till den analys som nämns i skälen 92–114 och som kommissionen återgav under rubriken ”analys av åtgärden i fråga inom ramen för ett referenssystem som utgörs av behandlingen av mervärde i transaktioner med tredjeländer”.<sup>86</sup> Trots denna systematiska placering framgår det vid läsning av ovannämnda skäl 117 att de konstateranden som gjordes i detta skäl snarare hänförde sig till den granskning som görs i det andra steget i selektivitetsbedömningen av huruvida de företag som åtnjuter den fördel som den omtvistade åtgärden ger och de företag som inte omfattas därav befinner sig i jämförbara situationer, eller till

<sup>86</sup> Se skäl 89 och avsnitt A.2 i det omtvistade beslutet.

den granskning som görs i det tredje steget i selektivitetsbedömningen av huruvida ”skillnader i skattebehandlingen av spanska förvärv av aktieinnehav ... och transaktioner som berör tredjeländer” är motiverade. Detsamma kan enligt min uppfattning sägas om skälen 114 och 115 i beslutet av den 12 januari 2011 – till vilket Konungariket Spanien har hänvisat – såsom för övrigt tydligt framgår av skäl 113 som föregår båda ovannämnda skäl, där kommissionen preciserade att den ”granskade ... lagstiftningen i olika tredjeländer enbart för att kontrollera de spanska myndigheternas påståenden om förekomsten av uttryckliga rättsliga hinder för gränsöverskridande förvärv, *utan att denna granskning på något sätt utgör ett erkännande av att dessa hinder kan berättiga ett annat referenssystem i detta ärende*”.<sup>87</sup> I motsats till vad Konungariket Spanien har gjort gällande är det tillvägagångssätt som kommissionen valde, det vill säga att genom ett särskilt beslut granska situationen för företag som investerar i bolag med säte utanför unionen, helt motiverat för att bedöma dels huruvida dessa företag och de företag som investerar i bolag som är hemmahörande i Spanien är jämförbara, dels huruvida skillnaden i behandling mellan dessa båda företagskategorier är motiverad, och fullständigt förenligt med upprätthållandet av en bredare referensram än den som består i den omtvistade åtgärden.

65. Anledningen till att kommissionen uteslöt att den omtvistade åtgärden kan utgöra det referenssystem som ska tas i beaktande vid selektivitetsbedömningen var inte, vilket klagandena däremot har gjort gällande, den omständigheten att det inte fastställdes att det förelåg hinder för gränsöverskridande förvärv. Anledningen var i stället att kommissionen ansåg att denna åtgärd ska bedömas mot bakgrund av en bredare uppsättning regler som omfattar både reglerna för avskrivning av finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i hemmahörande bolag och principerna för avskrivning av mervärde generellt till vilka de aktuella reglerna enligt kommissionens uppfattning är anpassade i den meningen att mervärde endast får skrivas av om förvärvet följs av ett rörelseförvärv. Denna slutsats bekräftas enligt min mening i skälen 17–22 i beslutet om att inleda granskningsförfarandet, till vilket kommissionen hänvisade flera gånger för att i skälen 92–96 i det omtvistade beslutet avvisa Spaniens argument.

66. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att den första anmärkningen, enligt vilken tribunalen påstås ha ersatt argumentationen i punkterna 127–140 i den överklagade domen, ska ogillas eftersom den saknar grund.

67. Genom den andra anmärkningen, som WDFG har framfört i andra hand, har klagandena gjort gällande att det ”ytterligare” resonemang som tribunalen utvecklade för att utesluta att den omtvistade åtgärden kan utgöra ett självständigt referenssystem utgör felaktig rättstillämpning. Klagandena har för det första anfört att den omtvistade åtgärden har till syfte att säkerställa skatteneutralitet vad gäller förvärv av aktieinnehav i Spanien och i utlandet och att dess mål därför inte kan reduceras till att lösa ett specifikt problem, vilket däremot tribunalen anförde i punkt 139 i den överklagade domen. För det andra har klagandena gjort gällande att tribunalens resonemang medför att en åtgärds selektivitet bedöms på olika sätt beroende på om den nationella lagstiftaren har beslutat att införa en särskild skatt eller att ändra en allmän skatt och följaktligen beroende på vilken lagstiftningsteknik som används.

68. Av punkt 94 i den överklagade domen framgår det att tribunalens resonemang i punkterna 95–141 i denna dom syftade till att bemöta WDFG:s argument om att kommissionen till följd av hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv borde ha valt den omtvistade åtgärden som referenssystem.

<sup>87</sup> Min kursivering.

69. Detta resonemang kan delas upp i tre delar.

70. I den första delen, som omfattar punkterna 95–108, behandlade tribunalen rent generellt frågan om vilken metod som ska tillämpas för att fastställa referenssystemet under det första steget i selektivitetsbedömningen. I punkt 98 slog tribunalen fast att den materiella avgränsningen av detta system i princip ska göras i samband med den granskade åtgärden, och i punkt 102, efter en genomgång av domen av den 8 september 2011, *Paint Graphos*<sup>88</sup> (nedan kallad domen *Paint Graphos*), och domen av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna<sup>89</sup> (nedan kallad domen kommissionen/Nederländerna), konstaterade tribunalen 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”. Tribunalen fortsatte med att i punkterna 103 och 104 betona att eftersom det är jämförbarheten mellan dessa situationer som också gör det möjligt att dra slutsatsen att det föreligger ett undantag när de situationer som omfattas av den omtvistade åtgärden behandlas olika i förhållande till dem som omfattas av den normala ordningen, kan ett ”samlat resonemang avseende de två första etapperna i [metoden för selektivitetsbedömningen] i vissa fall, leda till ett fastställande av både den normala ordningen och förekomsten av ett undantag”.

71. I den andra delen av sitt resonemang, som omfattar punkterna 109–125 i den överklagade domen, prövade tribunalen, genom att tillämpa den metod som beskrivs i punkterna 95–108 i domen, huruvida, mot bakgrund av det mål med den normala ordningen som kommissionen hade identifierat, de företag som förvärvar aktier i inhemska bolag och de som förvärvar aktier i utländska företag befinner sig i rättsliga och faktiska situationer som är jämförbara. Denna granskning av jämförbarheten, som normalt görs under det andra steget i selektivitetsbedömningen, tidigare lades därför till det första steget varpå tribunalen avgränsade referenssystemet på grundval av resultatet av det första steget (punkt 109 i den överklagade domen). Efter denna granskning drog tribunalen slutsatsen att ”de företag som förvärvar aktier i utländska bolag [befinner sig], mot bakgrund av målet med skattebehandlingen av mervärdet, i en rättslig och faktisk situation som är jämförbar med situationen för företag som förvärvar aktier i inhemska bolag” (punkt 122 i den överklagade domen) och att kommissionen gjorde rätt när den ”enligt den normala ordningen, valde skattebehandlingen av mervärdet och inte den skattebehandling av det finansiella mervärdet som införts genom den omtvistade åtgärden” (punkt 123 i den överklagade domen). Efter att ha påpekat att denna åtgärd, ”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” (punkt 124 i den överklagade domen), avslutade tribunalen denna del av sitt resonemang genom att underkänna WDFG:s argument inte bara i den del de syftade till att bestrida avgränsningen av referenssystemet under det första steget i selektivitetsbedömningen, utan även när det gällde konstaterandet – som ska göras under det andra steget – att den omtvistade åtgärden utgör ett undantag, vilket bekräftade att ”det finns ett samband mellan dessa båda etapper, eller ibland till och med som i förevarande fall ett gemensamt resonemang” (punkt 125 i den överklagade domen).

<sup>88</sup> C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550.

<sup>89</sup> C-279/08 P, EU:C:2011:551.

72. Avslutningsvis prövade tribunalen i den tredje delen av sitt resonemang, som omfattar punkterna 126–141, huruvida, "[t]rots 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, [det emellertid ska undersökas vidare] huruvida den omtvistade åtgärden, med hänsyn till dess särdrag och således oberoende av en jämförande bedömning, i sig skulle kunna utgöra en självständig referensram".

73. Klagandena har inte riktat kritik mot den metod som tribunalen beskrev i punkterna 95–108 i den överklagade domen. I detta hänseende nöjer jag mig därför med att påpeka att det förenande av det första och det andra steget som framgår av dessa punkter enligt min uppfattning varken är i linje med domen *Paint Graphos*<sup>90</sup> eller domen kommissionen/Nederländerna<sup>91</sup>, på vilka tribunalen grundade sig, eller med domstolens senare praxis – där det görs klar åtskillnad mellan dessa steg – enligt vilken det först ska definieras vilket referenssystem som ska användas, därefter identifieras vad som är syftet med detta system och slutligen fastställas vilka företag som befinner sig i en jämförbar situation med de företag som är mottagare av den omtvistade åtgärden. Ett sådant förenande, som förmodligen följer av utformningen av det omtvistade beslutet och WDFG:s argument, gör enligt min uppfattning den redan komplexa ram som framgår av rättspraxis angående selektivitetsbedömningen av skatteåtgärder än mer komplex. Som anförts ovan<sup>92</sup> är det viktigt att fastställandet av referenssystemet sker i samband med den aktuella åtgärden och de särbehandlingar som den innebär, men detta fastställande ska göras på ett så objektivt sätt som möjligt, det vill säga utan att redan i detta steg beakta det påstådda syftet med nämnda system eller den faktiska jämförbarheten mellan situationen för de företag som är mottagare av den aktuella åtgärden och situationen för de företag som däremot inte omfattas av åtgärden.

74. De argument som klagandena har framfört inom ramen för de aktuella invändningarna för att bestrida den andra delen av tribunalens resonemang, det vill säga punkterna 109–125 i den överklagade domen, kommer att behandlas i samband med prövningen av de olika delgrunderna i deras respektive enda överklagandegrund, vilka specifikt syftar till att bestrida fastställandet av referenssystemets syfte.

75. Jag anser att de argument som avser den tredje delen av detta resonemang, det vill säga punkterna 126–141 i den överklagade domen, inte kan godtas.

<sup>90</sup> I punkt 49 i denna dom, där analysmetoden i tre steg formulerades för första gången, anförde domstolen det som den tillämpat i sin senare praxis, det vill säga att det för det första ska slås fast vilket skattesystem som är allmänt eller "normalt" och att det först därefter ska fastställas huruvida den aktuella åtgärden avviker från detta system, varvid det ska prövas om denna åtgärd medför att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem. I de efterföljande punkterna 50–62 i denna dom höll sig domstolen strikt till denna metod och slog först fast att inkomstskatten för juridiska personer utgjorde det regelverk som skulle användas som utgångspunkt (punkt 50) och fastställde sedan att befrielsen från denna skatt till förmån för kooperativa föreningar hade karaktär av undantag (punkterna 51 och 52). Vidare prövade domstolen huruvida dessa bolag befann sig i en situation som var jämförbar med den situation som kommersiella bolag befann sig i (punkterna 54–62). I punkt 64 nämnde domstolen avslutningsvis föremålet för det tredje steget i selektivitetsbedömningen.

<sup>91</sup> I domen kommissionen/Nederländerna tillämpade domstolen, om än inte med samma strikta uppbyggnad, en analysmetod som motsvarade den som tillämpades i domen *Paint Graphos* och fastställde först att referenssystemet utgjordes av den nationella lagstiftning enligt vilken företag vars verksamhet medförde utsläpp av NO<sub>x</sub> skulle iakttä skyldigheter att begränsa eller minska dessa utsläpp (punkt 64) och därefter konstaterade att med hänsyn till denna lagstiftnings mål vad gäller miljön och regleringen av utsläppen av luftföroreningar befann sig de företag som var mottagare av den aktuella åtgärden och de företag som inte omfattades därav, men som var ålagda motsvarande skyldigheter att minska utsläppen av NO<sub>x</sub> i en jämförbar situation. Se, även, förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi i målet kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2010:799, punkterna 43 och 44).

<sup>92</sup> Se punkt 50 i detta förslag till avgörande.

76. I motsats till klagandena är jag för det första av den uppfattningen att den bedömning mot bakgrund av vilken tribunalen drog slutsatsen att den omtvistade åtgärden ”med hänsyn till dess särdrag” inte kan utgöra en självständig referensram<sup>93</sup> inte grundar sig på den av den spanska lagstiftaren valda lagstiftningstekniken, nämligen att inte införa det omtvistade systemet genom att anta en särskild skattelag utan genom att endast ändra lagen om bolagsskatt.

77. Det är nämligen på grundval av föremålet för och verkningarna av den omtvistade åtgärden, och inte mot bakgrund av rent formella överväganden, som tribunalen för det första konstaterade att denna åtgärd endast utgör ”ett särskilt sätt att tillämpa en bredare skatt”<sup>94</sup> och inte inför någon ”tydligt avgränsad skatteordning, vilken eftersträvar specifika mål och ... särskiljer sig från varje annan skatteordning”<sup>95</sup>, och för det andra anförde att denna åtgärd utgör ”ett undantag från den allmänna regel enligt vilken endast ett rörelseförvärv kan leda till en avskrivning av mervärdet”.

78. I detta sammanhang vill jag erinra om att det stämmer, såsom klagandena har påpekat, att domstolen har slagit fast att återopandet av den lagstiftningsteknik som använts inte är ”tillräckligt för att definiera den relevanta referensramen för bedömningen av selektivitetskriteriet, utom för att framhålla formen av statligt ingripande framför deras effekter”<sup>96</sup>, men att domstolen även har preciserat, närmare bestämt i punkt 77 i domen WDFG, att den omständigheten att en skatteåtgärd ”utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet [är relevant vid bedömningen av dess selektivitet], när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och ... behandlas olika ..., trots att dessa två kategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med nämnda system”.<sup>97</sup> Tribunalen kan följaktligen inte klandras för att ha baserat sig på överväganden som enbart rörde lagstiftningstekniken, då den tillmätte betydelse åt den omständigheten att den omtvistade åtgärden enligt tribunalens uppfattning är av undantagskaraktär. Jag vill för övrigt påpeka att domstolen genom domen Andres upphävde tribunalens dom, som överklagades i det mål som gav upphov till nämnda dom, just av den anledningen att tribunalen inte hade erkänt att det referenssystem som kommissionen hade fastställt utgjorde ett undantag från en allmän regel.

79. Den sista meningen i punkt 137 i den överklagade domen, enligt vilken den omtvistade åtgärden ”inte [utgör] någon i förhållande till denna ordning självständig reform av bolagsskatten”, bekräftar ytterligare tribunalens inte enbart formalistiska synsätt där tribunalen implicit medgav att denna åtgärd, trots den lagstiftningsteknik som har använts av den spanska lagstiftaren, skulle ha kunnat utgöra en självständig ordning om den hade uppfyllt de materiella villkoren härför. I motsats till vad WDFG har gjort gällande finns det inget som talar för att tribunalens resonemang skulle ha utmynnat i att den hade gjort en annan selektivitetsbedömning om den spanska lagstiftaren hade infört olika och oberoende skatter för inhemska och utländska förvärv av aktieinnehav i stället för att ändra bolagsskatten. Tribunalen konstaterade däremot, i linje med mina överväganden ovan, att identifieringen av referenssystemet ska rekonstruera de skatter som åvilar de företag som gynnas av den aktuella åtgärden och de skatter som belastar de företag som anser sig vara föremål för diskriminering genom tillämpningen av den aktuella åtgärden, oavsett om dessa utgör en del av samma allmänna ordning eller omfattas av särskilda skattelagar.

<sup>93</sup> Se punkt 126.

<sup>94</sup> Se punkt 134 i den överklagade domen.

<sup>95</sup> Se punkt 127 i den överklagade domen.

<sup>96</sup> Se domen Andres (punkt 92).

<sup>97</sup> Se, även, punkt 93 i domen Andres.

80. För det andra, i den mån klagandena har bestritt hänvisningen till förslaget till avgörande av generaladvokaten Warner i målet Italien/kommissionen<sup>98</sup> (nedan kallat förslaget till avgörande av generaladvokaten Warner) i punkterna 129 och 130 i den överklagade domen, vill jag först och främst påpeka att klagandenas argument inte i sig syftar till att kritisera det konstaterande som tribunalen härledde ur detta förslag, enligt vilket en skatteåtgärd inte kan utgöra något självständigt referenssystem "om den har till syfte att lösa ett specifikt problem",<sup>99</sup> utan tribunalens slutsats – i punkt 138 i den överklagade domen – enligt vilken elimineringen av verkningarna av hindren för gränsöverskridande rörelseförvärv på skattebehandlingen av mervärdet utgör ett "specifikt problem", samt att förevarande situation kan likställas med den som prövades i ovan nämnda förslag till avgörande.

81. Jag vill vidare påpeka att tribunalen, i motsats till det som klagandena har gjort gällande, inte uteslöt att den omtvistade åtgärden kan utgöra ett självständigt referenssystem mot bakgrund av att denna åtgärd har ett "specifikt" syfte. Det framgår nämligen klart av punkterna 135 och 136 i den överklagade domen att tribunalen drog denna slutsats i beaktande av att denna åtgärd utgör "ett undantag från den allmänna regel enligt vilken endast ett rörelseförvärv kan leda till en avskrivning av mervärdet" och har till syfte att avhjälpa de ogynnsamma verkningarna till följd av tillämpningen av denna regel, i kombination med konstaterandet att nämnda åtgärd inte gör den transaktion som består i att förvärva aktier till något nytt allmänt kriterium för organisering av skattebehandlingen av mervärdet, utan "förbehåller ... åtnjutandet av avskrivningen av mervärdet för endast förvärv av aktier i utländska bolag" (punkt 136 i den överklagade domen). Enligt tribunalen var det följaktligen inte det "begränsade" syftet med den omtvistade åtgärden som i slutänden var avgörande, trots tribunalens konstaterande i slutet av sin bedömning i punkt 139 i den överklagade domen, som klagandena har fokuserat på.

82. Under dessa omständigheter är klagandenas argument, vilka syftar till dels att bestrida att förevarande situation ska likställas med den som prövades i förslaget till avgörande av generaladvokaten Warner, dels att styrka att syftet med den omtvistade åtgärden är att säkerställa iakttagandet av principen om skatteneutralitet och inte att lösa ett "specifikt problem", enligt min uppfattning inte tillräckliga för att vederlägga tribunalens resonemang i punkterna 126–141 i den överklagade domen.

83. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att den andra invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den andra delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund ska underkännas eftersom de saknar fog.

#### *4) Den tredje invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund*

84. Genom den tredje invändningen i den första delgrunden i sin enda överklagandegrund har WDFG för det första gjort gällande att det referenssystem som tribunalen använde är definierat på ett godtyckligt sätt, eftersom det inte framgår klart vilket kriterium som har använts för att fastställa det koherenta ramverk i vilket den omtvistade åtgärden ingår.

<sup>98</sup> 173/73, ej publicerat, EU:C:1974:52, s. 728.

<sup>99</sup> Jag vill för övrigt påpeka att förslaget till avgörande av generaladvokaten Warner innehåller en mer detaljerad prövning av den åtgärd som utgjorde föremålet för mål 173/73, närmare bestämt tillfällig nedsättning av vissa sociala avgifter till förmån för textilindustrin i syfte att avhjälpa den nackdel som följde av den tidigare gällande ordningen för sektorer som har en stor andel kvinnlig arbetskraft. Generaladvokaten Warner uteslöt att denna åtgärd kunde utgöra ett självständigt skattesystem inte bara därför att den syftade till att tackla situationen för en specifik industrisektor, utan även mot bakgrund av dess tidsbegränsade karaktär, av den omständigheten att den var en del av en lag om "omstrukturerings, omorganisation och omställning" av den berörda industrisektorn och av konstaterandet att den inte var baserad på allmänna kriterier som beaktade andelen kvinnlig arbetskraft i de olika sektorerna.

85. I likhet med kommissionen anser jag att denna invändning ska ogillas och att tribunalen gav en tillräcklig motivering för det resonemang på grundval av vilket tribunalen i det specifika fallet slog fast att referenssystemet utgörs av bestämmelserna om skattebehandling av mervärde för beräkning av bolagsskatten och ur denna aspekt fastställde kärninnehållet i analysen i det omtvistade beslutet. I detta hänseende nöjer jag mig med att hänvisa till punkterna 56–58 i detta förslag till avgörande.

86. För det andra har WDFG gjort gällande att tribunalen felaktigt och utan att lämna någon motivering, inom ramen för det referenssystem som tribunalen definierade, identifierade vad som är regeln och vad som utgör undantaget. Enligt WDFG gjorde tribunalen fel när den i punkt 135 i den överklagade domen slog fast att det enligt regeln inte är tillåtet att skriva av mervärdet – trots att både artikel 12.6 och artikel 89.5 i företagsbeskattningslagen tillåter nämnda avskrivning – och att den omtvistade åtgärden har infört ett undantag till denna regel. Således förväxlade tribunalen regeln med undantaget på samma sätt som tribunalen gjorde i det mål som gav upphov till domen Andres.

87. Även denna invändning ska enligt min uppfattning ogillas. Som jag redan har påpekat fastställde tribunalen i själva verket i punkt 135 i den överklagade domen analysen i det omtvistade beslutet, enligt vilken spansk skatterätt endast tillåter att mervärdet skrivs av vid rörelseförvärv, inklusive när det rör sig om det finansiella mervärde som uppstår vid förvärv av aktieinnehav i bolag hemmahörande i landet enligt artikel 89.3 i företagsbeskattningslagen. I motsats till vad WDFG tycks göra gällande ansåg tribunalen därför inte att den allmänna regel som den omtvistade åtgärden avviker från utgörs av förbudet mot att skriva av finansiellt mervärde, utan av principen att avskrivning i regel endast är tillåten vid rörelseförvärv, vilken princip tribunalen härledde ur bestämmelserna om skattebehandling av mervärde för beräkning av bolagsskatten, även om det rör sig om bestämmelserna om avskrivning av mervärde vid förvärv av företag eller bestämmelserna om avskrivning av det finansiella mervärde som uppstår vid förvärv av aktieinnehav i bolag hemmahörande i landet som efterföljs av fusion. Det argument som den spanska regeringen framförde under det formella granskningsförfarandet, till vilket WDFG har hänvisat i sina skriftliga synpunkter, enligt vilket avskrivning av mervärde utgör regeln i spansk rätt och förbudet mot att skriva av det finansiella mervärde som uppstår vid förvärv av aktieinnehav i bolag hemmahörande i landet som inte efterföljs av fusion snarare utgör undantaget, saknar betydelse i detta sammanhang, eftersom det inte tjänar till att vederlägga den premiss som tribunalen utgick från, det vill säga att avskrivning av mervärde i spansk rätt i regel är villkorad av att det föreligger ett rörelseförvärv.

88. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att även den tredje invändningen i den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och därmed denna delgrund i sin helhet ska underkännas eftersom den saknar fog.

***2. Den andra delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund: fel i samband med fastställandet av det syfte utifrån vilket bedömningen av jämförbarheten ska genomföras***

89. De invändningar som WDFG och Spanien har framställt inom ramen för den andra delgrunden och den tredje delgrunden i deras respektive enda överklagandegrund rör punkterna 143–164 i den överklagade domen och syftar till att bestrida de domskäl i nämnda dom där tribunalen identifierade målet med referenssystemet och mot bakgrund av detta mål jämförde situationen för de företag som åtnjuter den fördel som den omtvistade åtgärden innebär och de företag som är uteslutna från den.



### a) *Upptagande till sakprövning*

90. Kommissionen har gjort gällande att den andra delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund i sin helhet inte kan tas upp till prövning. Till stöd för sin invändning har kommissionen framfört två grunder. Den första grunden är identisk med den som har åberopats med avseende på den första delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund samt den första och den andra delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund, som har prövats ovan i punkterna 31–34 i detta förslag till avgörande. Mot bakgrund av mina överväganden i ovannämnda punkter, till vilka jag hänvisar, ska denna grund enligt min uppfattning underkännas vad gäller alla invändningar som WDFG och Spanien har framställt inom ramen för de granskade delgrunderna i respektive överklagandegrund.

91. Genom den andra grunden har kommissionen gjort gällande att klagandenas invändningar ska avvisas, eftersom de rör sakfrågor, däribland fastställandet av innehållet i eller räckvidden av nationell rätt.

92. I detta sammanhang vill jag påpeka att enligt fast rättspraxis utgör bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen visserligen inte – utom i det fall då de faktiska omständigheterna och bevisningen har missuppfattats – en rättsfråga som i sig omfattas av domstolens prövning inom ramen för ett mål om överklagande, men när tribunalen har fastställt eller bedömt de faktiska omständigheterna är domstolen enligt artikel 256 FEUF däremot behörig att pröva den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter och de rättsverkningar som tribunalen har funnit att denna ska medföra.<sup>100</sup> Domstolen är i ett mål om överklagande således, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt – vilka på området för statligt stöd utgör bedömningar av de faktiska omständigheterna – endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt.<sup>101</sup> Däremot utgör prövningen, inom ramen för ett mål om överklagande, av den rättsliga kvalificeringen av denna nationella rätt som tribunalen gjort utifrån en unionsrättslig bestämmelse, en rättsfråga som omfattas av domstolens behörighet.<sup>102</sup>

93. Härav följer att de argument som WDFG och Spanien har framfört med avseende på *innehållet i eller räckvidden av* de bestämmelser i spansk rätt på grundval av vilka tribunalen fastställde att ”parallellitet mellan skattemässigt resultat och redovisningsresultat” utgör målet med referenssystemet ska, vid avsaknad av en detaljerad och styrkt invändning om missuppfattning,<sup>103</sup> avvisas. Däremot ska de argument som innebär ett ifrågasättande av valet av det mål mot bakgrund av vilket situationen ska bedömas för de företag som åtnjuter den fördel som följer av tillämpningen av den omtvistade åtgärden och de företag som är uteslutna från den tas upp till sakprövning. På samma sätt som fastställandet av ”referenssystemet” inom ramen för det första steget i bedömningen av selektivitetsvillkoret innebär även fastställandet av det ”mål”

<sup>100</sup> Se domen Andres (punkt 77 och där angiven rättspraxis).

<sup>101</sup> Se domen Andres (punkt 78) och, analogt, dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79 och där angiven rättspraxis), dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl./kommissionen (C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 98), och dom av den 20 september 2018, Spanien/kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 75).

<sup>102</sup> Se domen Andres (punkt 78) och, analogt, dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61–63).

<sup>103</sup> I förevarande fall har ett sådant argument inte uttryckligen formulerats. Trots de argument som i synnerhet Spanien har framfört anser jag under inga omständigheter att det av handlingarna i målet uppenbart framgår att bestämmelserna i nationell rätt har missuppfattats, vilket däremot krävs enligt rättspraxis. Se dom av den 20 september 2018, Spanien/kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 75).

mot bakgrund av vilket företagen ska jämföras inom ramen för det andra steget i denna bedömning att det görs en rättslig kvalificering av nationell rätt utifrån en unionsrättslig bestämmelse.<sup>104</sup>

### *b) Prövning i sak*

94. Genom den andra delgrunden i sin enda överklagandegrund har WDFG för det första bestritt konstaterandet i punkterna 143, 150, 155 och 156 i den överklagade domen att domstolens praxis är inkoherent vad gäller frågan huruvida situationen för de företag som omfattas av tillämpningen av den aktuella åtgärden och situationen för de företag som är uteslutna från den ska jämföras mot bakgrund av målet med den granskade åtgärden eller målet med det system i vilket den ingår. Enligt WDFG måste dessa mål i själva verket sammanfalla. Om så inte är fallet, har den nationella lagstiftaren infört en åtgärd i den allmänna beskattningen som inte motsvarar logiken bakom denna beskattning.

95. I detta hänseende vill jag bara påpeka att denna invändning saknar all betydelse för den överklagade domens lagenlighet. WDFG har i själva verket inte angripit tribunalens slutsats i punkt 156 i den överklagade domen att bedömningen av jämförbarheten inom ramen för det andra steget i selektivitetsanalysen enligt nyare rättspraxis ska genomföras mot bakgrund av målet med det referenssystem i vilket den granskade åtgärden ingår och inte målet med den aktuella åtgärden, utan har bara gjort gällande att valet av det ena eller det andra målet saknar betydelse, eftersom dessa båda mål i princip ska sammanfalla.

96. För det andra har WDFG gjort gällande att tribunalen i punkt 121 i den överklagade domen felaktigt fann att målet med bolagsskatten är att säkerställa ”parallellitet mellan skattemässigt resultat och redovisningsresultat”. Detta konstaterande är inte bara godtyckligt, utan saknar helt grund, eftersom alla sorters bolagsskatter per definition avviker från redovisningsresultatet. Vad särskilt gäller bestämmelserna om avskrivning av mervärde delar de olika alternativen i företagsbeskattningslagen inte det gemensamma målet att säkerställa en viss konsekvens mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta, utan målet att hindra en dubbelbeskattning och säkerställa skatteneutralitet. Målet med det referenssystem som definierades av tribunalen sammanfaller i förevarande fall med målet med den omtvistade åtgärden. WDFG har vidare påpekat att det finns flera fall där det inte finns någon parallellitet mellan skattemässig och redovisningsmässig avskrivning av mervärdet. Inom ramen för den tredje delgrunden i sin enda överklagandegrund har Konungariket Spanien framfört liknande invändningar och till stöd för dessa framfört argument som till övervägande del sammanfaller med WDFG:s argument.

97. Ovannämnda invändningar ska enligt min uppfattning aviseras eftersom de syftar till att ifrågasätta innehållet i eller räckvidden av spansk rätt såsom dessa fastställdes av tribunalen. Alla argument som har framförts till stöd för dessa invändningar syftar nämligen till att bestrida konstaterandena i punkterna 116–120 i den överklagade domen att ”[det emellertid är] i samband med en redovisningslogik som skattebehandlingen av mervärdet organiseras mot bakgrund av huruvida det föreligger ett rörelseförvärv eller inte”, på grundval av vilka tribunalen i punkt 121 i domen slog fast att målet med skattebehandlingen av mervärdet är ”att säkerställa en viss konsekvens” mellan denna behandling av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta och att skattebehandlingen av mervärdet således inte har till ”syfte att kompensera förekomsten av hinder för gränsöverskridande rörelseförvärv eller att säkerställa en likabehandling av olika

<sup>104</sup> Se, för ett liknande resonemang, domen *Andres* (punkt 80).

typer av aktieförvärv”. Ovanstående konstateranden, som tar avstamp i tribunalens tolkning av de spanska beskattnings- och redovisningsprinciperna i fråga om mervärde, omfattas inte av domstolens prövning inom ramen för ett mål om överklagande, bortsett från det fall där det har gjorts gällande och styrkts att dessa principer har missuppfattats.

98. För det tredje har WDFG och Konungariket Spanien, förutom ovanstående invändningar, framfört en invändning om att skälen i det omtvistade beslutet har ersatts vad gäller identifieringen av målet med referenssystemet. Målet att ”säkerställa en viss konsekvens mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta”, som nämns i punkt 121 i den överklagade domen, nämns varken i det omtvistade beslutet eller i de yttranden som Spanien ingav under det administrativa förfarandet.

99. Denna invändning ska enligt min uppfattning godtas. Det måste nämligen konstateras att kommissionen inte i någon passage av det omtvistade beslutet angav att det identifierade referenssystemet syftar till att säkerställa en viss konsekvens mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta. Visserligen fastställde tribunalen konstaterandena i det omtvistade beslutet när tribunalen anförde att skattebehandlingen av mervärdet organiseras mot bakgrund av huruvida det föreligger ett rörelseförvärv eller inte (punkterna 116 och 118) och när tribunalen med hänvisning till skälen 19 och 99 i beslutet påpekade att detta är en följd av att efter ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning ”uppkommer ... ett mervärde, som en särskild immateriell tillgång, i redovisningen hos det kombinerade företaget” (punkt 117 i den överklagade domen). Även konstaterandet i punkt 116 i den överklagade domen, det vill säga att skattebehandlingen av mervärdet är i linje med en redovisningslogik, är på motsvarande sätt koherent med det som kommissionen fastställde i det omtvistade beslutet (se, bland annat, skälen 97–100). Emellertid handlade tribunalen helt självständigt i förhållande till detta beslut och gjorde en egen tolkning av de spanska beskattnings- och redovisningsbestämmelserna när tribunalen drog slutsatsen att reglerna om avskrivning av det skattemässiga mervärdet i den spanska lagen om bolagsskatt har som mål att säkerställa konsekvens mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av detta och att mot bakgrund av detta mål är situationen för företag som investerar i spanska bolag fullständigt jämförbar med den för företag som investerar i ej hemmahörande bolag.

#### *1) Följderna av att det finns fog för invändningen om att skälen har ersatts*

100. Enligt fast rättspraxis gäller att om en dom från tribunalen innehåller domskäl som strider mot unionsrätten, men domslutet visar sig vara riktigt enligt andra rättsliga grunder, innebär inte detta att domen ska upphävas och att domskälen ska ersättas.<sup>105</sup> Det ska således prövas huruvida den andra invändningen i den första delgrunden i WDFG:s talan vid tribunalen, i den mån WDFG genom denna invändning kritiserade kommissionen för att inte ha styrkt att förvärv av aktieinnehav i hemmahörande bolag och förvärv av aktieinnehav i utländska bolag är jämförbara mot bakgrund av det mål om skatteneutralitet som eftersträvas med den omtvistade åtgärden, ändå skulle ha ogillats, om inte tribunalen hade gjort något fel.

101. I detta sammanhang vill jag först och främst påpeka att enligt ovan i punkterna 13–15 i detta förslag till avgörande nämnda rättspraxis ska bedömningen av jämförbarheten – som ska genomföras inom ramen för det andra steget i selektivitetsbedömningen – utgå från målet med

<sup>105</sup> 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, punkt 118 och där angiven rättspraxis).

referenssystemet och inte målet med den omtvistade åtgärden. I det återförvisade målet vid tribunalen gjorde WDFG gällande att dessa mål i förevarande fall sammanfaller och att båda utgörs av skatteneutralitet.

102. Även om kommissionen i det omtvistade beslutet anförde att den omtvistade åtgärden dessutom eftersträvar målet att stärka de spanska företagens internationella konkurrenskraft (skäl 112), undersökte kommissionen likväl om åtgärden kan vara motiverad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet. Som WDFG själv anförde i sin talan vid tribunalen uteslöt kommissionen en sådan motivering av två skäl. För det första underkände kommissionen Konungariket Spaniens argument om att utländska investeringar måste behandlas olika med hänsyn tagen till hinder för gränsöverskridande fusioner. Denna motivering återfinns i skälen 92–95 i det omtvistade beslutet i den del som rör fastställandet av referenssystemet. För det andra ansåg kommissionen att den omtvistade åtgärden inte under några omständigheter är proportionerlig (skälen 107–114 och 118 i det omtvistade beslutet).

103. Vid läsning av det omtvistade beslutet framgår det däremot inte att det av kommissionen identifierade *referenssystemet* eftersträvar det mål om skatteneutralitet som WDFG har gjort gällande. Utan att uttryckligen identifiera målet med detta system fann kommissionen i allt väsentligt att de företag som förvärvar aktier i hemmahörande bolag och de som förvärvar aktier i utländska företag befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till den ordning som har införts genom den omtvistade åtgärden, enligt vilken avskrivning av finansiellt mervärde som ett undantag till referenssystemet även är tillåten om förvärv av aktieinnehav inte efterföljs av fusion.<sup>106</sup> Med andra ord ansåg kommissionen att den genom den omtvistade åtgärden införda särbehandlingen av de företag som förvärvar aktieinnehav i hemmahörande bolag, vilka måste genomföra en fusion för att kunna skriva av mervärdet, och de företag som i stället förvärvar aktieinnehav i utländska bolag, vilka *automatiskt* kan göra ett sådant avdrag även om transaktionen inte sker inför någon fusion och även om det styrks att det föreligger faktiska hinder för att genomföra en sådan fusion, kan utgöra diskriminering, för det fall att Spanien inte framför någon motivering härför.

104. Även om ett sådant tillvägagångssätt inte tycks vara helt i linje med den trestegsmetod för selektivitetsbedömning som har preciserats i nyare rättspraxis med start från domen *Paint Graphos*, som meddelades efter det omtvistade beslutet, anser jag inte att beslutet ska ogiltigförklaras enbart av detta skäl.

105. Såsom Spanien för övrigt klart har anført, utgör den omtvistade åtgärden en korrigerande åtgärd som har till syfte att avhjälpa de ogynnsamma verkningarna av skattebehandling av mervärdet i allmänhet, enligt vilken avskrivning endast är tillåten vid rörelseförvärv (eller vid förvärv av aktiemajoritet och inlämnande av konsoliderade räkenskaper). Åtgärden har därför till följd av sin specifika natur en tendens att gynna en viss kategori av företag, i det specifika fallet de företag som gör en viss form av investeringar, vilket domstolen för övrigt påpekade i punkterna 62 och 119 i domen WDFG, mot bakgrund av att dessa företag annars missgynnas av tillämpningen av den allmänna ordningen. Oavsett det systematiska ramverk som krävs enligt rättspraxis anser jag att differentieringar som följer av åtgärder av detta slag i princip ska bedömas, förutom på grundval av riktigheten i deras faktaunderlag, mot bakgrund av huruvida de är proportionerliga och ägnade att uppnå det eftersträvade målet och därmed inom ramen för det tredje steget i selektivitetsbedömningen, när det ska undersökas huruvida den skillnad i behandling som följer av en vid första påseendet selektiv undantagsåtgärd är motiverad av arten eller strukturen hos det

<sup>106</sup> Se, för ett liknande resonemang, flera passager i det omtvistade beslutet, däribland skälen 89–91.

skattesystem som den utgör en del av. En sådan undersökning skulle systematiskt uteslutas om det var tillräckligt att inom ramen för det andra steget i selektivitetsbedömningen göra gällande att målet med referenssystemet, mot bakgrund av vilket det ska bedömas huruvida de olik behandlade situationerna är jämförbara, utgörs av det allmänna målet om skatteneutralitet, vilket inbegriper det specifika målet med den korrigerings som genomförs genom den granskade åtgärden.

106. Skatteneutralitet är ett av de mål som eftersträvas av varje skattesystem. Det råder ingen tvekan om att denna princip även utgör grunden för skattebehandlingen av mervärdet inom ramen för den spanska bolagsskatten. Som tribunalen med rätta påpekade i punkt 146 och 147 i den överklagade domen är syftet med denna ordning dock ”inte ... att låta företag åtnjuta den skatteförmån som en avskrivning av mervärdet utgör när de befinner sig [i] svårigheter som hindrar dem från att genomföra ett rörelseförvärv”. Det är snarare den omtvistade åtgärden som syftar till detta. Att godta WDFG:s invändning skulle därmed innebära att det, i strid med nyare rättspraxis om selektivitet, medges att bedömningen av jämförbarheten under det andra steget i selektivitetsbedömningen ska genomföras mot bakgrund av målet med den omtvistade åtgärden och inte målet med referenssystemet, och detta även om detta mål inte uttryckligen har fastställts i det omtvistade beslutet, inbegripet för det fall att det, såsom WDFG har gjort gällande, ska motsvara skatteneutraliteten.

*2) Slutsatser om den andra delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delgrunden i Konungariket Spaniens enda överklagandegrund*

107. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska slå fast att tribunalen gjorde en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet och ersatte motiveringen i beslutet med sin egen, men att detta fel inte kan resultera i att den överklagade domen ska upphävas, eftersom WDFG:s invändning som rör detta fel under alla omständigheter ska ogillas.

108. Således anser jag att den andra delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund ska underkännas i sin helhet.

***3. Den tredje delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den fjärde delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund: felaktig rättstillämpning vid fastställandet av bevisbördan***

109. Klagandena har gjort gällande att eftersom tribunalen under de båda första stegen i selektivitetsbedömningen inte prövade vilka företag som befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målet med referenssystemet, det vill säga skatteneutralitet, utan lät denna prövning äga rum under det tredje steget, tillämpade tribunalen omvänd bevisbörda, eftersom det enbart är i de båda första stegen som kommissionen har nämnda börda.

110. Denna invändning ska enligt min uppfattning ogillas i den mån den förutsätter att klagandena har styrkt att tribunalen gjorde fel när den fastställde att målet med referenssystemet utgörs av konsekvensen mellan skattebehandlingen av mervärdet och redovisningsbehandlingen av det, och inte av skatteneutraliteten. I punkterna 92 och 93 i detta förslag till avgörande har jag dragit slutsatsen att invändningar genom vilka det har åberopats ett sådant fel från tribunalens sida ska avvisas eftersom de syftar till att ifrågasätta den tolkning av spansk rätt som tribunalen gjorde, vilken enligt fast rättspraxis kan likställas med en bedömning av faktiska

omständigheter.<sup>107</sup>

111. Då premissen för den tredje delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund och den fjärde delgrunden i Spaniens enda överklagandegrund inte har styrkts, ska det anses att dessa delgrunder saknar stöd i de faktiska omständigheterna.

#### **4. Den fjärde delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund: proportionaliteten**

112. Genom den fjärde delgrunden i sin enda överklagandegrund har WDFG kritiserat tribunalen för att den prövade huruvida den omtvistade åtgärden är proportionerlig utan att i förväg bedöma, mot bakgrund av det korrekta målet med referenssystemet, huruvida denna åtgärd vid första påseendet är selektiv.

113. Den aktuella invändningen grundar sig, på samma sätt som den föregående, på antagandet att det har konstaterats att tribunalen gjorde fel när den prövade huruvida de företag som omfattas av den omtvistade åtgärden är jämförbara med de företag som är uteslutna från den med hänsyn till det korrekta målet med referenssystemet. Jag menar att denna invändning följaktligen ska ogillas av samma skäl som anförts ovan i punkterna 110 och 111 i detta förslag till avgörande.

#### **5. Den femte delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund: orsakssambandet**

114. WDFG har i andra hand gjort gällande att de domskäl i den överklagade domen som rör det tredje steget i selektivitetsbedömningen är behäftade med felaktig rättstillämpning i den mån tribunalen krävde att Spanien skulle inge bevisning för ”orsakssambandet mellan omöjligheten för företag för att fusionera utomlands och förvärvet av aktieinnehav utomlands”. WDFG har anført dels att dessa domskäl inför en analysfaktor som inte återfinns i det omtvistade beslutet och snarare strider mot dess *ratio decidendi*, dels att det är omöjligt att lämna det av tribunalen begärda beviset.

115. Den aktuella invändningen riktar sig mot punkterna 180–189 i den överklagade domen, där tribunalen efter att ha konstaterat att den omtvistade åtgärden ”[således nödvändigtvis grundar sig] på premissen att de företag som önskar genomföra gränsöverskridande fusioner och som inte kan göra det på grund av hinder ... mot rörelseförvärv, i brist på denna möjlighet förvärvar aktier i utländska bolag eller, åtminstone, behåller de aktieinnehav som de redan har” (punkt 180 i den överklagade domen) drog slutsatsen att Konungariket Spanien, som var skyldigt att motivera det undantag till referenssystemet som har införts genom den omtvistade åtgärden, inte hade lämnat någon motivering härför. Tribunalen ansåg i korthet att eftersom förvärv av aktieinnehav utgör en separat transaktion i förhållande till fusion, och inte något alternativ till denna, ger den omtvistade åtgärden i själva verket en fördel till företag som har för avsikt att investera i utländska bolag, men inte nödvändigtvis har som mål att genomföra en fusion, det vill säga andra företag än de som enligt Spaniens uppfattning missgynnas av de allmänna bestämmelserna om avskrivning av mervärdet.

116. I detta sammanhang vill jag först betona att tribunalen i de punkter som är föremål för den aktuella invändningen visserligen drog slutsatsen att Spanien inte hade styrkt att den omtvistade åtgärden neutraliserar den normala ordningens påstått negativa verkningar, men fortsatte sin

<sup>107</sup> Se punkterna 92 och 93 i detta förslag till avgörande.

analys utifrån antagandet att denna omständighet hade styrkts (se punkterna 190 och 198 i den överklagade domen). Som uttryckligen anförs i punkt 199 i den överklagade domen är de domskäl mot vilka denna invändning riktar sig därmed inte de enda på grundval av vilka tribunalen slog fast att kommissionen inte gjorde fel när den ansåg att Spanien inte hade lämnat någon motivering till den differentiering som har införts genom den omtvistade åtgärden. Härav följer att denna slutsats, även om den aktuella invändningen godtogs, skulle stödjas av andra domskäl (anförda i punkterna 190–199 i den överklagade domen). Det framgår av fast rättspraxis att ett argument som i ett mål om överklagande riktar sig mot ett överflödigt domskäl i den överklagade domen, där domslutet förefaller stödjas av andra rättsliga grunder, saknar verkan och därför inte kan godtas.<sup>108</sup>

117. Det ska tilläggas att resonemanget i punkterna 180–189 i den överklagade domen visserligen inte återfinns med samma lydelse i det omtvistade beslutet, men det strider inte, till skillnad från vad WDFG har gjort gällande, mot *ratio decidendi* i detta beslut. Tvärtemot är det helt i linje med den logik på grundval av vilken kommissionen konstaterade att den omtvistade åtgärden inte är koherent och proportionerlig i förhållande till det påstådda målet att neutralisera de negativa verkningarna av den normala ordning om avskrivning av mervärdet som är tillämplig på de företag som förvärvar aktieinnehav i utländska bolag och inte har möjlighet att genomföra gränsöverskridande fusioner.<sup>109</sup> Vad gäller omöjligheten att lämna det av tribunalen begärda beviset vill jag bara påpeka att tribunalen, såsom framgår av punkterna 188 och 189 i den överklagade domen, i huvudsak fann att den omtvistade åtgärdens neutraliserande verkningar inte hade styrkts därför att tribunalen, mot bakgrund av att denna åtgärd är oexakt och vag, inte kunde fastställa om den fördel som följer av den omtvistade åtgärden gynnar den kategori av företag som missgynnas av den allmänna ordningen. Om nu en medlemsstat vill göra gällande att en i princip selektiv åtgärd har korrigerande karaktär, ska den givetvis inge de bevis på grundval av vilka ett sådant fastställande kan göras. I avsaknad av dessa bevis kan åtgärden inte anses vara motiverad.

118. Mot bakgrund av ovanstående överväganden är den femte delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund enligt min uppfattning verkningslös. I andra hand saknar den grund.

#### **6. Den sjätte delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund: den omtvistade åtgärden skulle vara föremål för separat bedömning**

119. Genom den sjätte delgrunden i sin enda överklagandegrund, som har framförts i andra hand, har WDFG kritiserat tribunalen för att den inte godtog bolagets grund till stöd för ogiltigförklaringen av det omtvistade beslutet som gick ut på att kommissionen i sin analys inte hade skiljt mellan förvärv av minoritetsposter och majoritetsposter. WDFG har anfört dels att bolagets alla transaktioner som omfattas av den omtvistade åtgärden ledde till att det övertog kontrollen av målbolaget, dels att Konungariket Spanien hade begärt att kommissionen skulle genomföra en separat bedömning av de båda situationerna. Enligt WDFG framgår det av rättspraxis att kommissionen, om den berörda medlemsstaten begär det, är skyldig att genomföra

<sup>108</sup> Se, exempelvis, dom av den 21 december 2011, ACEA/kommissionen (C-319/09 P, ej publicerad, EU:C:2011:857, punkt 120 och där angiven rättspraxis).

<sup>109</sup> Se, särskilt, skäl 91 i det omtvistade beslutet, som nämns i punkt 189 i den överklagade domen. Se, även, skäl 113 i beslutet.

en separat bedömning av den omtvistade åtgärden. Kravet att den omtvistade åtgärden skulle vara föremål för separat bedömning framgår i sig av det förfarande som kommissionen har tillämpat vid bedömningen av den omtvistade åtgärden, vilket har lett till tre separata beslut.<sup>110</sup>

120. I detta hänseende vill jag först och främst påpeka att den aktuella invändningen riktar sig mot överflödiga domskäl i den överklagade domen. WDFG:s argument om att kommissionen var skyldig att göra åtskillnad mellan förvärv av aktieinnehav i utländska bolag som medför en kontroll över bolaget och övriga aktieförvärv underkändes nämligen i första hand i punkt 205 i denna dom, där tribunalen betonade ”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”. Det är ”för fullständighetens skull” som tribunalen i punkterna 206–215 i den överklagade domen prövade huruvida kommissionen var skyldig att göra åtskillnad mellan de olika transaktioner som gynnas av tillämpningen av den omtvistade åtgärden.

121. Under alla omständigheter anser jag att de argument som WDFG har framfört för att bestrida den slutsats som tribunalen drog utifrån utfallet av denna prövning inte kan godtas vad gäller sakfrågan.

122. För det första gjorde tribunalen i punkterna 208–211 i den överklagade domen med rätta åtskillnad mellan förevarande fall och de fall som gav upphov till domen av den 22 november 2001, *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/kommissionen*,<sup>111</sup> och domen av den 9 juni 2011, *Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen*.<sup>112</sup> Domen ANGED, som WDFG har åberopat i sitt överklagande, saknar på motsvarande sätt betydelse. Den ordning som var föremål för det nationella mål som gav upphov till nämnda dom införde i själva verket flera särskiljningskriterier. Domstolen prövade om ordningen gav upphov till diskriminering mellan olika kategorier av skattskyldiga med avseende på vart och ett av dessa kriterier. För det andra gjorde tribunalen enligt min uppfattning inte någon felaktig rättstillämpning när den i punkt 211 i den överklagade domen slog fast att kommissionen inte var skyldig att genomföra en separat bedömning av den omtvistade åtgärdens verkningar mot bakgrund av vilka den skulle göra en ändring av innehållet i eller tillämpningsvillkoren för den aktuella åtgärden. Slutligen rör punkt 221 i den överklagade domen, där tribunalen enligt WDFG inte fann att den omtvistade åtgärden skulle vara föremål för separat bedömning, i själva verket de villkor som ska vara uppfyllda för att en talan om delvis ogiltigförklaring ska bifallas. I denna punkt utslöts det att dessa villkor var uppfyllda i det specifika fallet eftersom ”en ogiltigförklaring av det [omtvistade] beslutet, i den mån det fastställer att det föreligger ett statligt stöd inbegripet vad gäller förvärv av majoritetsposter, [skulle] få till följd att kärninnehållet i detta beslut ändrades”.

123. Mot bakgrund av ovanstående överväganden är den sjätte delgrunden i WDFG:s enda överklagandegrund enligt min uppfattning verkningslös. I andra hand saknar den grund.

## **7. Slutsatser om WDFG:s och Spaniens överklaganden**

124. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska ogilla WDFG:s och Spaniens överklaganden i deras helhet.

<sup>110</sup> Det tredje beslutet utgörs av kommissionens beslut (EU) 2015/314 av den 15 oktober 2014 om det statliga stöd nr SA.35550 (13/C) (f.d. 13/NN) (f.d. 12/CP) som Spanien har genomfört för avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag (EUT L 56, 2015, s. 38) (nedan kallat beslutet av den 15 oktober 2014).

<sup>111</sup> T-9/98, EU:T:2001:271.

<sup>112</sup> C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368.



### C. Kommissionens yrkande att skälen ska ersättas

125. För det fall att domstolen anser att det finns fog för WDFG:s enda överklagandegrund har kommissionen yrkat att domstolen ska ersätta skälen och slå fast att talan i första instans skulle ha avvisats. I detta sammanhang vill jag erinra om att kommissionen i det återförvisade målet vid tribunalen – till följd av domen WDFG – framställde invändning om rättegångshinder och gjorde gällande i första hand att WDFG saknade talerätt och i andra hand att WDFG inte hade något berättigat intresse av att få saken prövad. Med utgångspunkt i domen av den 26 februari 2002, rådet/Boehringer<sup>113</sup> (nedan kallad domen *Boehringer*), fann tribunalen i punkt 30 i den överklagade domen dock att det var motiverat att pröva talan i sak utan att först avgöra frågan om rättegångshinder.<sup>114</sup>

126. I motsats till vad WDFG har gjort gällande i sin replik ska kommissionens yrkande inte anses strida mot formkraven därför att det inte har framställts i enlighet med artikel 176.2 i domstolens rättegångsregler så vitt gäller anslutningsöverklaganden. Enligt artikel 178.1 i domstolens rättegångsregler ska ett anslutningsöverklagande syfta till upphävandet, helt eller delvis, av tribunalens avgörande. Eftersom tribunalen i förevarande fall prövade WDFG:s talan i sak *utan* att avgöra frågan huruvida den kunde tas upp till sakprövning, skulle kommissionen inom ramen för ett eventuellt anslutningsöverklagande inte ha kunnat framställa yrkanden om upphävande av den överklagade domen som *baserades på att talan i första instans skulle ha avvisats*.<sup>115</sup> Kommissionens yrkande att skälen ska ersättas har därför enligt min uppfattning framställts korrekt och ska prövas i sak. Jag vill vidare påpeka att domstolen, även om den skulle anse att detta yrkande inte uppfyller formkraven, ändå skulle ta ställning till det yrkande om rättegångshinder som kommissionen framställde i första instans, och detta åtminstone i det fall då domstolen, efter att ha bifallit överklagandet och upphävt den överklagade domen, beslutar att själv avgöra målet, pröva det i sak och bifalla talan. Om domstolen under samma omständigheter däremot beslutar att lämna överklagandet utan bifall, skulle den lösning som tribunalen valde, och som grundar sig på domen *Boehringer*, ändå framstå som öppen. Avslutningsvis ska det påpekas att enligt fast rättspraxis är domstolen, efter överklagande enligt artikel 56 i stadgan, om så krävs på eget initiativ, skyldig att pröva huruvida talan om ogiltigförklaring kan tas upp till prövning och, i enlighet därmed, grunden om åsidosättande av villkoret i artikel 263 fjärde stycket FEUF, enligt vilken en sökande endast kan yrka att ett beslut som inte är riktat till mottagaren ska ogiltigförklaras om denna är direkt och personligen berörd av det.<sup>116</sup>

<sup>113</sup> C-23/00 P, EU:C:2002:118, punkt 52.

<sup>114</sup> Den omvändning av den logiska eller den naturliga ordning för prövning av rättsmedlen som följer av tillämpningen av domen *Boehringer*, när domstolen ogillar talan i sak, även om en part framställer invändning om rättegångshinder – i synnerhet om den rör ett rättegångshinder som inte kan avhjälpas och framställs genom särskild handling där det yrkas att domstolen meddelar sitt avgörande utan att pröva målet i sak – har varit föremål för kritik. Se, exempelvis, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet *Schweiz/kommissionen* (C-547/10 P, EU:C:2012:565, punkterna 46–54), förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet *Philips Lighting Poland och Philips Lighting/rådet* (C-511/13 P, EU:C:2015:206, punkterna 50–67), förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi i målet *SNCF Mobilités/kommissionen* (C-127/16 P, EU:C:2017:577, punkt 163) och förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet *rådet/Boehringer* (C-23/00 P, EU:C:2001:511, punkterna 30–36). Trots denna kritik tillämpas domen *Boehringer* fortfarande av både tribunalen (se, senast, dom av den 11 november 2020, AV och AW/parlamentet, T-173/19, ej publicerad, EU:T:2020:535, punkt 42) och domstolen (se, beträffande en tillämpning som nyligen gjordes i ett mål om överklagande, dom av den 21 december 2016, *Club Hotel Loutraki m.fl./kommissionen*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punkt 68).

<sup>115</sup> Jag vill för övrigt betona att förevarande fall inte utgör något av de fall som avses i artikel 178.2 i rättegångsreglerna, enligt vilken yrkandena i ett anslutningsöverklagande "[även får] avse upphävandet av ett uttryckligt eller tyst beslut i frågan huruvida talan vid tribunalen kunde tas upp till prövning".

<sup>116</sup> Se dom av den 29 november 2007, *Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl./kommissionen* (C-176/06 P, ej publicerad, EU:C:2007:730, punkt 18), dom av den 20 september 2018, *Spanien/kommissionen* (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 48), och dom av den 29 juli 2019, *Bayerische Motoren Werke och Freistaat Sachsen/kommissionen* (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 44). Skyldigheten att, i förekommande fall ex officio, pröva villkoren för upptagande av talan till sakprövning vid tribunalen tycks emellertid inte hindra domstolen från att tillämpa domen *Boehringer* (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, *Club Hotel Loutraki m.fl./kommissionen*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punkt 68).

127. Eftersom jag föreslår att domstolen ska lämna överklagandena utan bifall, nöjer jag mig med att här göra några korta överväganden om sakinnehållet i kommissionens yrkande.

128. Genom den första grunden för avvisningsyrkandet, som åberopades i första hand, gjorde kommissionen gällande att WDFG inte hade styrkt att den avskrivning av finansiellt mervärde som WDFG hade gjort med stöd av den omtvistade åtgärden rörde en transaktion om ”direkt” förvärv, det vill säga den enda kategori av förvärv som omfattas av det omtvistade beslutet, vilket bekräftats av kommissionens beslut av den 15 oktober 2014.<sup>117</sup> Denna grund kan enligt min uppfattning inte godtas. Det framgår nämligen av den ansökan som ingavs till tribunalen den 14 maj 2010 dels att Autogrill España (nu WDFG) med stöd av den omtvistade åtgärden skrev av det finansiella mervärde som hade uppstått genom den aktuella transaktionen – bestående i förvärv av hela aktiekapitalet i det brittiska bolaget World Duty Free Europa i maj 2008 – dels att det var på grundval av det omtvistade beslutet som återkravet av de avdragna beloppen hade utfärdats gentemot Autogrill España. Under dessa omständigheter, som inte har bestritts av kommissionen, framgår det först och främst att de spanska myndigheterna ansåg att Autogrill España tillhör gruppen av faktiska mottagare av den stödordning som fastslagits vara olaglig, även om de spanska förvaltningsmyndigheterna och rättsinstanserna vid den tidpunkten fortfarande tolkade den aktuella bestämmelsen på så sätt att den enbart var tillämplig på direkta förvärv.<sup>118</sup> Vidare framgår det att nämnda bolag då den väckte talan hade talerätt mot nämnda beslut, på grundval av vilket det hade utfärdats ett beslut om återkrav gentemot bolaget. Enligt min uppfattning ska den andra grunden för avvisningsyrkandet, som kommissionen åberopade i andra hand i syfte att göra gällande att WDFG till följd av antagandet av beslutet av den 15 oktober 2014 hade mist sitt berättigade intresse av att få saken prövad, också underkännas. Även om det medges att den transaktion som Autogrill España har genomfört omfattas av 2014 års beslut i egenskap av indirekt förvärv, har WDFG fortfarande ett berättigat intresse av att få saken prövad när det gäller det omtvistade beslutet, i alla fall så länge det beslut om återkrav som har utfärdats i kraft av det omtvistade beslutet inte upphävs.

## V. Rättegångskostnader

129. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet ogillas. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 med nödvändiga ändringar ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom jag föreslår att domstolen ska lämna WDFG:s och Konungariket Spaniens överklaganden utan bifall, och då kommissionen har yrkat ersättning för rättegångskostnaderna, ska klagandena därför ersätta dessa. Enligt artikel 184.4 i domstolens rättegångsregler får ”[e]n intervenient i första instans som inte själv har överklagat ... inte förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i målet om överklagande, annat än om intervenienten har deltagit i den skriftliga eller den muntliga delen av förfarandet vid domstolen. Om en sådan part har deltagit i rättegången, får domstolen besluta att parten ska bära sina rättegångskostnader”. Jag föreslår därför att domstolen ska besluta att Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina rättegångskostnader.

<sup>117</sup> Genom detta beslut uttalade kommissionen sig om den bindande tolkning (*consulta vinculante*) av den omtvistade åtgärden som de spanska myndigheterna antog den 21 mars 2012 och som skulle tillämpas retroaktivt. Efter det att det omtvistade beslutet och beslutet av den 14 januari 2011 antagits infördes Spanien en ny punkt i artikel 12.5 i företagsbeskattningslagen för att denna lag skulle efterleva kommissionens två beslut. Trots att det fastställts att artikel 12.5 i företagsbeskattningslagen införde ett olagligt stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden upphävdes den inte formellt, eftersom den fortfarande kunde användas av stödmottagare som hade berättigade förväntningar på att det utbetalade stödet inte skulle återkrävas, och för vilka en övergångsperiod hade medgetts i de ovannämnda besluten (se fotnot 9 i detta förslag till avgörande och skäl 30 i beslutet av den 15 oktober 2014). Se, vad gäller begreppen direkt och indirekt förvärv, skälen 25 och 26 i detta beslut.

<sup>118</sup> Se skälen 33–36 i beslutet av den 15 oktober 2014.

## **VI. Förslag till avgörande**

130. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandena, förplikta WDFG och Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna samt förplikta Förbundsrepubliken Tyskland att bära sina egna rättegångskostnader.