



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 21 december 2016*

”Överklagande — Statligt stöd — Artikel 107.1 FEUF — Skattesystem — Bolagsskatt — Avdrag — Avskrivning av det mervärde som uppstår när företag med skattemässig hemvist i Spanien förvärvar andelar på minst fem procent i företag med skattemässig hemvist utanför denna medlemsstat — Begreppet statligt stöd — Selektivitetskriteriet”

I de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P,

angående två överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 19 januari 2015,

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

klagande,

i vilket de andra parterna är:

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

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

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

företrädna av J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro och R. Calvo Salinero, abogados,

sökande i första instans,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

Irland, företrädd av G. Hodge och E. Creedon, båda i egenskap av ombud, biträdda av B. Doherty, barrister, och A. Goodman, barrister,

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

intervenienter i överklagandet,

meddelar

* Rättegångsspråk: spanska.

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász och A. Prechal (referent) samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 maj 2016,

och efter att den 28 juli 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har genom sitt överklagande i mål C-20/15 P yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) (nedan kallad den överklagade domen Autogrill España/kommissionen). Genom denna dom ogiltigförklarade tribunalen artikel 1.1 och 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 första omtvistade beslutet).
- 2 Kommissionen har genom sitt överklagande i målet C-21/15 P yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av tribunalen den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938) (nedan kallad den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen). Genom denna dom ogiltigförklarade tribunalen artikel 1.1 och artikel 4 i kommissionens beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 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 Konungariket Spanien har genomfört (EUT L 135, 2011, s. 1) (nedan kallat det andra omtvistade beslutet).

Bakgrund till tvisterna

- 3 Bakgrunden till tvisterna kan, såvitt framgår av de överklagade domarna, sammanfattas enligt följande.
- 4 Efter det att ledamöter i Europaparlamentet åren 2005 och 2006 ställt flera skriftliga frågor till kommissionen, och efter det att en privat aktör under år 2007 inkommit med klagomål riktat till kommissionen, inledde nämnda institution, den 10 oktober 2007, ett formellt granskningsförfarande avseende den ordning som föreskrivs i artikel 12.5 i den spanska lagen om bolagsskatt, vilken infördes genom Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lag 24/2001 av den 27 december 2001 om skatteåtgärder, förvaltningsåtgärder och sociala åtgärder) (BOE nr 313 av den 31 december 2001, s. 50493), och återgavs i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 om konsolidering av den omarbetade lydelsen av lagen om bolagsskatt) (BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallad den omtvistade åtgärden).

- 5 I den omtvistade åtgärden föreskrivs att om ett företag som är skattskyldigt i Spanien förvärvar andelar i ett "utländskt bolag" och innehavet i det utländska bolaget är på minst fem procent och andelarna innehas oavbrutet under minst ett år, får det finansiella mervärde som uppkommit vid detta förvärv och som bokförts i företagets räkenskaper som en separat immateriell tillgång dras av, i form av avskrivningar, från skatteunderlaget för den bolagsskatt som företaget ska betala. Den omtvistade åtgärden innebär att för att kvalificeras som "utländskt bolag" ska bolaget omfattas av en identisk skatteplikt som den som gäller i Spanien och dess intäkter ska främst komma från affärsverksamhet som bedrivs utomlands.
- 6 I punkterna 10–13 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen, vilka är identiska med punkterna 15–18 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, angavs följande:
- "10 Av det [första] [omtvistade] beslutet framgår att enligt den spanska lagen är ett rörelseförvärv ett förfarande varigenom ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat befintligt bolag eller till ett bolag som de bildar i utbyte mot att det till deras delägare utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i detta nya bolag (skäl 23 i det [första] [omtvistade] beslutet [identiskt med skäl 32 i det andra omtvistade beslutet]).
- 11 I det [första] [omtvistade] beslutet definieras ett förvärv av andelar som ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolags kapital utan att erhålla röstmajoritet eller kontroll över rösträtterna i det bolaget (skäl 23 i det [första] [omtvistade] beslutet [identiskt med skäl 32 i det andra omtvistade beslutet]).
- 12 Vidare anges i det [första] [omtvistade] beslutet att enligt den omtvistade åtgärden fastställs det finansiella mervärdet genom att marknadsvärdet för de materiella och immateriella tillgångarna i det förvärvade företaget dras av från det förvärvspris som betalats för aktieinnehavet. Det anges också att genom begreppet finansiellt mervärde i den mening som avses i den omtvistade åtgärden införs ett koncept som vanligtvis brukar användas vid överföringar av tillgångar eller vid rörelseförvärv (skäl 20 i det [första] [omtvistade] beslutet [identiskt med skäl 29 i det andra omtvistade beslutet]).
- 13 Det ska slutligen nämnas att när ett bolag som är beskattningsbart i Spanien förvärvar andelar i ett bolag med hemvist i Spanien är det enligt spansk skatterätt inte tillåtet att i skattemässigt avseende separat redovisa det finansiella mervärde som uppkommit vid detta förvärv. Däremot tillåter spansk skatterätt att mervärdet skrivs av [endast] vid rörelseförvärv (skäl 19 i det [första] [omtvistade] beslutet [identiskt med skäl 28 i det andra omtvistade beslutet])."
- 7 Genom det första omtvistade beslutet avslutade kommissionen förfarandet vad avsåg förvärv av aktieinnehav som genomförts inom Europeiska unionen.
- 8 I artikel 1.1 i detta beslut förklarade kommissionen den ordning som införts genom den omtvistade åtgärden (nedan kallad den omtvistade ordningen) – som bestod i en skatteförmån genom vilken företag som var skattskyldiga i Spanien tilläts avskriva mervärdet vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag – vara oförenlig med den gemensamma marknaden, när denna ordning tillämpades på förvärv av aktieinnehav i företag med säte inom unionen. I artikel 4 i samma beslut förelade kommissionen Konungariket Spanien att återkräva det stöd som beviljats i enlighet med denna ordning.
- 9 Kommissionen höll emellertid förfarandet öppet i fråga om förvärv utanför unionen, mot bakgrund av att de spanska myndigheterna hade åtagit sig att inkomma med nya uppgifter i fråga om hindren för gränsöverskridande fusioner utanför unionen.

- 10 I det andra omtvistade beslutet förklarade kommissionen att den omtvistade ordningen – vilken bestod i en skatteförmån genom vilken företag som var skattskyldiga i Spanien tilläts avskriva mervärdet vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag – var oförenlig med den gemensamma marknaden när denna ordning tillämpades på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen (artikel 1.1 i beslutet) och kommissionen förelade Konungariket Spanien att återkräva det stöd som beviljats i enlighet med denna ordning (artikel 4 i beslutet).

Målen vid tribunalen och de överklagade domarna

- 11 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 maj 2010 väckte Autogrill España SA, sedermera World Duty Free Group SA (nedan kallat WDFG), talan om ogiltigförklaring av artikel 1.1 och artikel 4 i det första omtvistade beslutet.
- 12 I den del talan avsåg artikel 1.1 i nämnda beslut anförde WDFG fyra grunder till stöd för sina yrkanden. Som första grund gjorde WDFG gällande att kommissionen tillämpat selektivitetskriteriet felaktigt. Som andra grund anförde WDFG att den omtvistade åtgärden inte är selektiv, eftersom den skillnad i behandling som åtgärden medför följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärden utgör en del av. Som tredje grund åberopade WDFG att åtgärden inte medför någon fördel för de bolag som omfattas av den omtvistade ordningen. WDFG:s fjärde grund gällde såväl selektivitetskriteriet som villkoret att det ska föreligga en fördel och gick ut på att det omtvistade beslutet är bristfälligt motiverat härvidlag.
- 13 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 29 juli 2011 väckte Banco Santander SA och Santusa Holding SL (nedan kallat Santusa) talan om ogiltigförklaring av artikel 1.1 och artikel 4 i det andra omtvistade beslutet.
- 14 I den del talan avsåg artikel 1.1 i nämnda beslut anförde Banco Santander och Santusa fem grunder till stöd för sina yrkanden. Som första grund gjorde de gällande att kommissionen tillämpat selektivitetskriteriet felaktigt. Banco Santanders och Santusas andra grund var att identifieringen av referenssystemet var felaktig. Som tredje grund anförde Banco Santander och Santusa att den omtvistade åtgärden inte är selektiv, eftersom den skillnad i behandling som åtgärden medför följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärden utgör en del av. Som fjärde grund åberopade Banco Santander och Santusa att åtgärden inte medför någon fördel för de bolag som omfattas av den omtvistade ordningen. Banco Santanders och Santusas femte grund gällde såväl selektivitetskriteriet som villkoret att det ska föreligga en fördel och gick ut på att det omtvistade beslutet var bristfälligt motiverat härvidlag.
- 15 I de överklagade domarna biföll tribunalen, med i huvudsak identiska domskäl, respektive talan på den första grunden, som avsåg en felaktig tillämpning av artikel 107.1 FEUF vad gällde selektivitetskriteriet. Tribunalen ogiltigförklarade följaktligen artikel 1.1 och artikel 4 i de omtvistade besluten utan att pröva de andra grunderna för respektive talan.

Parternas yrkanden och förfarandena vid domstolen

- 16 Kommissionen har yrkat att domstolen ska
- upphäva de överklagade domarna,
 - återförvisa målen till tribunalen, och
 - förordna att frågan om rättegångskostnader ska anstå.

- 17 Såväl WDFG (mål C-20/15 P) som Banco Santander och Santusa (mål C-21/15 P) har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandena, fastställa de överklagade domarna och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 18 Genom beslut som meddelades av domstolens ordförande den 19 maj 2015 tilläts Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien att intervensera till stöd för de yrkanden som framställts av WDFG i mål C-20/15 P och av Banco Santander och Santusa i mål C-21/15 P.
- 19 Däremot avslog domstolens ordförande genom beslut av den 6 oktober 2015 interventionsansökningarna från Telefónica SA och Iberdrola SA, till stöd för de yrkanden som framställts av WDFG i mål C-20/15 P och av Banco Santander och Santusa i mål C-21/15 P.

Prövning av överklagandena

- 20 Till stöd för sina överklaganden har kommissionen åberopat en enda grund, som är identisk i båda målen och som är uppdelad i två delar. Kommissionen har därvid gjort gällande att tribunalen gjort en felaktig rättstillämpning vid tolkningen av det selektivitetskriterium som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF.

Den första delgrunden

Parternas argument

- 21 Kommissionen har genom den första delgrunden gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den slog fast att kommissionen i syfte att visa att en åtgärd är selektiv måste identifiera en grupp av företag som har gemensamma egenskaper.
- 22 Kommissionen har hävdatt att den i de omtvistade besluten strikt följt analysmetoden för selektivitet på skatteområdet, såsom den har fastställts i domstolens fasta praxis. Således slog kommissionen fast att den omtvistade åtgärden utgjorde en avvikelse från en referensram, såtillvida att den föreskrev en annan behandling i skattehänseende av företag som var skattskyldiga i Spanien vilka förvärvade andelar på minst fem procent i bolag etablerade i utlandet än den behandling som gavs företag som var skattskyldiga i Spanien vilka förvärvade lika stora andelar i bolag etablerade i Spanien, fastän dessa båda företagskategorier befann sig i jämförbara situationer, med hänsyn till målsättningen med det spanska allmänna bolagsskattesystemet.
- 23 Kommissionen anser att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den ålade kommissionen en ytterligare skyldighet, nämligen att visa att den omtvistade åtgärden gynnar vissa företag som kan identifieras på grund av specifika egenskaper som andra företag saknar, det vill säga särskilda egenskaper som kan identifieras i förväg. Tribunalen gav därigenom selektivitetskriteriet en mer restriktiv innebörd än den som domstolen har slagit fast.
- 24 Kommissionen har särskilt understrukit att i motsats till vad tribunalen fann i punkterna 57 och 58 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 61 och 62 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, så kan åtgärder kvalificeras som selektiva även om de tillämpas oavsett mottagarens verksamhetsinriktning och innebär att en skattefördel beviljas för vissa investeringar utan att något minimibelopp för investeringen fastställs.
- 25 Tribunalen drog i detta sammanhang den felaktiga slutsatsen att det av domen av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), följer att en nationell åtgärd a priori inte är selektiv om den är tillämplig oavsett företagets verksamhetsinriktning. Konstaterandet i punkt 36 i den domen, nämligen att "nationella

bestämmelser, som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte utgör statligt stöd ..., när de är tillämpliga på alla företag som är etablerade i landet, oavsett företagets verksamhetsinriktning”, ska tolkas så, att avsaknaden av selektivitet framgår av omständigheten att den nationella åtgärden är tillämplig utan åtskillnad på alla företag i den aktuella medlemsstaten.

- 26 Kommissionen har även hävdad att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning i punkterna 59–62 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 63–66 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, genom att slå fast att en åtgärd som den omtvistade åtgärden inte var selektiv, eftersom den var knuten till förvärv av vissa finansiella tillgångar, närmare bestämt andelar i utländska bolag, och således i princip inte uteslöt någon företagskategori från att dra nytta av den.
- 27 Enligt kommissionen gjorde tribunalen fel när den härvidlag utgick från domen av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467). Det följer nämligen av punkterna 22 och 23 i den domen att kommissionen i det målet hade kvalificerat den aktuella åtgärden som selektiv endast i den mån den gynnade vissa företag, som var belägna inom ett geografiskt avgränsat område, i vilka privata investerare hade återinvesterat vinsten från försäljningen av ekonomiska tillgångar och inte i den mån den gynnade investerarna själva, för vilka den hade ansett att åtgärden inte utgjorde ett stöd.
- 28 Kommissionen har vidare kritiserat tribunalen för att den i punkterna 66–68 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 70–72 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen fann att det skulle strida mot domstolens praxis att anse att en nationell skatteåtgärd är selektiv när dess åtnjutande är förknippat med vissa villkor, även om de företag som drar förmån av skatteåtgärden inte har någon gemensam egenskap som gör det möjligt att skilja dem från andra företag, utöver den omständigheten att de kan uppfylla de krav som gäller för åtgärden.
- 29 Kommissionen har hävdad att tribunalen därmed grundade sig på en felaktig analys av rättspraxis på området.
- 30 Vad gäller domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), har kommissionen gjort gällande att det av punkterna 90 och 91 i den domen framgår att den gällde en mycket speciell situation där domstolen betraktade själva referensskattesystemet, och inte en avvikelse från det, som selektivt, eftersom det som sådant gynnade offshore-företag. Att det i nämnda dom talades om ”specifika egenskaper” hos en företagskategori ska således förstås så, att domstolen avsåg de särskilda karaktäristika med anledning av vilka dessa företag var skattemässigt gynnade i ett referenssystem som till sin art var selektivt, och uttalandet kan inte utsträckas till att avse något annat sammanhang än just denna speciella situation.
- 31 Vad gäller punkt 42 i domen av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), underlät tribunalen att beakta den andra meningen i den punkten, vilken ger uttryck för principen, som följer av domstolens fasta praxis, att en åtgärd är selektiv om den 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.
- 32 WDFG samt Banco Santander och Santusa har inledningsvis anfört att kommissionen i de omtvistade besluten inte hävdade att den omtvistade åtgärden var selektiv *de facto*. Därför handlar det – inom ramen för de aktuella överklagandena – enbart om att pröva den kritik som riktats mot de överklagade domarna såvitt tribunalen fann att de skäl som kommissionen åberopade i dessa beslut inte gjorde det möjligt att dra slutsatsen att åtgärden var selektiv *de jure*.

- 33 Dessa parter har hävdad att det följer av domen av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), att en åtgärd som är öppen för alla företag inte kan betraktas som selektiv. Det kan däremot inte, såsom kommissionen har hävdad, härledas ur denna dom att en nationell åtgärd inte är selektiv när den tillämpas utan undantag på samtliga företag i medlemsstaten. En sådan slutsats skulle nämligen få till följd att praktiskt taget alla skattebestämmelser ska anses vara selektiva.
- 34 WDFG samt Banco Santander och Santusa delar inte heller kommissionens uppfattning att nationella skatteåtgärder vid upprepade tillfällen har kvalificerats som selektiva, till och med när de inte fastställde något minimibelopp för investeringar och tillämpades oberoende av mottagarens verksamhetsinriktning. Under alla omständigheter kan den omtvistade åtgärden – i det att den ger en skattefördel för alla företag som önskar dra nytta av den, oberoende av vilken kategori de ingår i – inte enbart på grund av detta vid första påseendet och *de jure* betraktas som selektiv.
- 35 Tribunalen har med rätta hänvisat till domen av den 19 september 2000, *Tyskland/kommissionen* (C-156/98, EU:C:2000:467), eftersom kommissionen i det beslut som var i fråga i det målet uttryckligen hade medgett att den nationella åtgärden inte var selektiv vad gällde de berörda investerarna, vilket bekräftades av domstolen.
- 36 Kommissionen har för övrigt i sin beslutspraxis vid upprepade tillfällen uteslutit att skatteåtgärder är selektiva genom att tillämpa samma kriterium, nämligen att selektivitet inte är för handen när det rör sig om generella åtgärder som är tillämpliga utan åtskillnad på alla företag och som alla skattskyldiga kan dra nytta av.
- 37 Tillämpningen av detta kriterium leder för övrigt inte till att de åtgärder angående inköp av vissa tillgångar som kommissionen tagit upp ska anses sakna selektivitet. Dessa åtgärder skulle kunna anses vara selektiva om det visades att de faktiskt gynnade vissa företag, men inte andra. Deras selektivitet följer under alla omständigheter inte av de förvärvade tillgångarnas art, utan av det faktum att det är möjligt att anse att de berörda köparna bildar en särskild kategori.
- 38 Vad gäller domen av den 15 juli 2004, *Spanien/kommissionen* (C-501/00, EU:C:2004:438), anser WDFG samt Banco Santander och Santusa att tribunalen gjorde rätt när den fann att den åtgärd som var aktuell i det målet skilde sig från åtgärden i de nu aktuella målen, då den var avsedd att gynna en särskild och identifierbar företagskategori, nämligen företag som bedriver exportverksamhet.
- 39 Dessutom framgår det klart av domen av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), i synnerhet av punkt 104 däri, att en åtgärd kan kvalificeras som selektiv endast om den gynnar en kategori företag som delar "egenskaper" som är "specifika" för dem. Det framgår vidare av denna dom att det inte utgör ett ändamål i sig att fastställa att det rör sig om ett undantag från det allmänna systemet. Det enda avgörande är nämligen åtgärdens reella inverkan, det vill säga huruvida vissa företag eller viss produktion gynnas av den eller ej.
- 40 WDFG samt Banco Santander och Santusa har anfört att den tolkning av domen av den 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), som kommissionen förespråkar inte heller kan godtas. För det första godkände domstolen i denna dom inte definitionen av ett referenssystem och ett undantag från detta system. För det andra gör denna dom det inte möjligt att anse att en åtgärd är selektiv på grund av att de företag som uppfyller villkoren för att dra nytta av den utgör en särskild kategori.
- 41 Slutligen var det med rätta som tribunalen slog fast att en åtgärd inte kan kvalificeras som selektiv i den mening som avses i artikel 107 FEUF om dess åtnjutande förutsätter ett handlande som vid första påseendet är tillgängligt för alla företag, oberoende av i vilken sektor de är verksamma. Detta framgår av konstaterandet i domen av den 19 september 2000, *Tyskland/kommissionen* (C-156/98, EU:C:2000:467), att en nationell åtgärd inte var selektiv för de berörda investerarna.

- 42 Konungariket Spanien har hävdad att domen av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), bekräftar den ståndpunkt som de spanska myndigheterna intog under det administrativa förfarandet vid kommissionen. Enligt denna ståndpunkt kan en ekonomisk fördel betraktas som stöd endast om den gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 43 Under nämnda administrativa förfarande visade de spanska myndigheterna att den omtvistade åtgärden var tillgänglig för alla, eftersom den tillämpats på företag verksamma i mycket olika sektorer, vilket således bekräftade den analys som beskrivits i de överklagade domarna och det faktum att kommissionen inte visat i de omtvistade besluten att åtgärden var selektiv.
- 44 Irland har, till skillnad från kommissionen, hävdad att tribunalen inte drog den slutsatsen av domstolens dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), av tribunalens dom av den 6 mars 2002, *Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen* (T-92/00 och T-103/00, EU:T:2002:61), och av tribunalens dom av den 9 september 2009, *Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen* (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 och T-270/01, EU:T:2009:315), att enbart åtgärder vilkas tillämpning var kopplad till företagets verksamhetsinriktning eller vilkas tillämpning villkorades av ett minimibelopp var selektiva. Vad tribunalen fann var i stället att den omtvistade åtgärdens selektivitet inte kunde fastställas i fråga om en åtgärd som alla företag med skattemässig hemvist i Spanien som förvärvade andelar på minst fem procent i ett utländskt bolag kunde dra nytta av, oberoende av deras verksamhetsinriktning och vilka belopp som investerats.
- 45 Enligt Irland hade tribunalen fog för att grunda sig på domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/*Government of Gibraltar och Förenade kungariket* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), när den slog fast att det är nödvändigt, för att en skattedifferentiering ska kunna kvalificeras som stöd, att en särskild kategori av gynnade företag identifieras som kan särskiljas utifrån egenskaper som är specifika för dem. Dessutom måste selektivitetskriteriet, såsom det uppställs i artikel 107.1 FEUF, definieras på samma sätt i alla mål som rör påstått statligt stöd på skatteområdet. Den princip som uttryckligen slås fast i punkt 104 i nämnda dom kan följaktligen inte begränsas till att endast avse en situation då ett skattesystem taget i sin helhet är selektivt.
- 46 Irland anser att sådana åtgärder som den omtvistade åtgärden, som a priori inte utesluter vare sig något företag eller någon särskild sektor från att dra nytta av åtgärden, inte kan anses vara selektiva. Kommissionen har för övrigt i sin beslutspraxis vid ett flertal tillfällen använt sig av denna motivering för att slå fast att vissa nationella åtgärder inte är selektiva.
- 47 Förbundsrepubliken Tyskland har anfört att även om det antogs att det visats att det fanns en avvikelse eller ett undantag från den referensram som kommissionen identifierat, så innebär detta inte i sig att det visats att den omtvistade åtgärden gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 48 Tvärtom följer härav enbart att åtgärden kan anses motsvara en subvention. Efter det att det undersökts huruvida åtgärden har undantagskaraktär ska det följaktligen – i överensstämmelse med rättspraxis, särskilt domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/*Government of Gibraltar och Förenade kungariket* (C-106/09P och C-107/09P, EU:C:2011:732), och såsom tribunalen helt riktigt fann i de överklagade domarna – kontrolleras i en ytterligare etapp huruvida kategorin skattskyldiga som gynnas av en skatteåtgärd inbegriper företag eller typer av produktion som är tillräckligt specifika i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 49 Av domstolens praxis framgår att kategorin företag som gynnas av en skattefördel är tillräckligt specifik när kommissionen visat att den aktuella fördelen endast gynnade företag i en enda verksamhetssektor som genomförde vissa transaktioner (dom av den 15 december 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04,

EU:C:2005:774), företag med en viss rättslig form (dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8), företag med en viss storlek (dom av den 13 februari 2003, Spanien/kommissionen, C-409/00, EU:C:2003:92) eller att deras säte var beläget utanför en viss region (dom av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

- 50 Förbundsrepubliken Tyskland har erinrat om att domstolen redan har slagit fast att den skattefördel som beviljades skattskyldiga, som sålde vissa finansiella tillgångar och som kunde avräkna vinsten från försäljningen vid förvärv av andra finansiella tillgångar, gav dessa en fördel som, på grund av att det var en generell åtgärd som tillämpades utan åtskillnad på alla ekonomiska aktörer, inte kunde kvalificeras som statligt stöd (dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22).
- 51 Av ännu starkare skäl borde en skatteåtgärd som den omtvistade åtgärden, vars tillämpning rent allmänt är kopplad till en viss kategori transaktioner som hänför sig till bolagsrätten, i detta fall förvärv av andelar, som saknar samband med företagets syfte och verksamhet, inte betraktas som selektiv.
- 52 Slutligen anser de medlemsstater som intervenerat i målen att om det vid prövningen av huruvida den nationella åtgärden utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF godtogs att selektivitetskriteriet gavs en så vid tolkning som kommissionen förespråkade i sina överklaganden, så skulle konsekvensen bli att den rådande institutionella jämvikten inom unionen rubbades. Om selektivitetskriteriet gavs en sådan innebörd skulle kommissionen nämligen kunna kontrollera praktiskt taget alla direkta skatteåtgärder i enlighet med sin befogenhet på området för statligt stöd, fastän direkt beskattning i princip omfattas av medlemsstaternas lagstiftningsbefogenhet.

Domstolens bedömning

- 53 Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (se, bland annat, dom av den 16 juli 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, punkt 24).
- 54 När det gäller bedömningen av kriteriet avseende fördelens selektivitet, som är ett rekvisit för begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, följer det av domstolens fasta praxis att det vid denna bedömning ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande (se, 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 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 75 och 101, dom av den 14 januari 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punkterna 53–55, och dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).
- 55 Om åtgärden i fråga är avsedd som en generell stödordning, och inte som ett individuellt stöd, ankommer det på kommissionen att utreda om den åtgärden, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkterna 49 och 50).

- 56 Vad särskilt gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det erinras om att en sådan åtgärd som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge en selektiv fördel till mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 18).
- 57 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som "selektiv" ska kommissionen först slå fast vilket allmänt skattesystem eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).
- 58 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen, C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 64 och 65, och dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40).
- 59 Det ska dessutom påpekas att den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av en åtgärd kan dra nytta av denna inte i sig betyder att den är selektiv (dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).
- 60 Av det ovan anförda följer att den korrekta parametern för att fastställa att den aktuella åtgärden är selektiv är att undersöka huruvida åtgärden innebär att det görs skillnad mellan aktörer som med hänsyn till det berörda generella skattesystemets målsättning i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och att denna skillnad inte kan motiveras av systemets beskaffenhet och systematik (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 61).
- 61 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva huruvida tribunalen i förevarande fall har åsidosatt artikel 107.1 FEUF, såsom denna bestämmelse har tolkats av domstolen, då tribunalen fann att kommissionen i de omtvistade besluten inte hade visat att den omtvistade åtgärden innebar en selektiv fördel för "vissa företag eller viss produktion".
- 62 Den omtvistade åtgärden innebär en skattefördel bestående i avdrag från skatteunderlaget för bolagsskatt i form av avskrivning av det mervärde som uppstår när företag med skattemässig hemvist i Spanien förvärvar andelar på minst fem procent i företag med skattemässig hemvist utanför denna medlemsstat. Eftersom denna åtgärd kan gynna samtliga nämnda företag som genomför sådana transaktioner, ska den anses utgöra en stödordning. Således ankom det på kommissionen att utreda om denna åtgärd, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher.
- 63 Tribunalen har härvidlag, i punkt 50 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkt 54 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, angett att kommissionen, när den fann att den omtvistade åtgärden var selektiv, huvudsakligen utgick från att

denna åtgärd utgjorde ett undantag jämfört med en referensram. Den omtvistade åtgärden fick nämligen till följd att företag som var skattskyldiga i Spanien och som förvärvade andelar i bolag med hemvist i utlandet behandlades annorlunda i skattehänseende än företag som var skattskyldiga i Spanien och som förvärvade andelar i bolag med hemvist i Spanien, trots att dessa två företagskategorier befann sig i jämförbara situationer med hänsyn till målet med referensramen, det vill säga det generella spanska systemet för bolagsskatt, och närmare bestämt bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av finansiellt mervärde i detta skattesystem.

- 64 Tribunalen fann, i punkt 51 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkt 55 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, att kommissionen således tillämpat den analysmetod som lagts fast i domstolens och tribunalens praxis som beskrivits i punkterna 29–33 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 33–37 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen; denna rättspraxis motsvarar i huvudsak den praxis från domstolen som domstolen erinrat om i punkterna 53–60 ovan.
- 65 I punkterna 44, 45, 52 och 53 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 48, 49, 56 och 57 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, fann tribunalen emellertid att även om det antogs att det visats att det fanns en avvikelse eller ett undantag från den av kommissionen definierade referensramen så innebär detta inte i sig att det visats att den omtvistade åtgärden gynnade ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom denna åtgärd a priori var tillgänglig för alla företag och inte riktade sig mot en viss kategori företag som skulle ha varit de enda som gynnades av åtgärden, utan mot en viss typ av ekonomiska transaktioner.
- 66 Domstolen konstaterar emellertid att detta resonemang bygger på en felaktig tillämpning av selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF, såsom detta har beskrivits i förevarande dom.
- 67 Av punkterna 53–60 ovan framgår nämligen att när det gäller en nationell åtgärd som innebär en skattefördel med allmän räckvidd, såsom den omtvistade åtgärden, så är detta kriterium 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.
- 68 Av de överklagade domarna framgår att kommissionen – vid prövningen i de omtvistade besluten av om den omtvistade åtgärden är selektiv – har utgått från den skillnad i behandling mellan företag med hemvist i medlemsstaten som denna åtgärd medförde. Med tillämpning av åtgärden kunde endast de företag med hemvist i Spanien som förvärvade andelar på minst fem procent i utländska bolag, under vissa villkor, dra nytta av den aktuella skattefördelen, samtidigt som företag med hemvist i Spanien som gjorde motsvarande andelsförvärv i företag som var skattskyldiga i Spanien inte kunde erhålla denna skattefördel, trots att de enligt kommissionen befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna spanska skattesystemet.
- 69 Med hänvisning till att den omtvistade åtgärden inte riktade sig mot någon viss företagskategori eller viss produktionskategori, till att den var tillämplig oavsett företagets verksamhetsinriktning, och till att den a priori eller potentiellt var tillgänglig för alla företag som önskade förvärva andelar på minst fem procent i utländska bolag och inneha dessa andelar oavbrutet under minst ett år, fann tribunalen att den omtvistade åtgärden inte skulle anses som en selektiv åtgärd, utan som en generell åtgärd i den mening som avses i den rättspraxis som domstolen har redovisat i punkt 56 i förevarande dom. Tribunalen gjorde härigenom en felaktig rättstillämpning.

- 70 I punkterna 41, 45, 67 och 68 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 45, 49, 71 och 72 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, fann tribunalen att med avseende på en åtgärd som a priori är tillgänglig för alla företag, så måste det alltid identifieras en särskild kategori företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden och som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika, gemensamma och unika för dem, för att selektivitetskriteriet ska vara uppfyllt beträffande en nationell åtgärd, så att det kan slås fast att ett statligt stöd föreligger.
- 71 Ett sådant ytterligare krav på att identifiera en särskild grupp av företag – som skulle tillkomma utöver analysmetoden för selektivitet på skatteområdet, såsom den har fastställts i domstolens fasta praxis, vilken i huvudsak består i att man undersöker huruvida uteslutandet 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 – kan emellertid inte härledas ur domstolens praxis, och särskilt inte ur domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 72 Domstolen slog visserligen fast – i punkt 104 i domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732) – att för att kunna anses ge selektiva fördelar, så måste de kriterier som bildar beskattningsunderlag i ett skattesystem även vara ägnade att känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori, vilket således medger att ett sådant system anses gynna ”vissa” företag eller ”viss” produktion i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 73 Detta skäl i domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), måste emellertid läsas tillsammans med samtliga de skäl bland vilka det ingår, och vilka återfinns i punkterna 87–108 i den domen.
- 74 Samtliga dessa skäl ger således vid handen att den åtgärd som var aktuell i den domen inte bestod i en skattefördel som utgjorde ett undantag från ett generellt skattesystem, utan i tillämpning av ett ”generellt” skattesystem på grundval av kriterier, vilka även de var av generell natur. Domstolen fann att detta systems natur inte utgjorde hinder för att fastställa att den aktuella åtgärden var selektiv, tvärtemot vad tribunalen hade funnit, eftersom selektivitetskriteriet har ett större tillämpningsområde och inbegriper åtgärder vilka genom sina verkningar gynnar vissa företag, i det aktuella fallet offshoreföretag, på grund av kännetecknen som är unika och specifika för dessa företag. Denna åtgärd innebar således en faktisk diskriminering mellan bolag som befann sig i en jämförbar situation med avseende på det eftersträlvade syftet med nämnda system, vilket i det målet var att införa en generell beskattning av samtliga inhemska bolag.
- 75 Såsom redan har beskrivits i punkt 63 i förevarande dom utgick kommissionen däremot i de omtvistade besluten – vid prövningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv – huvudsakligen från den skillnad i behandling som denna åtgärd medförde, i det att den innebar en skattefördel för vissa företag med hemvist i medlemsstaten, men inte för andra, vilka omfattas av det generella skattesystem som den omtvistade åtgärden avviker från.
- 76 Förvisso framgår det av domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), att en skatteåtgärd kan anses vara selektiv även om den inte utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet, utan en integrerad del i detta system. Icke desto mindre ingår denna dom i domstolens fasta praxis (se punkt 57 ovan) som ger vid handen att för att fastställa att en åtgärd som avviker från ett allmänt skattesystem är selektiv räcker det att det visas att åtgärden gynnar vissa aktörer och inte andra, trots att samtliga dessa aktörer befinner sig i en objektivt jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna skattesystemet.

- 77 Visserligen är det så, att det för att fastställa att en skatteåtgärd är selektiv inte alltid är nödvändigt att denna åtgärd utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet. Att åtgärden utgör ett undantag är dock i högsta grad relevant vid en sådan bedömning, när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och a priori 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 målsättningen med nämnda system.
- 78 I motsats till vad tribunalen fann i de överklagade domarna kan det för att fastställa att en sådan åtgärd är selektiv inte heller krävas att kommissionen identifierar vissa unika och specifika kännetecken vilka är gemensamma för de företag som drar förmån av skattefördelen, utifrån vilka det är möjligt att särskilja dessa företag från de företag som inte kan dra nytta av skattefördelen.
- 79 Det enda som är relevant härvidlag är nämligen att åtgärden, oberoende av dess form eller den lagstiftningsteknik som använts, får till verkan att de mottagande företagen hamnar i en mer gynnsam situation jämfört med andra företag, trots att samtliga dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet.
- 80 Enligt domstolens fasta praxis medför vidare inte den omständigheten att antalet företag som kan komma att omfattas av en nationell åtgärd är mycket betydande, eller att de tillhör olika verksamhetssektorer, att åtgärden inte ska anses vara selektiv, och därmed heller inte utgöra statligt stöd (se, bland annat, dom av den 13 februari 2003, Spanien/kommissionen, C-409/00, EU:C:2003:92, punkt 48, och dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 50).
- 81 I motsats till vad tribunalen fann i punkterna 53–58 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 57–62 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, 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 avsåg en ekonomisk transaktion, närmare bestämt en ”rent finansiell transaktion”, för vilken det inte föreskrevs någon minimal investering och som är oberoende av de gynnande företagens verksamhetsinriktning.
- 82 Det kan härvidlag – i motsats till vad tribunalen fann i punkt 57 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkt 61 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen – inte härledas ur punkt 36 i domen av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), enligt vilken åtgärder inte är selektiva när de är tillämpliga på alla företag som är etablerade i landet ”oavsett företagens verksamhetsinriktning”, att en åtgärd som är tillämplig oberoende av företagens verksamhetsinriktning a priori inte är selektiv.
- 83 Samtliga skäl i denna dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), ger nämligen vid handen att domstolen, i denna punkt 36, jämförd med punkt 35 i samma dom, fann att nationella åtgärder, såsom de som var aktuella i det målet, inte var selektiva, eftersom de utan åtskillnad var tillämpliga på samtliga företag i den berörda medlemsstaten och därmed utgjorde en generell åtgärd i den mening som avses i den rättspraxis som domstolen redovisat i punkt 56 ovan.
- 84 Det ska även förtydligas att även om domstolen, i punkt 36 i domen av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), hänvisade till verksamhetsinriktningen för de företag som gynnades av de nationella åtgärderna, så förklaras en sådan hänvisning av ordalydelsen i den hänskjutande domstolens andra tolkningsfråga i det målet. Denna bedömning vinner stöd i det att någon sådan hänvisning inte görs i senare domar från domstolen där domstolen erinrar om denna princip (se, bland annat, dom av den

15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73, och dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39).

- 85 Det är vidare riktigt – såsom tribunalen har påpekat i punkt 66 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkt 70 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen – att domstolen i punkt 42 i domen av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), funnit att den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyllde villkoren för att tillämpa den i det målet aktuella åtgärden kunde dra nytta av denna åtgärd inte i sig betydde att den var selektiv. Det är emellertid viktigt att notera att domstolen i samma punkt 42 uttryckligen angett att denna avsaknad av selektivitet berodde på att de personer som inte omfattades av den aktuella åtgärden inte i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation som de skattskyldiga som omfattades av åtgärden, sett till den nationella lagstiftarens syfte.
- 86 Ett villkor för att tillämpa eller erhålla ett skattestöd kan således medföra att detta stöd blir selektivt, om detta villkor leder till att det görs en skillnad mellan företag trots att dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet, och om detta villkor därmed innebär en diskriminering av de företag som inte omfattas.
- 87 Vidare är det förvisso riktigt att, såsom tribunalen har understrukit i de överklagade domarna, den skattefördel som den omtvistade åtgärden innebär kan erhållas utan att det föreskrivs något minimibelopp för investeringen, och att denna åtgärd därmed i själva verket inte endast gynnar företag som förfogar över tillräckliga finansiella resurser. Dessa omständigheter utgör emellertid inte hinder för att denna åtgärd eventuellt kan anses vara selektiv på andra grunder, såsom att företag med hemvist i Spanien som förvärvar andelar i bolag med skattemässig hemvist i Spanien inte kan erhålla denna fördel.
- 88 Domstolen har för övrigt redan slagit fast att en skatteåtgärd – som endast gynnade de företag som genomförde sådana transaktioner som denna åtgärd avsåg och inte de företag i samma sektor som inte genomförde sådana transaktioner – kan anses vara selektiv utan att det är nödvändigt att dessutom pröva huruvida denna åtgärd främst gynnar storföretag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punkterna 47–50).
- 89 I motsats till vad tribunalen angett i punkterna 59–62 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 63–66 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, finns det ingenting i domen av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), som skulle tyda på motsatsen vad gäller analysen av en skatteåtgärds selektivitet.
- 90 Det följer nämligen av punkterna 22 och 23 i domen av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), att kommissionen i det målet hade kvalificerat den aktuella åtgärden som selektiv endast i den mån den gynnade vissa företag som var belägna inom ett geografiskt avgränsat område, i vilka företag privata investerare hade återinvesterat vinsten från försäljningen av ekonomiska tillgångar, och inte i den mån den gynnade investerarna själva för vilka kommissionen hade ansett att åtgärden inte utgjorde ett stöd, eftersom denna åtgärd var en generell åtgärd som gynnade alla aktörer utan åtskillnad. Denna bedömning hade för övrigt inte bestritts vid domstolen, och domstolen hade således inte anledning att pröva den.
- 91 Under alla omständigheter kan situationen för nämnda privata investerare inte jämföras med situationen för företag med hemvist i Spanien som kan dra nytta av den omtvistade åtgärden.
- 92 I de omtvistade besluten hade kommissionen – vid prövningen av om den omtvistade åtgärden skulle anses vara en selektiv åtgärd – utgått från att den skattefördel som denna åtgärd innebär inte utan åtskillnad gynnade alla ekonomiska aktörer som befann sig i en objektivt sett jämförbar situation med

hänsyn till målsättningen med det allmänna spanska skattesystemet, eftersom företag med hemvist i Spanien som förvärvade andelar av samma typ i bolag med skattemässig hemvist i Spanien inte kunde erhålla denna fördel. Kommissionen godtog därefter inte den av Konungariket Spanien åberopade motiveringen att denna skillnad i behandling av olika aktörer följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärden utgör en del av.

- 93 Tribunalen gjorde således en felaktig rättstillämpning när den delvis ogiltigförklarade de omtvistade besluten med motiveringen att kommissionen inte identifierat en bestämd företagskategori som gynnades av den aktuella skatteåtgärden, utan att undersöka huruvida kommissionen – i sin tillämpning av den undersökningsmetod som redovisats i punkterna 29–33 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 33–37 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, och som ska användas för att undersöka huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv – faktiskt hade undersökt och fastställt att denna åtgärd var diskriminerande.
- 94 Denna undersökning ska förvisso genomföras på ett grundligt och tillräckligt motiverat sätt för att möjliggöra en fullständig domstolskontroll, bland annat av huruvida situationen för de aktörer som drar nytta av åtgärden är jämförbar med situationen för aktörer som inte omfattas av åtgärden, och, i förekommande fall, av de skäl för särbehandling som åberopats av den berörda medlemsstaten. Icke desto mindre gjorde tribunalen en felaktig rättstillämpning när den inte gjorde någon sådan kontroll och i de överklagade domarna fann att den undersökningsmetod som kommissionen tillämpat i de omtvistade besluten byggde på en felaktig tolkning av selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF, i det att denna metod inte inbegrep fastställandet av en särskild kategori av företag vilka var de enda som gynnas av den aktuella skatteåtgärden.
- 95 Följaktligen ska överklagandena bifallas såvitt avser kommissionens första delgrund.

Den andra delgrunden

Parternas argument

- 96 Kommissionen har som andra delgrund gjort gällande att tribunalen gjort en felaktig rättstillämpning i samband med tillämpningen av rättspraxis angående exportstöd och att den har gjort en konstlad åtskillnad mellan exportstöd och stöd till export av kapital.
- 97 Vad för det första gäller den rättspraxis avseende exportstöd som åberopats i de omtvistade besluten, särskilt domen av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), domen av den 7 juni 1988, Grekland/kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), och domen av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), har kommissionen hävdatt att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den i punkterna 69–76 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 73–80 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen fann att denna rättspraxis inte gällde huruvida en nationell åtgärd var selektiv, utan endast huruvida konkurrensen och handeln hade påverkats.
- 98 Av de domar som nämns i föregående punkt framgår att domstolen funnit att de berörda skatteåtgärderna var selektiva, eftersom de endast gynnade företag som genomförde transaktioner i utlandet, såsom investeringar, och inte företag som genomförde liknande transaktioner inom landet. Av detta följer att varje åtgärd som gynnar gränsöverskridande transaktioner, men inte omfattar motsvarande inhemska transaktioner, är selektiv.
- 99 För det andra har kommissionen kritiserat tribunalen för att den i punkterna 79–81 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 83–85 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen har gjort en konstlad åtskillnad mellan exportstöd och stöd till export av kapital, när tribunalen fann att det av den rättspraxis angående exportstöd som åberopats i

de omtvistade besluten, särskilt domen av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), domen av den 7 juni 1988, Grekland/kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), och domen av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), framgick att det var ”kategorin exportföretag som utgjorde den kategori av stödmottagande företag som gjorde det möjligt att fastställa att den [omtvistade] åtgärden var selektiv”, en kategori vilken inbegrep företag vilka delade egenskaper kopplade till deras exportverksamhet som gjorde att det gick att skilja dem från andra företag.

- 100 Enligt kommissionen utgör de företag som den omtvistade åtgärden avser en särskild kategori av företag, närmare bestämt företag som exporterar kapital, eftersom de har vissa särskilda gemensamma egenskaper som är kopplade till deras kapitalexportverksamhet.
- 101 Kommissionen anser att eftersom det vad gäller selektivitetskriteriet inte finns någon som helst skillnad mellan export av varor och export av kapital, är den omtvistade åtgärden selektiv på samma sätt som de åtgärder som var aktuella i den rättspraxis angående exportstöd som åberopats i de omtvistade besluten.
- 102 Enligt kommissionen existerar inte heller kategorin exportföretag, utanför gruppen bestående av företag som genomför gränsöverskridande transaktioner. Alla företag i en medlemsstat kan genomföra en gränsöverskridande transaktion, och således dra nytta av en ordning för exportstöd. Kommissionen anser att en nationell åtgärd kan anses vara selektiv på grundval av den fördel som ges den som drar nytta av åtgärden, på grund av att en exporttransaktion genomförts avseende varor, tjänster eller kapital, och inte på grund av att de berörda företagen hör till en påstådd exportsektor.
- 103 På samma sätt som domstolen fann i domen av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), i en situation som var jämförbar med förevarande, borde således tribunalen ha funnit att kommissionen haft fog för att fastställa att den omtvistade åtgärden var selektiv på grund av att den endast gynnade vissa företag, närmare bestämt de som ägnade sig åt export av kapital.
- 104 Slutligen har tribunalen genom sitt valda tillvägagångssätt bortsett från vilken roll och vilket syfte reglerna om statligt stöd har vad gäller att skydda den inre marknaden. Dessa regler syftar bland annat till att förhindra att medlemsstaterna beviljar ekonomiska förmåner som är specifikt kopplade till export av varor eller kapital. Det faktum att kapitalexporten specifikt gynnas, skulle kunna snedvrider konkurrensen på den inre marknaden på samma sätt som om varuexporten specifikt gynnades.
- 105 WDFG samt Banco Santander och Santusa har å sin sida anført att tribunalen gjorde rätt när den fann att de domar från domstolen som åberopats i de omtvistade besluten inte gällde selektivitetskriteriet, utan villkoret att handeln har påverkats.
- 106 Vidare hade tribunalen fog för att anse att domstolen i den rättspraxis angående exportstöd som åberopats i de omtvistade besluten, särskilt domen av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), domen av den 7 juni 1988, Grekland/kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), och domen av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), ansett att de aktuella åtgärderna var selektiva, huvudsakligen på grund av de egenskaper som de gynnade företagen delade, vilket gjorde att de kunde anses ingå i en definierad ekonomisk sektor, nämligen exportsektorn, och närmare bestämt sektorn för varuexport. De åtgärder som var aktuella i de mål som avgjordes genom nämnda domar gynnade företag som kännetecknades av att de exporterade en mer eller mindre betydande andel av sina varor eller tjänster.
- 107 WDFG samt Banco Santander och Santusa har gjort gällande att den omtvistade åtgärden inte kan anses vara selektiv på grund av att den tillämpades på den företagskategori som kallades ”kapitalexportörer”.

- 108 Någon sådan kategori existerar inte, och kommissionen har inte nämnt den vare sig i de omtvistade besluten eller vid tribunalen. Detta argument kan inte tas upp till prövning i ett mål om överklagande, eftersom det rör sig om en sakfråga som dessutom har gjorts gällande för sent. Dessutom strider detta argument mot kommissionens huvudsakliga argument, enligt vilket kommissionen inte är skyldig att identifiera en företagskategori som avses med en åtgärd för att fastställa att denna åtgärd är selektiv.
- 109 Under alla förhållanden anser WDFG samt Banco Santander och Santusa att en nationell åtgärds selektivitet inte kan undersökas på grundval av sådana egenskaper som ett företags kapital eller dess investeringsförmåga, eftersom alla företag har dessa egenskaper.
- 110 Vidare utgör bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inte hinder för en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden. Om denna åtgärd medför en skillnad i behandling som gynnar förvärv av andelar i utlandet, rör det sig på sin höjd om en omvänd diskriminering som är förenlig med de grundläggande friheterna.
- 111 Konungariket Spanien har vidhållit sin ståndpunkt – som Spanien redan framfört under det administrativa förfarandet vid kommissionen – att det inte finns någon ekonomisk verksamhet som utgörs av kapitalexport. Den omtvistade åtgärden gynnar inte vissa företag eller viss produktion, eftersom den inte avser utbudet av varor och tjänster på marknaden.
- 112 Irland har anfört att de domar som kommissionen har åberopat i de omtvistade besluten rörde åtgärder som gynnade en lätt identifierbar kategori företag eller produktion, närmare bestämt exportsektorn. Däremot finns det inte någon enhetlig företagskategori som "exporterar kapital", eftersom alla företag som gör förvärv i utlandet "exporterar kapital".
- 113 Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att den omständigheten att kommissionen alternativt har hävdatt att den omtvistade åtgärden är jämförbar med en stödåtgärd som avser export av varor och således även avser den tillräckligt avgränsade kategorin exportföretag, ska anses utgöra ett tillägg i efterhand av skäl till de omtvistade besluten. Förbundsrepubliken Tyskland anser att detta argument inte kan upptas till prövning i ett mål om överklagande.
- 114 Enligt denna medlemsstat skiljer sig kategorin exportföretag, vilken var aktuell i den rättspraxis som kommissionen har åberopat i de omtvistade besluten, från övriga företag just genom gemensamma egenskaper som är kopplade till dessa företags exportverksamhet som, i förekommande fall, var förbunden med specifika investeringar.

Domstolens bedömning

- 115 Vad gäller den rättspraxis avseende exportstöd som åberopats i de omtvistade besluten, särskilt domen av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), domen av den 7 juni 1988, Grekland/kommissionen (57/86, EU:C:1988:284) och domen av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), finner domstolen, i likhet med vad generaladvokaten i huvudsak har konstaterat i punkterna 126–130 i sitt förslag till avgörande, att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den, i punkterna 69–76 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 73–80 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen, fann att denna rättspraxis inte gällde huruvida en nationell åtgärd var selektiv, utan endast huruvida konkurrensen och handeln hade påverkats.
- 116 När domstolen konstaterade att det rörde sig om ett statligt stöd i punkt 20 i domen av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike (6/69 och 11/69, ej publicerad, EU:C:1969:68), och i punkt 8 i domen av den 7 juni 1988, Grekland/kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), bedömde den nämligen med nödvändighet att alla villkor som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF, inklusive selektivitetskriteriet, var uppfyllda. När domstolen i punkt 120 i domen av den 15 juli 2004,

Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), hänvisade till bland annat de båda ovannämnda domarna, uttalade den sig uttryckligen om den undersökta nationella åtgärdens selektivitet och fann att selektiviteten i det aktuella fallet följde av att endast de företag som bedrev exportverksamhet och gjorde vissa investeringar utomlands kunde dra nytta av den skattefördel som denna åtgärd medförde.

- 117 Tribunalen gjorde även en felaktig rättstillämpning när den i punkterna 77–82 i den överklagade domen Autogrill España/kommissionen och i punkterna 81–86 i den överklagade domen Banco Santander och Santusa/kommissionen fann att den rättspraxis avseende exportstöd som åberopats i de omtvistade besluten skulle förstås så, att det var kategorin exportföretag som utgjorde den kategori av stödmottagande företag som skulle ligga till grund för undersökningen av exportstödens selektivitet, och att detta skulle definieras som en kategori, förvisso extremt stor men ändå av särskilt slag, i vilken ingår företag som delar specifika egenskaper kopplade till deras exportverksamhet som gör att det går att skilja dem från andra företag.
- 118 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 133–136 i sitt förslag till avgörande kan denna rättspraxis inte förstås så, att en nationell åtgärds selektivitet med nödvändighet måste följa av att denna endast gynnar företag som exporterar varor eller tjänster, även om detta faktiskt kan ha varit fallet för de specifika skatteåtgärder som var i fråga i de berörda domarna.
- 119 Tvärtom kan – med beaktande av de principer som slagits fast i fast praxis från domstolen (se punkterna 53–60 ovan) och som är fullt ut tillämpliga avseende skattestöd till export – en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden som syftar till att gynna export 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.
- 120 Mot denna bakgrund ska överklagandena bifallas även såvitt avser kommissionens andra delgrund.
- 121 Eftersom överklagandena ska bifallas såvitt avser kommissionens båda delgrunder, ska de överklagade domarna upphävas.

Prövning av de två målen vid tribunalen

- 122 Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande.
- 123 Så är inte fallet i dessa mål. Tribunalen har i de två målen bifallit talan om ogiltigförklaring, utan att ha prövat tre av de fyra grunder som åberopats i respektive talan, grunder som endast delvis sammanfaller. Tribunalen har även i samband med prövningen av den första grunden för respektive talan underlåtit att undersöka huruvida de företag som inte uppfyllde villkoren för att erhålla den skattefördel som den omtvistade åtgärden medförde i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en situation som var jämförbar med situationen för de företag som gynnades av denna åtgärd, med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet. Prövningen av dessa grunder kan dessutom inbegripa prövning av sakomständigheter. Målen ska således återförvisas till tribunalen.

Rättegångskostnader

- 124 Eftersom målen återförvisas till tribunalen, ska frågan om rättegångskostnader anstå.
- 125 Enligt artikel 140.1 i domstolens rättegångsregler ska Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien, vilka intervenerat i förevarande mål, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **De domar som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 7 november 2014 i målen Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) och Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938) upphävs.**
- 2) **Målen återförvisas till Europeiska unionens tribunal.**
- 3) **Frågan om rättegångskostnader anstår.**
- 4) **Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter