



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 6 oktober 2021 *

”Överklagande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Skattesystem – Bestämmelser om bolagsskatt som tillåter företag med skattemässig hemvist i Spanien att skriva av mervärde vid förvärv av aktier i företag med skattemässig hemvist i utlandet – Begreppet statligt stöd – Villkor avseende selektivitet – Referenssystem – Undantag – Särbehandling – Motivering av särbehandlingen”

I de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P,

angående två överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som gavs in den 25 respektive den 29 januari 2019,

World Duty Free Group SA, tidigare Autogrill España, SA, Madrid (Spanien), företrätt av J.L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero och A. Lamadrid de Pablo, abogados (C-51/19 P),

Konungariket Spanien, inledningsvis företrätt av A. Rubio González och A. Sampol Pucurull, därefter av S. Centeno Huerta och S. Jiménez García, samtliga i egenskap av ombud (C-64/19 P),

klagande,

i vilket de andra parterna är:

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

svarande i första instans,

Förbundsrepubliken Tyskland, företräd av J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

Irland,

intervenienter i första instans,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

* Rättegångsspråk: spanska.

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin och N. Wahl (referent) samt domarna D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb och I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 september 2020,

och efter att den 21 januari 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 World Duty Free Group SA (nedan kallat WDFG) har i mål C-51/19 P yrkat att domstolen ska upphäva den dom som Europeiska unionens tribunal meddelade den 15 november 2018, World Duty Free Group/kommissionen (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) (nedan kallad den överklagade domen). Genom denna dom ogillade tribunalen WDFG:s talan om ogiltigförklaring av artikel 1.1 och, i andra hand, av artikel 4 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 C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 7, 2011, s. 48) (nedan kallat det omtvistade beslutet).
- 2 Konungariket Spanien har i mål C-64/19 P yrkat att samma dom ska upphävas.

I. Bakgrund till tvisten

- 3 Tribunalen redogjorde för bakgrunden till tvisten i punkterna 1–11 i den överklagade domen. Denna bakgrund kan sammanfattas enligt följande.
- 4 Den 10 oktober 2007 beslutade Europeiska kommissionen, efter 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 ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 108.2 FEUF avseende bestämmelsen i artikel 12.5, som infördes i Ley del Impuesto sobre Sociedades (bolagsskattelagen) genom Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lag 24/2001 om skatteåtgärder, förvaltningsåtgärder och sociala åtgärder) av den 27 december 2001 (BOE nr 313 av den 31 december 2001, s. 50493), återgiven 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 bolagsskattelagen) av den 5 mars 2004 (BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallad den omtvistade bestämmelsen).
- 5 Den omtvistade bestämmelsen föreskriver att när ett företag som är skattskyldigt i Spanien förvärvar aktier i ett ”utländskt bolag”, förvärvet uppgår till minst 5 procent och aktierna innehas oavbrutet under minst ett år får det ekonomiska mervärde som följer därav dras av i form av avskrivning från beskattningsunderlaget för den bolagsskatt som företaget ska betala. I

bestämmelsen preciseras att ett bolag, för att klassificeras som ”utländskt bolag”, ska vara underkastat en skatt som är identisk med den skatt som är tillämplig i Spanien och dess intäkter i huvudsak härröra från verksamhet som bedrivs i utlandet.

- 6 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.
- 7 I det beslutet förklarade kommissionen att den omtvistade bestämmelsen, som bestod i en skatteförmån som gjorde det möjligt för spanska bolag att skriva av mervärdet vid förvärv av aktier i bolag utan hemvist i landet, var oförenlig med den inre marknaden när den tillämpades på förvärv av aktier i bolag etablerade utanför unionen (artikel 1.1), och ålade Konungariket Spanien att återkräva det beviljade stödet motsvarande de skatteminskningar som beviljats med stöd av den ordningen (artikel 4).
- 8 Kommissionen fortsatte dock förfarandet i fråga om förvärv av aktier utanför unionen, eftersom de spanska myndigheterna hade åtagit sig att inkomma med ytterligare uppgifter om de hinder för gränsöverskridande fusioner utanför unionen som de hade åberopat.
- 9 Den 12 januari 2011 antog kommissionen beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktier i utländska företag nr C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, 2011, s. 1) (nedan kallat beslutet av den 12 januari 2011). I beslutet förklarades även den omtvistade bestämmelsen vara oförenlig med den inre marknaden när den var tillämplig på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen.

II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

- 10 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 maj 2010 väckte klaganden talan om ogiltigförklaring av artikel 1.1 och, i andra hand, av artikel 4 i det omtvistade beslutet.
- 11 Genom dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), biföll tribunalen talan med motiveringen att kommissionen hade tillämpat selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF felaktigt. Tribunalen ogiltigförklarade även beslut 2011/282 genom dom av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 12 Genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 19 januari 2015 överklagade kommissionen domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939). Detta överklagande, som registrerades under målnummer C-20/15 P, förenades med kommissionens överklagande, registrerat under målnummer C-21/15 P, av domen av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 13 WDFG yrkade, med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien, att överklagandet skulle ogillas.
- 14 Genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981) (nedan kallad domen WDFG), upphävde domstolen domarna av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), och Banco

Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), återförvisade målen till tribunalen, förordnade att beslut om rättegångskostnaderna delvis skulle anstå och förpliktade Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien att bära sina rättegångskostnader.

- 15 Ordföranden på tribunalens nionde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 8 december 2017, efter att ha hört parterna, att förena mål T-219/10 RENV, World Duty Free Group/kommissionen, och mål T-399/11 RENV, Banco Santander och Santusa/kommissionen, avseende den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68 i tribunalens rättegångsregler.
- 16 Tribunalen ogillade genom den överklagade domen WDFG:s talan.
- 17 Tribunalen underkände de tre grunder som bolaget hade anfört: den första grunden avsåg att den omtvistade bestämmelsen inte var selektiv (punkterna 32–228 i den överklagade domen), den andra grunden var att fel person identifierats som gynnad av den omtvistade bestämmelsen (punkterna 229–250 i den överklagade domen), och den tredje grunden avsåg åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar (punkterna 251–327 i den överklagade domen). Tribunalen fann därför att talan skulle ogillas i sin helhet utan att det var nödvändigt att pröva huruvida talan kunde tas upp till sakprövning (punkterna 30 och 329 i den överklagade domen).
- 18 Vad mer specifikt gällde den första grunden erinrade tribunalen för det första om att, såsom framgår av domen WDFG, en skatteåtgärd som ger en fördel som villkoras av att en ekonomisk transaktion genomförs kan vara selektiv även när varje företag, sett till den aktuella transaktionens särdrag, fritt kan välja att genomföra transaktionen (punkterna 77–89 i den överklagade domen).
- 19 För det andra prövade tribunalen den omtvistade bestämmelsen mot bakgrund av de tre stegen i metoden för att bedöma huruvida en nationell skatteåtgärd är selektiv. Denna metod beskrevs i punkterna 63 och 64 i den överklagade domen. Först identifieras det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter prövas om den aktuella skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet, såtillvida att den gör åtskillnad mellan aktörer som sett till det allmänna systemets syften befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation. Slutligen bedöms om en sådan avvikelse är motiverad av systemets art och systematik.
- 20 Vad gäller det första steget angav tribunalen att den referensram som fastställts i det omtvistade beslutet, det vill säga ”den skattemässiga behandlingen av mervärdet” (punkt 92 i den överklagade domen), utgjorde det relevanta referenssystemet i förevarande fall, bland annat med tanke på att företag som förvärvar aktier i bolag utan hemvist i landet befinner sig i en situation som i rättsligt och faktiskt hänseende är jämförbar med situationen för företag som förvärvar aktier i bolag med hemvist i landet, med hänsyn till syftet med den skattemässiga behandlingen av mervärdet. Enligt tribunalen är syftet med detta system att garantera en viss parallellitet mellan den redovisningsmässiga och den skattemässiga behandlingen av det mervärde som uppkommer för ett företag vid förvärv av aktier i ett bolag (punkterna 116–122 i den överklagade domen). Tribunalen godtog därför inte uppfattningen att den omtvistade bestämmelsen utgjorde ett självständigt referenssystem (punkterna 126–140 i den överklagade domen) och underkände därför invändningen om att det förelåg hinder för gränsöverskridande företagsförvärv (punkterna 121, 138 och 141 i den överklagade domen).

- 21 Beträffande den andra etappen fann tribunalen att kommissionen hade gjort en riktig bedömning när den i det omtvistade beslutet fann att den omtvistade bestämmelsen innebar ett undantag från den normala ordningen. Tribunalen underkände således invändningen att kommissionen inte hade uppfyllt sin skyldighet att visa att förvärv av aktier i bolag med hemvist i landet och förvärv av aktier i bolag utan hemvist i landet var jämförbara sett till det mål om skatteneutralitet som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen (punkterna 142–164 i den överklagade domen).
- 22 Vad gäller det tredje steget framhöll tribunalen att inget av de argument som specifikt anförts i förevarande fall motiverade det undantag som gjordes genom denna bestämmelse och således den konstaterade särbehandlingen (punkterna 165–227 i den överklagade domen).

III. Parternas yrkanden och förfarandet vid domstolen

- 23 WDFG (mål C-51/19 P) har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska
- upphäva den överklagade domen,
 - bifalla talan om ogiltigförklaring och slutgiltigt ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 24 Konungariket Spanien (mål C-64/19 P) har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska
- upphäva den överklagade domen,
 - ogiltigförklara artikel 1.1 i det omtvistade beslutet, i den del den omtvistade bestämmelsen där kvalificerats som statligt stöd, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 25 Förbundsrepubliken Tyskland har yrkat att domstolen ska bifalla överklagandena.
- 26 Kommissionen har yrkat att domstolen ska
- ogilla överklagandena, och
 - förplikta klagandena att ersätta rättegångskostnaderna.
- 27 Genom beslut av den 22 mars 2019 och av den 2 juni 2020 förenades målen C-51/19 P och C-64/19 P vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet respektive domen.

IV. Prövning av överklagandena

- 28 Till stöd för sitt överklagande har WDFG och Konungariket Spanien åberopat en enda grund, nämligen åsidosättande av artikel 107.1 FEUF beträffande selektivitetskriteriet. De har kritiserat tribunalen för flera fall av felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av analysmetoden i tre steg avseende skatteåtgärders selektivitet, såsom denna metod har slagits fast i domstolens fasta praxis.

- 29 Förbundsrepubliken Tyskland har i huvudsak anslutit sig till klagandens ståndpunkt genom att ifrågasätta den modell för bedömning av den omtvistade bestämmelsens selektivitet som valts i förevarande fall. Medlemsstaten har bland annat gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att den omständigheten att den omtvistade bestämmelsen utgör en allmän åtgärd som är tillgänglig för alla företag som uppfyller de materiella villkoren inte längre är en relevant faktor vid bedömningen av selektiviteten.
- 30 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt dess fasta praxis ska samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska mottagaren av stödet ges en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (domen WDFG, punkt 53 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27).
- 31 Det är fastställt att nationella åtgärder som innebär en skattefördel, vilka trots att de inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, domen WDFG, punkt 56, och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 21).
- 32 När det gäller villkoret att fördelen ska vara selektiv, vilket måste vara uppfyllt för att en åtgärd ska kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och är det enda villkor som berörs i argumenten inom ramen för detta överklagande, framgår det av domstolens fasta praxis att det vid bedömningen av detta villkor ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag eller annan produktion som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 33 Prövningen av om en sådan åtgärd är selektiv sammanfaller således i allt väsentligt med prövningen av om åtgärden tillämpas på en grupp ekonomiska aktörer på ett icke-diskriminerande sätt (dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53).
- 34 När åtgärden är avsedd som en stödordning och inte som ett individuellt stöd ankommer det på kommissionen att visa att denna åtgärd, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, uteslutande gynnar vissa företag eller vissa branscher (domen WDFG, punkt 55 och där angiven rättspraxis).
- 35 För att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som ”selektiv” måste kommissionen visa först att den avviker från referenssystemet, det vill säga det ”normala” skattesystemet i den berörda medlemsstaten, och därefter att åtgärden avviker från referenssystemet genom att behandla ekonomiska aktörer, som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer

med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem, olika (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

- 36 Det är dock inte statligt stöd när skillnad görs i behandlingen av företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med den aktuella rättsliga regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 37 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva klagandenas enda grund för överklagande.
- 38 Den enda grund som WDFG har åberopat består av sex delar: 1) Definitionen av referenssystemet. 2) Fastställandet av syftet med detta system, utifrån vilket jämförelsen i det andra steget av selektivitetsbedömningen ska göras. 3) Fördelningen av bevisbördan. 4) Iakttagande av proportionalitetsprincipen. 5) Förekomsten av ett orsakssamband mellan omöjligheten att genomföra fusioner i utlandet och förvärv av aktier i utlandet. 6) Prövning av huruvida den omtvistade bestämmelsen kan delas upp utifrån andelen ägande.
- 39 Konungariket Spaniens enda grund består av fyra delar: 1) Fastställandet av referensramen. 2) Övervägandet att den skattemässiga behandlingen av det finansiella mervärdet inte kan utgöra en allmän åtgärd eller en självständig referensram. 3) Definitionen av syftet med denna referensram och den jämförelse av situationer som krävs enligt domen WDFG. 4) Fördelningen av bevisbördan i förevarande fall vad gäller de omständigheter som utgör referensramen.
- 40 Eftersom de anmärkningar som framförts inom ramen för de fyra första delarna av WDFG:s enda överklagandegrund och de som anförts till stöd för de fyra delarna av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund sammanfaller med eller överlappar varandra i stor utsträckning, kommer de att prövas gemensamt.

A. Den första delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den första och den andra delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund: Fel vid fastställandet av referenssystemet

1. Parternas argument

- 41 WDFG har hävdat att tribunalen gjorde sig skyldig till flera fel vid fastställandet av referenssystemet.
- 42 För det första använde tribunalen ett annat referenssystem än det som definierats i det omtvistade beslutet, eftersom den beskrev referenssystemet i det beslutet som den ”skattemässiga behandlingen av mervärdet” och inte begränsade denna ram till den ”skattemässiga behandlingen av enbart det finansiella mervärdet” (punkterna 92 och 140 i den överklagade domen). Enligt WDFG avser dessa två ”uttryck” materiellt olika tillvägagångssätt. WDFG anser att tribunalen, genom att ersätta motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen och genom att med sin egen motivering fylla en lucka i motiveringen av det omtvistade beslutet, har gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning som ska medföra att den överklagade domen upphävs.

- 43 Vidare var det omotiverat av tribunalen att, efter bedömningen i punkterna 126–140 i den överklagade domen, utesluta att den omtvistade bestämmelsen kunde utgöra ett självständigt referenssystem. Tribunalen ersatte därmed inte bara resonemanget i det omtvistade beslutet med sitt eget, eftersom beslutet endast grundade sig på att det inte förelåg hinder för gränsöverskridande fusioner, utan den gjorde dessutom en felaktig rättslig bedömning. Tribunalens resonemang innebär nämligen att definitionen av referensramen blir beroende av den lagstiftningsteknik som används.
- 44 Slutligen, och under alla omständigheter, har den referensram som tribunalen fastställde i den överklagade domen definierats godtyckligt och är följden av en förväxling mellan ett undantag och en huvudregel. I synnerhet finns det inget som gör det möjligt att förstå varför tribunalen fann att det eftersträvade syftet endast var att ”säkerställa en viss överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet” (punkt 121 i den överklagade domen). Tribunalen förklarade inte heller varför den angav att avsaknaden av en regel som hindrar att det finansiella mervärdet skrivs av vid förvärv inom landet är inget mindre än den ”allmänna regeln” i det vidsträckta referenssystem som den definierat (punkt 135 i den överklagade domen). WDFG anser – med hänvisning till bland annat det synsätt som valdes i domen av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505), där domstolen fann att den aktuella åtgärden inte kunde anses utgöra ett undantag från en huvudregel – att referensramen i förevarande fall fastställts på ett förenklat sätt och att den överklagade domen därför ska upphävas.
- 45 Konungariket Spanien anser även att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenssystemet.
- 46 Konungariket Spanien har för det första understrukit att fastställandet av referenssystemet, som enligt dess uppfattning utgör utgångspunkten för varje selektivitetsbedömning, är en rättsfråga som kan prövas av domstolen. Konungariket Spanien har, med hänvisning till punkterna 92 och 140 i den överklagade domen, anfört att tribunalen grundade sig på en annan referensram än den som fastställts i det omtvistade beslutet, nämligen en vidare ram än den som kommissionen fastställt.
- 47 För det andra anser Konungariket Spanien att tribunalen även gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning, då den i den överklagade domen fann att den skattemässiga behandlingen av det finansiella mervärdet inte kan utgöra en generell åtgärd eller en självständig referensram. Medlemsstaten har uttryckligen hänvisat till punkterna 95, 103, 104, 106, 122, 125 och 138–141 i den överklagade domen, där tribunalen underkände argumentet att det förelåg hinder för gränsöverskridande företagsförvärv med hänvisning till skäl – vilka för övrigt inte är övertygande – som inte på något sätt framgår av det omtvistade beslutet.
- 48 Konungariket Spanien har gjort gällande att tribunalens fastställande av referensramen är felaktigt av fyra skäl.
- 49 För det första grundar sig den överklagade domen enbart på lagstiftningstekniken, vilket, såsom framgår av rättspraxis, inte utgör en lämplig metod för att fastställa huruvida en åtgärd är selektiv. Tribunalen gjorde således fel när den slog fast att det är behovet av att säkerställa en adekvat överensstämmelse mellan skatteregeln och redovisningsregeln som avgränsar syftet med åtgärden (punkterna 116, 118 och 121 i den överklagade domen).

- 50 För det andra gjorde tribunalen även fel när den, på grundval av en oriktig analys av syftet med den omtvistade åtgärden i punkterna 116–122 i den överklagade domen, fann att skattelagstiftningen om finansiellt mervärde syftade till att reglera ett ”specifikt problem”. I motsats till vad tribunalen fann var syftet med skattelagstiftningen i fråga inte att reglera ett specifikt problem, utan att ge principen om skatteneutralitet full verkan, genom att säkerställa att investeringsbeslut baseras på ekonomiska och inte skattemässiga överväganden. Tribunalen borde i detta avseende ha kontrollerat huruvida kommissionen i det omtvistade beslutet på ett motiverat och konsekvent sätt hade avfärdat den referensram som de spanska myndigheterna och de berörda parterna föreslagit, bland annat med hänsyn till såväl de faktiska som de rättsliga hindren för gränsöverskridande fusioner. Vid denna prövning borde tribunalen även ha prövat huruvida kommissionen, trots domstolens uttryckliga anvisningar i punkt 123 i domen WDFG och i dess fasta praxis, hade handlat i strid med kriterierna i artikel 107 FEUF genom att inte jämföra de faktiska och rättsliga situationerna med hänsyn till den omtvistade bestämmelsens syfte.
- 51 För det tredje har Konungariket Spanien understrukit att den omtvistade bestämmelsen – som syftade till att följa principen om skatteneutralitet, var öppen för alla sektorer och kunde tillämpas utan något minimikrav på investeringar – saknar samband med åtgärden i fråga i domen av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71), där det krav på att en åtgärd som underbygger selektivitetsvillkoret ska vara specifik fastställdes just utifrån flera omständigheter.
- 52 Konungariket Spanien anser för det fjärde att tribunalens synsätt skulle få till följd att domstolen tog upp de slutsatser som den dragit avseende vissa skatteåtgärder, åtgärder som också de syftade till att reglera specifika problem men som inte ansågs utgöra statligt stöd.
- 53 Kommissionen har bestritt klagandenas argument. Den anser i första hand att de anförda argumenten väsentligen inte kan tas upp till sakprövning, eftersom det inför tribunalen inte påståtts att det förekommit fel som påverkade fastställandet av referenssystemet. Om klagandena tilläts anföra nya argument inom ramen för överklagandet skulle de vid domstolen kunna anhängiggöra en mer omfattande tvist än den som tribunalen prövat. Kommissionen har i andra hand gjort gällande att klagandenas argument saknar grund. I motsats till vad klagandena har hävdade hänvisade tribunalen nämligen till samma referenssystem som det som fastställts i det omtvistade beslutet. Vidare kan den omtvistade bestämmelsen inte betraktas som ett självständigt referenssystem, och slutligen är den överklagade domen tillräckligt motiverad.

2. Domstolens bedömning

a) Upptagande till prövning

- 54 Vad gäller frågan huruvida de argument och omständigheter som anförts till stöd för de aktuella delgrunderna kan tas upp till prövning, vilket kommissionen har bestritt med hänvisning till att de argument som framförts till stöd för klagandenas påståenden avseende fastställandet av referensramen är nya, erinrar domstolen om att ett överklagande, enligt artikel 170.1 i domstolens rättegångsregler, inte får ändra saken i målet vid tribunalen.
- 55 Enligt fast rättspraxis är domstolen i ett mål om överklagande således endast behörig att pröva den rättsliga bedömningen av de grunder och argument som har åberopats i den lägre instansen. En part får inte vid domstolen åberopa en ny grund som denne inte har åberopat vid tribunalen, eftersom detta skulle innebära att vederbörande vid domstolen, vilken har en begränsad

behörighet i mål om överklagande, kunde anhängiggöra en mer omfattande tvist än den som tribunalen har prövat (dom av den 29 juli 2019, Bayerische Motoren Werke och Freistaat Sachsen/kommissionen, C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

- 56 En klagande har emellertid rätt att överklaga genom att vid domstolen åberopa grunder och argument som följer av den överklagade domen och som syftar till att ifrågasätta domens rättsliga grund (dom av den 29 november 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl./kommissionen, C-176/06 P, ej publicerad, EU:C:2007:730, punkt 17, och dom av den 4 mars 2021, kommissionen/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 47).
- 57 I förevarande fall framgår det av punkterna 92–141 i den överklagade domen att tribunalen prövat om kommissionen på ett korrekt sätt hade identifierat referensskattesystemet inom ramen för det första steget i selektivetsbedömningen. Under dessa omständigheter har klagandena rätt att i samband med överklagandet ifrågasätta de domskäl i den överklagade domen som avser detta första steg, oberoende av att klagandena inte i första instans framfört argument som särskilt syftar till att bestrida det omtvistade beslutet på denna punkt.
- 58 Liksom generaladvokaten påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, konstaterar domstolen dessutom att de argument som klagandena framfört 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. Detta var argument som under alla omständigheter inte kunde framföras inför tribunalen.
- 59 Mot denna bakgrund kan den första delen av WDFG:s enda överklagandegrund samt den första och den andra delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund tas upp till prövning.

b) Prövning i sak

- 60 Fastställandet av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom förekomsten av en ekonomisk fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal". Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation är således beroende av att det först görs en definition av den rättsliga reglering utifrån vars syfte jämförbarheten i faktiskt och rättsligt hänseende i förekommande fall ska bedömas för de företag som gynnas respektive inte gynnas (dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 55 och 60, och dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 88 och 89).
- 61 För att bedöma om en skatteåtgärd med allmän räckvidd är selektiv är det således viktigt att det allmänna skattesystem eller det referenssystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten på ett korrekt sätt identifieras i kommissionens beslut och prövas av den domstol som har att pröva en invändning avseende denna identifiering. Eftersom fastställandet av referenssystemet är utgångspunkten för den jämförande prövning som måste göras vid bedömningen av en stödordnings selektivitet, medför ett fel vid fastställandet av referenssystemet med nödvändighet att hela bedömningen av selektivetskriteriet blir felaktig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107, och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 46).

- 62 I detta sammanhang ska det inledningsvis preciseras att fastställandet av referensramen, som ska ske efter ett kontradiktoriskt förfarande med den berörda medlemsstaten, ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt. I detta avseende kan frågan om en skatteåtgärds selektivitet inte fastställas utifrån en referensram som består av ett antal bestämmelser som på ett konstlat vis har lyfts ut från en bredare rättslig ram (dom av den 28 juni 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 103).
- 63 När skatteåtgärden i fråga inte kan skiljas från den berörda medlemsstatens allmänna skattesystem är det följaktligen, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 49 i sitt förslag till avgörande, detta system som ska beaktas. När det däremot framgår att en sådan åtgärd är klart avskiljbar från det allmänna systemet, kan det inte uteslutas att den referensram som ska beaktas är mer begränsad än det allmänna systemet, eller till och med kan bestå av åtgärden i sig, när den framstår som en regel med en självständig rättslig logik och det är omöjligt att identifiera ett sammanhängande regelverk utanför denna åtgärd.
- 64 I den mån det, utanför de områden där unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering, är den berörda medlemsstaten som genom att utöva sin exklusiva behörighet på området för direkt beskattning fastställer vilka egenskaper skatten ska ha, måste man vidare ta hänsyn till de egenskaperna vid fastställandet av referenssystemet eller det "normala" skattesystemet, som bedömningen av selektivitetsvillkoret ska utgå från (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2021, *kommissionen/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkterna 38 och 39).
- 65 Det ska också erinras om att eftersom fastställandet av referensramen ska ske genom en objektiv granskning av innehållet i och utformningen av de bestämmelser som är tillämpliga enligt nationell rätt, ska de mål som lagstiftaren eftersträvade genom att anta den åtgärd som är föremål för prövning inte beaktas i detta första skede av prövningen av selektiviteten. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att syftet med statliga åtgärder inte är tillräckligt för att de ska undgå att kvalificeras som stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF, eftersom det i denna bestämmelse inte görs någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan åtgärderna definieras med utgångspunkt i vilka verkningar de har (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 84 och 85, och dom av den 21 december 2016, *kommissionen/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 48).
- 66 Slutligen måste de regler som ska utgöra referenssystemet fastställas enligt objektiva kriterier, bland annat för att möjliggöra en domstolsprövning av de bedömningar som ligger till grund för det fastställandet. Det ankommer på kommissionen att beakta de omständigheter som den berörda medlemsstaten eventuellt har åberopat och, mer allmänt, att utföra sin prövning på ett rigoröst sätt och med tillräcklig motivering för att möjliggöra en fullständig domstolsprövning.
- 67 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva om det finns fog för klagandenas argument om fastställandet av referenssystemet, såsom ett första steg och en nödvändig förutsättning för selektivitetsbedömningen. Som framgår av punkterna 41–52 i förevarande dom har klagandena i huvudsak gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning, för det första genom att ersätta skälen i det omtvistade beslutet med avseende på definitionen av referenssystemet, för det andra genom att utesluta att den

omtvistade åtgärden i sig kunde betraktas som ett självständigt referenssystem och genom att byta ut motiveringen i detta avseende och för det tredje genom att fastställa detta system på ett godtyckligt sätt.

68 Dessa tre anmärkningar ska prövas i tur och ordning.

1) Huruvida det skett en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenssystemet (första anmärkningen i den första delen av WDFG:s enda överklagandegrund och första delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund)

69 WDFG, genom den första anmärkningen i den första delen av sin enda överklaganderund, och Konungariket Spanien, genom den första delen av sin enda överklagandegrund, har gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenssystemet genom att ersätta det system som kommissionen använde i det omtvistade beslutet med sitt eget referenssystem. Trots att kommissionen pekade ut reglerna om den skattemässiga behandlingen av finansiellt mervärde som referenssystemet, inkluderade tribunalen dessutom, genom att grunda sig på en annan materiell bedömning, i detta system den skattemässiga behandlingen av "icke-finansiellt" mervärde. WDFG och Konungariket Spanien har särskilt hänvisat till punkterna 92 och 140 i den överklagade domen.

70 Domstolen vill i detta sammanhang erinra om att både domstolen och tribunalen, inom ramen för den granskning av lagenligheten som avses i artikel 263 FEUF, är behöriga att pröva en talan rörande bristande behörighet, åsidosättande av väsentliga formföreskrifter, åsidosättande av fördraget eller av någon rättsregel som gäller dess tillämpning eller rörande maktmissbruk. Enligt artikel 264 FEUF ska den berörda rättsakten förklaras ogiltig om talan är välgrundad. Domstolen och tribunalen kan således inte i något fall ersätta den motivering som upphovsmannen till den överklagade rättsakten lämnat med en egen motivering (dom av den 27 januari 2000, DIR International Film m.fl./kommissionen, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 38, och dom av den 4 juni 2020, Ungern/kommissionen, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punkt 70 och där angiven rättspraxis).

71 Även om tribunalen i ett mål om ogiltigförklaring kan ha anledning att tolka motiveringen till den omtvistade rättsakten på ett annorlunda sätt än upphovsmannen, eller i vissa fall till och med förkasta den motivering som denne formellt angett, kan den inte göra så när det inte finns någon faktisk omständighet som motiverar detta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2000, DIR International Film m.fl./kommissionen, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 42, och dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 142).

72 I förevarande fall fann tribunalen, såsom framgår av punkterna 70, 92, 123 och 140 i den överklagade domen, att kommissionen vid sin bedömning av om den omtvistade åtgärden var selektiv hade valt den skattemässiga behandlingen av "mervärdet" som referenssystem. Tribunalen påpekade särskilt, i punkt 92 i den överklagade domen, att kommissionen "inte begränsat denna ram till den skattemässiga behandlingen av enbart det finansiella mervärdet". Som klagandena med rätta har påpekat angav kommissionen i skäl 96 i det omtvistade beslutet att den lämpliga ramen för bedömningen av den omtvistade åtgärden utgjordes av reglerna om den skattemässiga behandlingen av det "finansiella mervärdet".

- 73 Även om det är riktigt att den terminologi som används i den överklagade domen skiljer sig från den i det omtvistade beslutet, kan tribunalen emellertid inte därigenom anses ha pekat ut ett materiellt annorlunda referenssystem än kommissionen eller grundat sig på en annan motivering än kommissionens motivering i det omtvistade beslutet för att anse att den skattemässiga behandlingen av mervärdet utgjorde det relevanta referenssystemet i förevarande fall.
- 74 Som kommissionen har gjort gällande kan nämligen behandlingen av mervärdet under omständigheterna i förevarande fall till fullo likställas med behandlingen av det finansiella mervärdet.
- 75 Som tribunalen erinrade om i punkt 70 i den överklagade domen utslöt kommissionen uttryckligen i det omtvistade beslutet – bland annat som svar på de spanska myndigheternas argument avseende fastställandet av referenssystemet – att nämnda system skulle begränsas till den skattemässiga behandlingen av mervärdet till följd av förvärv av aktier i ett bolag med hemvist i ett annat land än Spanien. Tribunalen underströk således att kommissionen, såsom tydligt framgick av skäl 89 i det omtvistade beslutet, hade angett att den omtvistade bestämmelsen skulle bedömas med beaktande av de allmänna bestämmelser i bolagsskattesystemet som är tillämpliga på situationer där mervärdet leder till en skattefördel. Kommissionen preciserade i beslutet att dess ståndpunkt förklaras av konstaterandet att de situationer där det finansiella mervärdet kan skrivas av inte omfattar hela kategorin skattskyldiga som befinner sig i en liknande situation i faktiskt eller rättsligt hänseende.
- 76 Det ska i detta sammanhang påpekas att tribunalen, såsom framgår av punkt 71 i den överklagade domen, i syfte att identifiera referenssystemet bland annat grundade sig på kommissionens konstateranden i skälen 19, 20, 99 och 100 i det omtvistade beslutet, enligt vilka referenssystemet endast föreskrev mervärdesavskrivning vid företagsförvärv, varför den omtvistade bestämmelsen utgjorde ett undantag från det referenssystemet genom att tillåta att det mervärde som skulle ha bokförts vid ett företagsförvärv uppkommer även utan något företagsförvärv.
- 77 Tribunalen grundade sig också, genom att hänvisa till skäl 100 i det omtvistade beslutet, på kommissionens överväganden, enligt vilka den omtvistade bestämmelsen – då avskrivning av mervärde som följer redan av förvärv av aktier medgavs enbart vid gränsöverskridande och inte vid inomnationella förvärv av aktier – innebar en skillnad i behandling mellan inhemska och gränsöverskridande transaktioner och därför inte kunde betraktas som en ny allmän regel.
- 78 Det framgår klart av dessa avsnitt i det omtvistade beslutet, som avses i den överklagade domen, att kommissionen, när den pekade ut ”reglerna om den skattemässiga behandlingen av det finansiella mervärdet” som referenssystem, som tribunalen fann, avsåg att hänvisa inte bara till de särskilda bestämmelser som är tillämpliga på avskrivning av mervärde vid förvärv av aktier, utan även till de bestämmelser i det allmänna spanska bolagsskattesystemet som reglerar mervärdesavskrivning i allmänhet, eftersom de sistnämnda bestämmelserna utgör en relevant ram för utvärderingen av de förstnämnda.
- 79 Av detta följer att tribunalen, i punkterna 70, 92, 123 och 140 i den överklagade domen, endast gjorde en tolkning av det omtvistade beslutet vad gäller fastställandet av referenssystemet i överensstämmelse med uppgifterna i detta beslut och således inte ersatte motiveringen i beslutet i den mening som avses i den rättspraxis som det erinras om i punkt 70 ovan. Tribunalen har således inte gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenssystemet.

80 Överklagandet kan således inte vinna bifall såvitt avser den första anmärkningen i den första delen av WDFG:s enda grund för överklagandet och den första delen av Konungariket Spaniens enda grund för överklagandet.

2) Underlåtenhet att betrakta den omtvistade bestämmelsen som ett självständigt referenssystem (den andra anmärkningen i den första delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den andra delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund)

i) Huruvida motiveringen har ersatts med en annan

81 Klagandena har klandrat tribunalen för att ha ersatt motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen, genom att utesluta att den omtvistade bestämmelsen kunde utgöra ett helt referenssystem. Trots att kommissionen i detta beslut hade underkänt ett självständigt referenssystem bestående av den omtvistade bestämmelsen enbart på grundval av att det påstods inte föreligga några rättsliga hinder för gränsöverskridande fusioner, grundade sig tribunalen i punkterna 127–140 i den överklagade domen på ett annat resonemang.

82 Som påpekas i punkt 75 ovan, slog tribunalen fast att referenssystemet enligt kommissionens uppfattning inte kunde begränsas till den skattemässiga behandling av det finansiella mervärdet som införts genom den omtvistade bestämmelsen, eftersom denna åtgärd endast gynnade företag som förvärvar andelar i utländska bolag och att det, för att bedöma om det föreligger diskriminering av företag som utför samma typ av förvärv, men i inhemska bolag, var nödvändigt att ta hänsyn till de allmänna bolagsskattereglerna tillämpliga på situationer där uppkomst av ett mervärde leder till en skattefördel.

83 Tribunalen kan således inte anses ha ersatt motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen bedömning genom att bortse från att kommissionen i själva verket grundat sig på att det inte förelåg några hinder för gränsöverskridande företagsförvärv för att utesluta att den omtvistade bestämmelsen kunde utgöra referenssystemet.

84 Även om kommissionen, såsom klagandena har gjort gällande, i skälen 93–96 och 117 i sitt beslut faktiskt har hänvisat till den påstådda avsaknaden av rättsliga hinder vid gränsöverskridande fusioner, har den genom dessa hänvisningar begränsat sig till att ta ställning till de synpunkter som de spanska myndigheterna framställt i syfte bland annat att ifrågasätta inte bara referenssystemet såsom det preliminärt fastställts i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet av den 10 oktober 2007, utan även de kriterier för jämförelse och motivering som kan förutses inom ramen för det andra och det tredje steget i selektivitetsbedömningen.

85 Som generaladvokaten påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande var det, i motsats till vad klagandena har gjort gällande, följaktligen inte till följd av att det inte ansågs föreligga hinder för gränsöverskridande företagsförvärv som kommissionen uteslöt att den omtvistade bestämmelsen kunde utgöra det relevanta referenssystem som skulle beaktas vid selektivitetsbedömningen, utan det var på grund av att kommissionen ansåg att denna bestämmelse skulle bedömas mot bakgrund av ett antal mer omfattande regler som både omfattade reglerna vid avskrivning av finansiellt mervärde vid förvärv av aktier i inhemska bolag och principerna vid mervärdesavskrivning i allmänhet, som dessa regler var anpassade till genom att föreskriva avdragsrätt för mervärde enbart när aktieförvärvet ingick i ett företagsförvärv.

86 Av detta följer att påståendet att tribunalen i punkterna 127–140 i den överklagade domen ersatte motiveringen saknar grund.

ii) Huruvida tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den inte fann att den omtvistade bestämmelsen utgjorde ett självständigt referenssystem

87 Klagandena har i andra hand gjort gällande att det resonemang som tribunalen förde för att utesluta att den omtvistade åtgärden kan utgöra ett självständigt referenssystem utgör felaktig rättstillämpning. De har för det första påpekat att syftet med denna åtgärd är att säkerställa skatteneutraliteten när det gäller förvärv av aktier i Spanien och i utlandet och att dess syfte följaktligen inte kan vara begränsat till att lösa ett specifikt problem, vilket tribunalen felaktigt påstod i punkt 139 i den överklagade domen. För det andra har de gjort gällande att tribunalens resonemang medför att en åtgärds selektivitet bedöms på olika sätt beroende på om den nationella lagstiftaren har valt att införa en särskild skatt eller att ändra en allmän skatt och följaktligen beroende på vilken lagstiftningsteknik som används.

88 I förevarande fall syftade tribunalens resonemang i punkterna 95–141 i den överklagade domen till att bemöta argumentet att kommissionen, på grund av hindren för gränsöverskridande företagsförvärv, borde ha fastställt den omtvistade bestämmelsen som referenssystemet.

89 Även om klagandena inte har framfört någon kritik mot den metod som är tillämplig på fastställandet av referenssystemet inom ramen för det första steget i den selektivitetsbedömning som redovisas i punkterna 95–108 i den överklagade domen, har de däremot kritiserat tribunalens fortsatta prövning, såsom den formulerats i punkterna 109–141 i samma dom.

90 Vad för det första gäller resonemanget i punkterna 109–125 i den överklagade domen, avser det frågan huruvida företag som förvärvar aktier i inhemska bolag och företag som förvärvar aktier i utländska bolag befinner sig i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende, med hänsyn till det syfte med det normala systemet som kommissionen identifierat.

91 Denna prövning av jämförbarheten saknar emellertid direkt samband med den avgränsning av referensramen som ska göras i det första steget av selektivitetsbedömningen, och detta trots att tribunalen i punkt 125 i den överklagade domen konstaterade att ”det finns ett samband mellan dessa båda steg, eller ibland till och med, som i förevarande fall, ett gemensamt resonemang”. De argument som klagandena framfört i syfte att bestrida definitionen av syftet med referenssystemet kommer att bedömas senare, inom ramen för prövningen av den andra delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund, avseende ett fel vid fastställandet av det syfte som skulle ligga till grund för jämförbarhetsprövningen.

92 Vad för det andra gäller punkterna 126–141 i den överklagade domen prövade tribunalen om den omtvistade bestämmelsen, med hänsyn till dess särdrag och således oberoende av varje jämförande analys, i sig kunde utgöra en självständig referensram.

93 Klagandena har för det första fel i sitt påstående att tribunalen huvudsakligen grundade sig på den lagstiftningsteknik som den spanska lagstiftaren valt när den slog fast att den omtvistade bestämmelsen var selektiv. Det framgår nämligen av den överklagade domen att tribunalen grundade sig på den bestämmelsens syfte och verkningar och inte på rent formella överväganden. Tribunalen påpekade särskilt, i punkt 135 i den överklagade domen, att nämnda åtgärd utgjorde ett undantag från huvudregeln att endast företagsförvärv kan leda till avskrivning av mervärdet.

- 94 Som klagandena med rätta har gjort gällande framgår det visserligen av rättspraxis att nationella skattebestämmelser inte kan undgå den kontroll som föreskrivs i EUF-fördraget på området för statligt stöd för att en viss lagstiftningsteknik använts, och att detta inte heller räcker för att fastställa den relevanta referensramen för bedömningen av selektivitetskriteriet. I så fall skulle formen för de statliga ingripandena ges företräde framför deras verkningar. Den lagstiftningsteknik som används kan således inte vara avgörande för fastställandet av referensramen (se, för ett liknande resonemang, dom WDFG, punkt 76, och dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 92).
- 95 Det följer av denna rättspraxis att även om lagstiftningstekniken inte är avgörande för att fastställa att en skatteåtgärd är selektiv och att det därför inte alltid är nödvändigt att denna åtgärd utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet, är det förhållandet att åtgärden utgör ett undantag med användning av denna lagstiftningsteknik relevant för denna bedömning när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och i princip behandlas olika, nämligen de som omfattas av undantagsåtgärden och de som fortsatt omfattas av det allmänna skattesystemet, trots att dessa två kategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med nämnda system (dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 93 och där angiven rättspraxis).
- 96 Härav följer att tribunalen inte kan klandras för att vid prövningen av om den omtvistade bestämmelsen var selektiv bland annat ha kommit fram till att den utgjorde ett undantag.
- 97 När det för det andra gäller klagandenas kritik av hänvisningen till generaladvokaten Warners förslag till avgörande i målet Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) (nedan kallat generaladvokaten Warners förslag till avgörande), påpekade tribunalen med rätta, i punkt 135 i den överklagade domen, att den omtvistade bestämmelsen inte, såsom kommissionen angett i punkt 100 i det omtvistade beslutet, infört en ny generell regel om avskrivning av mervärde, utan ett ”undantag från den generella regeln”, enligt vilken endast företagsförvärv kan medföra avskrivning av mervärdet, ett undantag som enligt Konungariket Spanien var avsett att avhjälpa de negativa verkningar vid förvärv av aktier i utländska bolag som tillämpningen av den generella regeln skulle medföra.
- 98 Det framgår följaktligen av den överklagade domen att tribunalen, till stöd för slutsatsen att referenssystemet inte kunde begränsas till enbart den omtvistade bestämmelsen, inte enbart stödde sig på att den bestämmelsen, i likhet med den som var i fråga i generaladvokaten Warners förslag till avgörande, syftade till att uppnå ett visst mål och således till att lösa ett särskilt problem. Av detta följer att klagandens argument – som syftar dels till att bestrida att förevarande fall kan likställas med det i generaladvokaten Warners förslag till avgörande, dels att visa att syftet med den omtvistade bestämmelsen var att värna om principen om skatteneutralitet och inte att lösa ett specifikt problem – inte kan vederlägga tribunalens resonemang och följaktligen är verkningslösa.
- 99 I alla händelser utesluter inte redan den omständigheten att den omtvistade bestämmelsen är av generell karaktär, av den anledningen att den *a priori* kan gynna samtliga företag som är skattskyldiga till bolagsskatt, att den kan vara selektiv. Som domstolen redan har slagit fast är selektivitetskriteriet, när det gäller en nationell åtgärd som innebär en skattefördel med allmän räckvidd, såsom den omtvistade åtgärden, uppfyllt om kommissionen visar att åtgärden avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika

aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (punkt 67 i domen WDFG).

100 Mot bakgrund av det ovan anförda finner domstolen att den andra anmärkningen i den första delen av den enda grunden för WDFG:s överklagande och den andra delen av Konungariket Spaniens enda grund för överklagande är verkningsslösa och i vart fall inte kan leda till bifall för överklagandet.

3) Huruvida referenssystemet fastställts godtyckligt (den tredje anmärkningen i den första delen av WDFG:s enda överklagandegrund)

101 Inom ramen för den tredje anmärkningen i den första delen av den enda grunden för överklagandet har WDFG för det första gjort gällande att det referenssystem som tribunalen använde har fastställts godtyckligt, eftersom det är svårt att identifiera exakt vilket kriterium som använts för att identifiera den sammanhängande ram inom vilken den omtvistade bestämmelsen ingår. Bolaget har för det andra hävdade att tribunalen pekade ut vad i referenssystemet som utgör huvudregeln och vad som utgör undantaget på ett felaktigt och omotiverat sätt. Enligt WDFG gjorde tribunalen en felaktig bedömning när den i punkt 135 i den överklagade domen fann att huvudregeln var att mervärdet inte fick skrivas av och att den omtvistade bestämmelsen införde ett undantag från denna regel. Precis som i målet Andres (Heitkamp BauHolding)/kommissionen (dom av den 28 juni 2018, C-203/16 P, EU:C:2018:505), förväxlade tribunalen regeln med undantaget.

102 Det första påståendet, om att tribunalen fastställde referenssystemet godtyckligt, kan inte godtas. Som framgår av punkterna 75–78 ovan motiverade tribunalen nämligen i tillräcklig utsträckning det resonemang som föranledde den att, under omständigheterna i målet, hänvisa till de bestämmelser som enligt spansk rätt är tillämpliga på den skattemässiga behandlingen av mervärde vid fastställande av bolagsskatten och följaktligen att bekräfta bedömningen i det omtvistade beslutet i detta avseende. Det antagande som kommissionen grundade sig på vilar nämligen på det konstaterandet – vilket tribunalen bekräftat – att avskrivning av mervärdet enligt spansk rätt normalt sett förutsätter ett företagsförvärv.

103 Inte heller det andra påståendet, om att tribunalen pekat ut regel och undantag på ett felaktigt och omotiverat sätt, kan godtas. I enlighet med tribunalens tolkning av den spanska skattelagstiftningen är det nämligen normalt sett endast vid företagsförvärv som det är möjligt att avskriva mervärdet, även vid finansiellt mervärde till följd av förvärv av aktier i bolag med hemvist i landet, i enlighet med artikel 89.3 i bolagsskattelagen, i den lydelse som godkännts genom kungligt lagstiftningsdekret 4/2004. Den allmänna regel som den omtvistade bestämmelsen avviker från är därför inte förbudet mot att skriva av det finansiella mervärdet, utan principen att avskrivning i regel endast är tillåten vid företagsförvärv. Den principen härledde tribunalen ur bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av mervärdet vid beräkning av bolagsskatten, oavsett om det rör sig om bestämmelserna om avskrivning av mervärde vid företagsförvärv eller bestämmelserna om avskrivning av det finansiella mervärde som uppstår vid förvärv av aktier i inhemska bolag följt av fusion.

104 Mot denna bakgrund kan överklagandet inte vinna bifall såvitt avser den tredje anmärkningen i den första delen av WDFG:s enda grund och följaktligen inte heller såvitt avser den första delgrunden i dess helhet.

B. Den andra delen av den enda grunden för WDFG:s överklagande och den tredje delen av den enda grunden för Konungariket Spaniens överklagande: Fel vid fastställandet av det syfte som jämförelseprövningen utgår från

1. Parternas argument

- 105 WDFG och Konungariket Spanien har, inom ramen för den andra respektive den tredje delen av deras respektive enda överklagandegrund, bestritt skälen i punkterna 143–164 i den överklagade domen, där tribunalen identifierade syftet med referenssystemet och mot bakgrund av detta syfte jämförde situationen för de företag som gynnades av den fördel som införts genom den omtvistade bestämmelsen med situationen för de företag som inte omfattades av den.
- 106 WDFG har för det första gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fastställde det syfte utifrån vilket jämförelsen skulle göras i det andra steget av prövningen av den omtvistade bestämmelsens selektivitet. Tribunalen, som även här frångick vad som anges i det omtvistade beslutet, gjorde en felaktig tolkning av rättspraxis avseende fastställandet av syftet med en skatteåtgärd. I motsats till vad tribunalen antytt, finns det ingen motsägelse i domstolens praxis vad gäller huruvida situationen för de företag som gynnas av ”åtgärden i fråga” och situationen för de företag som inte omfattas av den ska jämföras utifrån syftet med åtgärden eller utifrån syftet med ”det system den ingår i”. Enligt WDFG ska dessa ändamål sammanfalla, och om så inte är fallet beror det på att den nationella lagstiftaren har infört en åtgärd i skattesystemet som inte överensstämmer med systemets logik. I förevarande fall är det verkliga syftet med den ordning som jämförelsen ska utgå ifrån skatteneutralitet, vilket kommissionen själv medgett i det omtvistade beslutet. Det rör sig om ett mycket mer allmänt och logiskt syfte än den parallellitet som tribunalen hänvisade till mellan den redovisningsmässiga och den skattemässiga behandlingen av det mervärde som ett företag åtnjuter till följd av förvärv av aktier i ett bolag, eftersom all bolagsskatt som princip per definition avviker från det bokförda resultatet.
- 107 För det andra anser WDFG att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den i punkt 121 i den överklagade domen slog fast att syftet med skattebestämmelserna om mervärde var att säkerställa en viss överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet. Detta konstaterande är inte bara godtyckligt, utan saknar helt grund, eftersom all bolagsskatt per definition avviker från definitionen av redovisningsresultatet. Vad närmare bestämt gäller bestämmelserna om mervärdesavskrivning, så är det som de olika fall som föreskrivs i bolagsskattelagen, i den lydelse som godkänts genom kungligt lagstiftningsdekret 4/2004, har gemensamt inte syftet att säkerställa konsekvens mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet, utan syftet att undvika dubbelbeskattning och garantera skatteneutralitet.
- 108 Konungariket Spanien har även gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att inte korrekt precisera referensramens syfte och genom att inte göra den jämförelse som krävs enligt domen WDFG på ett korrekt sätt. Konungariket Spanien menar att inte bara definitionen av referensramen i den överklagade domen skiljer sig från definitionen i det omtvistade beslutet, utan att tribunalen dessutom gjorde fel när den fann att den omtvistade bestämmelsen hade till syfte att säkerställa överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet. Redovisningsregeln och skatteregeln skiljer sig åt i många avseenden vad gäller erkännande av ett mervärde och av en rätt till avskrivning av

detta. I motsats till vad tribunalen fann är syftet med den omtvistade bestämmelsen skatteneutralitet, så att liknande investeringsbeslut baseras på ekonomiska och inte skattemässiga överväganden.

- 109 Kommissionen har hävdats att dessa anmärkningar inte kan tas upp till sakprövning och under alla omständigheter är ogrundade.

2. Domstolens bedömning

a) Upptagande till prövning

- 110 Kommissionen har gjort gällande att den andra delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund inte kan tas upp till prövning. Den har anfört att de argument som framförts inte har åberopats vid tribunalen eller att de avser faktiska omständigheter, däribland tolkningen av innehållet i och räckvidden av nationell rätt.
- 111 Kommissionens första invändning om rättegångshinder kan inte bifallas, av samma skäl som angetts i punkterna 56–58 ovan. En part har nämligen rätt att åberopa grunder och argument som följer av den överklagade domen och som syftar till att ifrågasätta domens rättsliga grund. Klaganden har således rätt att ifrågasätta tribunalens konstateranden, oberoende av att klaganden inte i första instans anförde argument som särskilt syftade till att bestrida det omtvistade beslutet på denna punkt.
- 112 När det gäller kommissionens andra invändning om rättegångshinder, om att klagandena avser att ifrågasätta konstateranden av faktiska omständigheter, vilka i princip inte omfattas av domstolens prövning, ska det erinras om att bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen enligt fast rättspraxis inte utgör en rättsfråga som i sig är underställd domstolens prövning i ett mål om överklagande, utom i det fall då de faktiska omständigheterna och bevisningen har missuppfattats. Det är först när tribunalen har fastställt eller bedömt de faktiska omständigheterna som domstolen enligt artikel 256 FEUF är behörig att pröva den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter och de rättsliga följderna därav (dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 113 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. Eftersom prövningen i ett mål om överklagande av tribunalens rättsliga kvalificering av denna nationella rätt mot bakgrund av en unionsbestämmelse utgör en rättsfråga, omfattas den däremot av domstolens behörighet (dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 och där angiven rättspraxis).
- 114 Som erinrats om i punkt 70 ovan får tribunalen under alla omständigheter inte ersätta den motivering som lämnats av upphovsmannen till den angripna rättsakten med sin egen motivering. Domstolen är således behörig att inom ramen för ett överklagande pröva huruvida tribunalen har ersatt den angripna rättsakten med sin egen motivering och därmed gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning.

115 Klagandena har, genom de argument som sammanfattats i punkterna 105–108 ovan, kritiserat tribunalen för att ha ersatt motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen avseende det ”syfte” som ska ligga till grund för prövningen av om situationerna för de företag som gynnades av den omtvistade bestämmelsen och de företag som inte omfattades av den var jämförbara. De argumenten kan därför tas upp till prövning.

b) Prövning i sak

116 Vad för det första gäller de argument som riktats mot tribunalens slutsats att rättspraxis är inkonsekvent i frågan om huruvida jämförelsen ska göras med hänsyn till syftet med den granskade åtgärden eller med det system den ingår i, är dessa argument verkningslösa.

117 WDFG har nämligen endast hävdad att valet mellan det ena eller det andra syftet saknar betydelse, eftersom de i princip måste stämma överens. Även under antagandet att tribunalens bedömning av räckvidden av domstolens praxis är felaktig, har WDFG således inte bestritt tribunalens slutsats i punkt 156 i den överklagade domen att jämförbarhetsprövningen i det andra steget av selektivitetsbedömningen ska göras mot bakgrund av syftet med det referenssystem där den undersökta åtgärden ingår och inte mot bakgrund av syftet med åtgärden.

118 För det andra har klagandena gjort gällande att motiveringen i det omtvistade beslutet har ersatts vad gäller identifieringen av syftet med referenssystemet. De har gjort gällande att syftet att ”säkerställa en viss konsekvens mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet”, som nämns i punkt 121 i den överklagade domen, varken nämns i det omtvistade beslutet eller i de yttranden som Konungariket Spanien gav in under det administrativa förfarandet. WDFG har vidare hävdad att påståendet att skattebestämmelserna om mervärde har ett sådant syfte under alla omständigheter är godtyckligt och ogrundat.

119 I förevarande fall kan det konstateras att kommissionen inte någonstans i det omtvistade beslutet nämnde att det referenssystem som den pekade ut syftar till att säkerställa en viss konsekvens mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet.

120 Visserligen bekräftade tribunalen i punkterna 117–119 i den överklagade domen vissa av slutsatserna i beslutet när den angav att den skattemässiga behandlingen av mervärdet ska utgå från kriteriet huruvida det föreligger ett företagsförvärv eller inte och när den med hänvisning till skälen 19 och 99 i det omtvistade beslutet påpekade att den omständigheten är en följd av att det efter ett förvärv eller kapitaltillskott bestående av oberoende företag eller efter en fusion eller fission ”uppkommer ett mervärde, såsom en separat, icke-fysisk tillgång, i redovisningen hos det omstrukturerade företaget” (punkt 117 i den överklagade domen). Påståendet att den skattemässiga behandlingen av mervärdet är ”kopplad till en redovisningsmässig logik” (punkt 116 i den överklagade domen) är en förlängning av vissa av kommissionens överväganden i det omtvistade beslutet, särskilt i skälen 97–100.

121 Tribunalen nådde dock sin slutsats – att syftet med bestämmelserna om avskrivning av det finansiella mervärdet i bolagsskattelagen, såsom denna godkänts genom kungligt lagstiftningsdekret 4/2004, var att säkerställa överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet och att, med hänsyn till detta syfte, de företag som investerar i spanska bolag befinner sig i en jämförbar situation som företag som investerar i utländska bolag – på ett självständigt sätt i förhållande till det omtvistade beslutet och på grundval av sin egen tolkning av de skatteregler och redovisningsregler som var tillämpliga enligt spansk rätt.

- 122 Tribunalen har således gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ersätta motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen motivering.
- 123 Det ska emellertid prövas om den andra delen av klagandens enda grund för talan vid tribunalen likväl inte ska godtas, trots tribunalens felaktiga rättstillämpning, såtillvida som kommissionen kritiserades för att inte ha visat att förvärven av aktier i bolag med hemvist i landet och förvärv av aktier i utländska bolag var jämförbara med avseende på det mål om skatteneutralitet som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen.
- 124 Om en dom från tribunalen innehåller domskäl som strider mot unionsrätten, men domslutet framstår som riktigt enligt andra rättsliga grunder, innebär inte detta åsidosättande att domen ska upphävas (dom av den 30 september 2003, Biret International/rådet, C-93/02 P, EU:C:2003:517, punkt 60 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 oktober 2014, Buono m.fl./kommissionen, C-12/13 P och C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punkt 62 och där angiven rättspraxis).
- 125 Enligt ovan i punkt 35 nämnda rättspraxis, som tribunalen korrekt hänvisade till i punkt 145 i den överklagade domen, ska den jämförbarhetsprövning som ska ske i det andra steget i selektivitetsbedömningen göras mot bakgrund av syftet med referenssystemet och inte mot bakgrund av syftet med den omtvistade bestämmelsen.
- 126 I förevarande fall har klagandena gjort gällande att syftet med referenssystemet, som förväxlats med syftet med den omtvistade åtgärden, är att bevara skatteneutraliteten. De har understrukt att företag som förvärvar aktier i inhemska bolag och företag som förvärvar aktier i gränsöverskridande bolag med hänsyn till detta syfte befinner sig i olika situationer på grund av hinder för gränsöverskridande företagsförvärv.
- 127 Som domstolen redan tidigare har slagit fast kan en åtgärd, såsom den omtvistade bestämmelsen, som syftar till att gynna export betraktas som selektiv om den gynnar företag som genomför gränsöverskridande transaktioner, särskilt investeringar, till nackdel för andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till syftet med det berörda skattesystemet och som genomför transaktioner av samma slag i landet (domen WDFG, punkt 119).
- 128 I förevarande fall gjorde tribunalen en riktig bedömning när den i punkt 122 i den överklagade domen konstaterade att företag som förvärvar aktier i utländska bolag med hänsyn till syftet med den skattemässiga behandlingen av mervärdet befinner sig i en situation som i rättsligt och faktiskt hänseende är jämförbar med situationen för företag som förvärvar aktier i bolag med hemvist i landet. Eftersom de företag som förvärvar gränsöverskridande minoritetsinnehav kan dra fördel av den omtvistade bestämmelsen trots att de inte påverkas av de påstådda hinder för företagsförvärv som WDFG hänvisat till, kan det inte med framgång hävdas att de som gynnas av den omtvistade bestämmelsen på grund av de hindren befinner sig i en annan rättslig och faktisk situation än de företag som omfattas av det normala skattesystemet.
- 129 Mot denna bakgrund finner domstolen att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den andra delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den tredje delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund, trots att tribunalen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ersätta motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen motivering vid prövningen av referenssystemets syfte.

C. Den tredje delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den fjärde delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund: Felaktig rättstillämpning vid fördelningen av bevisbördan

1. Parternas argument

- 130 Klagandena har gjort gällande att tribunalen vände på bevisbördan genom att i de två första stegen i selektivetsbedömningen inte undersöka vilka företag som befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till skatteneutraliteten som syfte med referenssystemet och genom att skjuta fram denna prövning till det tredje steget. Enligt rättspraxis är det kommissionen som, i det första och det andra steget av selektivetsprövningen, har bevisbördan för att situationerna är jämförbara med hänsyn till det mål som eftersträvas.
- 131 Kommissionen anser att klagandenas argument inte kan tas upp till prövning och att de i vart fall inte kan leda till bifall för överklagandet.

2. Domstolens bedömning

- 132 Vad för det första gäller kommissionens invändning om rättegångshinder kan den inte bifallas, av samma skäl som angetts i punkterna 56–58 ovan. En part har nämligen rätt att åberopa grunder och argument som följer av den överklagade domen och som syftar till att ifrågasätta domens rättsliga grund. Klaganden har således rätt att ifrågasätta tribunalens konstateranden, oberoende av att klaganden inte i första instans anförde argument som särskilt syftade till att bestrida det omtvistade beslutet på denna punkt.
- 133 När det gäller frågan huruvida överklagandet kan bifallas såvitt avser den tredje delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den fjärde delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund, har klagandena kritiserat tribunalen just för att ha beaktat att åtgärden syftade till skatteneutralitet endast i det tredje steget av bedömningen av den omtvistade bestämmelsens selektivitet och inte i det första och det andra steget i denna bedömning.
- 134 Klagandenas argumentation grundar sig på antagandet att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid fastställandet av syftet med referenssystemet när den fann att detta bestod i överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet och inte i principen om skatteneutralitet.
- 135 Det räcker i detta sammanhang att påpeka att det, som framgår av övervägandena i punkterna 116–129 ovan, visserligen var felaktigt av tribunalen att slå fast att referenssystemets syfte var att säkerställa överensstämmelse mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av mervärdet, men att det inte visats att syftet med skatteneutralitet i det andra steget i selektivetsbedömningen var ägnat att utesluta att stödet var selektivt.
- 136 Den tredje delen av WDFG:s enda överklagandegrund och den fjärde delen av Konungariket Spaniens enda överklagandegrund är således verkningslösa.

D. Den fjärde delen av WDFG:s enda överklagandegrund: Felaktig tillämpning av proportionalitetsprincipen

1. Parternas argument

- 137 WDFG har gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den prövade om den omtvistade bestämmelsen var proportionerlig utan att först ha provat om de aktuella situationerna var jämförbara med hänsyn till syftet med det korrekt identifierade referenssystemet, det vill säga skatteneutralitet. Bolaget har anfört att prövningen av den omtvistade bestämmelsen utifrån iakttagandet av proportionalitetsprincipen, i det tredje steget av selektivitetsbedömningen, saknar mening och är helt omotiverad i förevarande fall. Det är först efter prövningen av frågan om åtgärden medför särbehandling av situationer som är jämförbara sett till åtgärdens syfte som det ska prövas om åtgärden är motiverad med hänsyn till att den är en naturlig del av de väsentliga principerna i det system den ingår i och är förenlig med principerna om konsekvens och proportionalitet.
- 138 Kommissionen anser att den fjärde delen av WDFG:s enda överklagandegrund är verkningslös och i vart fall inte kan leda till bifall för överklagandet.

2. Domstolens bedömning

- 139 Domstolen konstaterar att WDFG:s argumentation vilar på antagandet att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att skjuta upp bedömningen av den omtvistade åtgärdens proportionalitet till det tredje steget av selektivitetsprövningen.
- 140 Denna argumentation kan emellertid inte godtas, eftersom frågan huruvida en selektiv fördel är förenlig med proportionalitetsprincipen såsom framgår av rättspraxis uppkommer i det tredje steget av selektivitetsbedömningen, där det prövas om den fördelen är motiverad med hänsyn till arten eller den allmänna systematiken i den berörda medlemsstatens skattesystem. I det steget anmodas medlemsstaten att visa att en skillnad i behandling som följer av åtgärdens syfte är förenlig med proportionalitetsprincipen genom att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte och att det inte kan uppnås genom mindre ingripande åtgärder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 75).
- 141 Följaktligen kan överklagandet inte heller vinna bifall såvitt avser den fjärde delen av WDFG:s enda överklagandegrund.

E. Den femte delen av WDFG:s enda överklagandegrund: Felaktig rättstillämpning beträffande orsakssambandet mellan omöjligheten att genomföra gränsöverskridande fusioner och förvärv av aktier i utländska bolag

1. Parternas argument

- 142 WDFG har hävdats att de domskäl i den överklagade domen som avser det tredje steget i selektivitetsbedömningen, vilka återfinns i punkterna 180–189, är behäftade med felaktig rättstillämpning, eftersom tribunalen där fordrade att Konungariket Spanien skulle bevisa att det förelåg "ett orsakssamband mellan omöjligheten att fusionera i utlandet och förvärv av aktier i

utlandet”. WDFG har gjort gällande för det första att dessa domskäl introducerar ett element i bedömningen som inte återfinns i det omtvistade beslutet och som rentav strider mot de avgörande skälen bakom beslutet och för det andra att de bevis som tribunalen krävt inte är möjliga att tillhandahålla.

143 Kommissionen har yrkat att talan ska ogillas såvitt avser denna delgrund.

2. Domstolens bedömning

144 I punkterna 180–189 i den överklagade domen, vilka är de enda som avses med den femte delen av WDFG:s enda överklagandegrund, redogjorde tribunalen för varför Konungariket Spanien inte hade visat att den omtvistade bestämmelsen neutraliserade de påstått avskräckande verkningarna av det normala systemet.

145 Den beskrev dock även, kompletteringsvis, hur dess bedömning hade sett ut om detta hade visats (punkterna 190–198 i den överklagade domen). De domskäl i den överklagade domen som avses med den femte delen av WDFG:s enda överklagandegrund är således inte de enda som låg till grund för tribunalens slutsats att kommissionen inte gjort fel när den konstaterade att Konungariket Spanien inte hade motiverat den särbehandling som införts genom den omtvistade bestämmelsen.

146 En grund som vid överklagande är riktad mot domskäl i den överklagade domen är enligt rättspraxis verkningslös när domslutet i den domen i tillräcklig omfattning är motiverat i andra domskäl. Överklagandet kan således inte bifallas med stöd av en sådan grund. Även om det i förevarande fall skulle antas att den femte delgrunden är välgrundad, kan den inte godtas, eftersom den inte kan medföra att den överklagade domen upphävs, då den är verkningslös med tanke på att domen är motiverad av andra domskäl (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2011, *Anheuser-Busch/Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, punkt 211 och där angiven rättspraxis).

147 Av detta följer att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den femte delen av WDFG:s enda överklagandegrund, eftersom den är verkningslös.

F. Den sjätte delen av WDFG:s enda överklagandegrund: Felaktig rättstillämpning vid prövningen av huruvida den omtvistade bestämmelsen kan delas upp i proportion till ägarandelen

1. Parternas argument

148 WDFG har kritiserat tribunalen för att den underkände bolagets grund avseende att kommissionen i sin bedömning inte gjorde någon åtskillnad mellan förvärv av minoritetsinnehav och förvärv av aktiemajoriteten. WDFG har anfört dels att bolagets alla transaktioner som omfattas av den omtvistade bestämmelsen 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 en separat bedömning av den

aktuella åtgärden. Vad gäller möjligheten att dela upp den omtvistade bestämmelsen, framgår det av det förfarande som kommissionen tillämpade vid bedömningen av den, att den ledde till tre separata beslut.

2. Domstolens bedömning

- 149 Den sjätte delen av WDFG:s enda överklagandegrund riktar sig mot punkterna 206–215 i den överklagade domen, där tribunalen prövade om kommissionen var skyldig att göra en åtskillnad mellan de olika transaktioner som omfattades av den omtvistade bestämmelsen.
- 150 I förevarande fall konstaterar domstolen att tribunalen endast tilläggsvis anförde de skäl i den överklagade domen som redovisas i de punkterna och som syftade till att bemöta WDFG:s argument att det ankom på kommissionen att skilja mellan förvärv av aktier i utländska bolag där kontroll förvärvas över målbolaget och andra aktieförvärv, för att förklara att tillämpningen av den omtvistade bestämmelsen på de förstnämnda inte medförde att den omtvistade bestämmelsen skulle kvalificeras som statligt stöd.
- 151 WDFG:s argument att kommissionen var skyldig att göra en sådan åtskillnad underkändes nämligen i första hand i punkt 205 i den överklagade domen, där tribunalen fann att den inkonsekvens i den skattemässiga behandlingen av mervärdet som den omtvistade bestämmelsen medfört skulle föreligga även om den bestämmelsen enbart gällde förvärv av majoritetsinnehav i utländska bolag.
- 152 Som erinras om i punkt 146 ovan framgår det nämligen av fast rättspraxis att en grund är verkningslös om den riktar sig mot ett domskäl som angetts endast tilläggsvis i den överklagade domen och domslutet där är tillräckligt motiverat genom andra skäl.
- 153 Under alla omständigheter saknas det fog för de argument som WDFG utvecklat inom ramen för den sjätte delen av sin enda överklagandegrund.
- 154 Det är riktigt att kommissionen i det beslut som den antar efter sin prövning har möjlighet att, inom ramen för sitt utrymme för skönsmässig bedömning, göra åtskillnad mellan mottagarna av det anmälda stödet, med hänsyn till vissa särdrag som de uppvisar eller villkor som de uppfyller. Som tribunalen med rätta påpekade i punkt 206 i den överklagade domen ankom det däremot inte på kommissionen att i det omtvistade beslutet fastställa villkor för tillämpningen av den omtvistade bestämmelsen som skulle ha gjort det möjligt för kommissionen att under vissa förutsättningar avstå från att kvalificera den som stöd. Den frågan hör snarare till dialogen mellan de spanska myndigheterna och kommissionen i samband med anmälan av stödordningarna. En sådan anmälan borde ha getts in innan åtgärden genomfördes.
- 155 I förevarande fall kritiserade WDFG, i sin talan i första instans, kommissionen för att inte ha gjort åtskillnad mellan förvärv av aktier i utländska bolag där kontroll förvärvas över målbolaget och andra aktieförvärv, för att förklara att tillämpningen av den omtvistade bestämmelsen på de förstnämnda inte medförde att den omtvistade bestämmelsen skulle kvalificeras som statligt stöd. Tribunalen erinrade i punkt 212 i den överklagade domen om att det, när det gäller motiveringen av den åtskillnad som den aktuella åtgärden innebär, ankommer på den berörda medlemsstaten att styrka denna motivering och att anpassa innehållet i eller villkoren för tillämpningen av åtgärd om det visar sig att den endast delvis är motiverad. Tribunalen gjorde sig därför inte skyldig till felaktig rättstillämpning när den, i punkt 214 i den överklagade domen, slog fast att även om kommissionens prövning i det formella förfarandet av fall där en majoritetspost

förvärvades antogs ha varit föremål för specifika diskussioner mellan kommissionen och Konungariket Spanien på grundval av dokumenterade ansökningar från medlemsstaten, skulle WDFG:s anmärkning i alla händelser underkännas under omständigheterna i förevarande fall.

- 156 Den sjätte delen av WDFG:s enda överklagandegrund är således verkningslös och kan under alla omständigheter inte leda till bifall för överklagandet.
- 157 Eftersom ingen av de delgrunder som klagandena har åberopat till stöd för sina respektive överklaganden har godtagits, ska överklagandena ogillas i sin helhet.

V. Rättegångskostnader

- 158 Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när ett överklagande ogillas. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, vilka enligt artikel 184.1 ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.
- 159 Kommissionen har yrkat att klagandena ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom klagandena har tappat målet, ska de förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i målen om överklagande och i förfarandena vid tribunalen.
- 160 Enligt artikel 140.1 i domstolens rättegångsregler, som enligt artikel 184.1 i dessa regler ska tillämpas i mål om överklagande, ska medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Följaktligen ska Förbundsrepubliken Tyskland, som intervenerat i målet vid tribunalen och som deltagit i förfarandet vid domstolen, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

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

Underskrifter