



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (andra avdelningen i utökad sammansättning)

den 7 november 2014*

”Statligt stöd — Bestämmelser om bolagsskatt som tillåter företag med skattemässig hemvist i Spanien att skriva av det finansiella mervärde som uppstått vid förvärv av andelar i företag med skattemässig hemvist i utlandet — Beslut som kvalificerar denna ordning som statligt stöd, som förklarar att stödet är oförenligt med den inre marknaden och som förordnar att stödet ska återkrävas — Begreppet statligt stöd — Selektivitet — Identifiering av en företagskategori som gynnas av åtgärden — Föreligger inte — Åsidosättande av artikel 107.1 FEUF”

I mål T-399/11,

Banco Santander, SA, Santander (Spanien),

Santusa Holding, SL, Boadilla del Monte (Spanien),

inledningsvis företrädna av advokaterna J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan och R. Calvo Salinero, därefter av advokaterna J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro och R. Calvo Salinero,

sökande,

mot

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

svarande,

angående en talan om ogiltigförklaring av artiklarna 1.1 och 4 i kommissionens beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag nr C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, s. 1),

meddelar

TRIBUNALEN (andra avdelningen i utökad sammansättning)

sammansatt av ordföranden M.E. Martins Ribeiro samt domarna N.J. Forwood, E. Bieliūnas, S. Gervasoni (referent) och L. Madise,

justitiesekreterare: förste handläggaren J. Palacio González,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 april 2014,

* Rättegångsspråk: spanska

följande

Dom

Bakgrund till tvisten

Det administrativa förfarandet

- 1 Ledamöter i Europaparlamentet ställde åren 2005 och 2006 flera skriftliga frågor (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 och P-5509/06) till Europeiska gemenskapernas kommission avseende kvalificeringen som statligt stöd av 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 kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 om konsolidering av den omarbetade lydelsen av lagen om bolagsskatt (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallad den omtvistade ordningen eller den omtvistade åtgärden). Kommissionen svarade i huvudsak att den omtvistade ordningen enligt de uppgifter den förfogade över inte utgjorde statligt stöd.
- 2 Kommissionen anmodade genom skrivelser av den 15 januari och den 26 mars 2007 spanska myndigheter att tillhandahålla relevanta uppgifter för att kommissionen skulle kunna utvärdera omfattningen och följderna av den omtvistade ordningen. Genom skrivelser av den 16 februari och den 4 juni 2007 försåg Konungariket Spanien kommissionen med de efterfrågade uppgifterna.
- 3 Kommissionen mottog genom fax den 28 augusti 2007 ett klagomål från en privat aktör som hävdade att den omtvistade ordningen utgjorde ett statligt stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden.
- 4 Genom beslut av den 10 oktober 2007 inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande avseende den omtvistade ordningen.
- 5 Kommissionen mottog en skrivelse av den 5 december 2007 med Konungariket Spaniens yttrande avseende beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet. Mellan den 18 januari och den 16 juni 2008, mottog kommissionen även yttranden från 32 berörda tredje parter. Konungariket Spanien bemötte genom skrivelser av den 30 juni 2008 och den 22 april 2009 de yttranden som berörda tredje parter hade avgett.
- 6 Den 18 februari 2008, den 12 maj och den 8 juni 2009 anordnades tekniska möten med de spanska myndigheterna. Andra tekniska möten anordnades även med vissa av de 32 berörda tredje parterna.
- 7 Genom skrivelse av den 14 juli 2008 och e-post av den 16 juni 2009 försåg Konungariket Spanien kommissionen med kompletterande uppgifter.
- 8 Kommissionen avslutade förfarandet vad avsåg förvärv av aktieinnehav som genomförts inom Europeiska unionen genom beslut 2011/5/EG av den 28 oktober 2009 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 7, 2011, s. 48).

- 9 Kommissionen förklarade den omtvistade ordningen, som bestod av en skatteförmån enligt vilken spanska företag tilläts avskriva mervärdet vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag, vara oförenlig med den gemensamma marknaden när denna ordning tillämpas på förvärv av aktieinnehav i företag med säte inom unionen.
- 10 Kommissionen höll 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.
- 11 Den 12, 16 och 20 november 2009 och den 3 januari 2010 försåg Konungariket Spanien kommissionen med upplysningar angående spanska företags direktinvesteringar utanför unionen. Kommissionen mottog även yttranden från flera berörda tredje parter.
- 12 Kommissionen och de spanska myndigheterna hade tekniska möten den 27 november 2009 och den 16 och 29 juni 2010.

Det angripna beslutet

- 13 Kommissionen antog den 12 januari 2011 beslut 2011/282/EU om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag nr C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet). I den version av beslutet som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* hade en rättelse av den 3 mars 2011 införts. En andra rättelse av beslutet offentliggjordes i EUT den 26 november 2011.
- 14 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 5 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 liknande skatteplikt som den som gäller i Spanien och dess intäkter ska främst komma från affärsverksamhet som bedrivs utomlands (skäl 30 i det angripna beslutet).
- 15 Av det angripna 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 32 i det angripna beslutet).
- 16 I det angripna 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 32 i det angripna beslutet).
- 17 Vidare anges i det angripna 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 29 i det angripna beslutet).
- 18 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 vid rörelseförvärv (skäl 28 i det angripna beslutet).

- 19 Genom det angripna beslutet förklarades den omtvistade ordningen vara oförenlig med den inre marknaden när denna ordning tillämpas på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen (artikel 1.1 i det angripna beslutet). I artikel 4 angavs bland annat att Konungariket Spanien skulle återkräva det beviljade stödet.

Förfarandet och parternas yrkanden

- 20 Sökandena, Banco Santander, SA och Santusa Holding, SL, har väckt förevarande talan genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 29 juli 2011.
- 21 Sökandena har yrkat att tribunalen ska
- i första hand ogiltigförklara artikel 1.1 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att den omtvistade ordningen innefattar komponenter av statligt stöd,
 - alternativt ogiltigförklara artikel 1.1 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att den omtvistade ordningen innefattar komponenter av statligt stöd när den tillämpas på förvärv av andelar som innebär förvärv av kontrollen över målbolaget,
 - i andra hand ogiltigförklara artikel 4 i det angripna beslutet såvitt det däri fastställs att stödet ska återkrävas vad gäller transaktioner som genomförts innan det angripna beslutet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*,
 - i tredje hand ogiltigförklara artikel 1.1 i det angripna beslutet, och till följd därav artikel 4 i beslutet, såvitt dessa bestämmelser avser transaktioner i Förenta staterna, Mexiko och Brasilien,
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 22 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan,
 - förplikta sökandena att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

Yrkandena om ogiltigförklaring av artikel 1.1 i det angripna beslutet

- 23 Sökandena har angående sina yrkanden om ogiltigförklaring av artikel 1.1 i det angripna beslutet bestritt att den omtvistade ordningen kan betecknas som statligt stöd, såsom kommissionen har gjort i det angripna beslutet. Sökandena har i huvudsak anfört fem grunder till stöd för sina yrkanden. Som första grund har sökandena gjort gällande att kommissionen tillämpat selektivitetsvillkoret felaktigt. Sökandenas andra grund är att identifieringen av referenssystemet var felaktig. Som tredje grund har sökandena anfört att 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 har sökandena åberopat att åtgärden inte medför någon fördel för de bolag som omfattas av den omtvistade ordningen. Sökandenas femte grund gäller såväl selektivitetsvillkoret som villkoret att det ska föreligga en fördel och går ut på att det angripna beslutet är bristfälligt motiverat härvidlag.
- 24 Den första grunden ska provas först.

- 25 Enligt sökandena är den omtvistade ordningen inte selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och det är i själva verket fråga om en generell åtgärd som kan tillämpas på alla företag som är skattskyldiga i Spanien. Kommissionen tillämpade således bestämmelserna i artikel 107.1 FEUF felaktigt när den fann att den omtvistade åtgärden var selektiv.
- 26 Sökandena har tillagt att det ankommer på kommissionen att visa att den omtvistade åtgärden endast tillämpades för en viss företagskategori, vilket kommissionen inte har gjort.
- 27 Kommissionen har anfört att dess prövning i det angripna beslutet av huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv skedde i enlighet med rättspraxis. Prövningen utgick nämligen från fastställandet av en relevant referensram, och därefter konstaterades att den omtvistade åtgärden skapade ett undantag.
- 28 Kommissionen har också gjort gällande en analogi mellan en fördel som beviljas vid export av kapital, såsom är fallet vad gäller den omtvistade åtgärden, och en fördel som beviljas vid export av varor. I det senare fallet har det redan slagits fast att en sådan fördel utgör en selektiv åtgärd.
- 29 Innan tribunalen prövar huruvida talan kan bifallas på denna grund, ska det först erinras om att selektiviteten är ett av de kumulativa kriterier som måste vara uppfyllda för att en åtgärd ska kunna anses utgöra statligt stöd. Därefter ska närmare undersökas vilka villkor som måste vara uppfyllda för att kommissionen ska kunna slå fast att en åtgärd är selektiv.

Kriterier för att fastslå att ett statligt stöd är för handen

- 30 Artikel 107.1 FEUF har följande lydelse:

”Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

- 31 Enligt rättspraxis måste samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd (se domstolens dom av den 24 juli 2003 i mål C-280/00, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, REG 2003, s. I-7747, punkt 74 och där angiven rättspraxis).
- 32 Enligt artikel 107.1 FEUF ska följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd: att åtgärden finansieras av medlemsstaten eller med hjälp av statliga medel, att något företag gynnas, att åtgärden är selektiv samt att den påverkar handeln mellan medlemsstaterna och snedvrider konkurrensen (domstolens dom av den 15 juni 2006 i de förenade målen C-393/04 och C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, REG 2006, s. I-5293, punkt 28).

Tillämplig analysmetod vad gäller selektivitet på skatteområdet

- 33 Det följer av fast rättspraxis att det enligt artikel 107.1 FEUF ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med den rättsliga regleringen (se domstolens dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen, REG 2006, s. I-7115, punkt 54 och där angiven rättspraxis, och av den 15 november 2011 i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, REG 2011, s. I-11113, punkt 75 och där angiven rättspraxis, samt tribunalens dom av den 22 januari 2013 i mål T-308/00 RENV, Salzgitter mot kommissionen, punkt 116).

- 34 Definitionen av den relevanta rättsliga regleringen, kallad referensramen, har större betydelse när det gäller skatteåtgärder eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal" (domen i det ovan i punkt 33 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 56).
- 35 För att kunna bedöma huruvida en skatteåtgärd är selektiv ska det således undersökas om den, med beaktande av referensramen, utgör en fördel för vissa bolag i jämförelse med andra bolag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (domen i det ovan i punkt 33 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 56).
- 36 Även när en sådan skillnad i behandling vad avser referensramen uppkommer mellan bolag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, följer det dock av fast rättspraxis att begreppet statligt stöd inte avser sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, när denna skillnad följer av arten eller strukturen hos det skattesystem som åtgärderna utgör en del av (domen i det ovan i punkt 33 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 52).
- 37 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som "selektiv" ska det således för det första slås fast och undersökas vilket allmänt eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Det är i förhållande till det allmänna eller "normala" skattesystemet som den eventuella selektiva karaktären av den fördel som beviljats genom den ifrågavarande skatteåtgärden därefter ska bedömas och fastställas genom att det visas att åtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med skattesystemet i medlemsstaten (tribunalens dom av den 7 mars 2012 i mål T-210/02 RENV, British Aggregates mot kommissionen, punkt 49). I förekommande fall ska för det tredje prövas huruvida den aktuella medlemsstaten har visat att åtgärden är motiverad av arten eller strukturen hos det skattesystem som åtgärden utgör en del av (domen i det ovan i punkt 33 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 53).

Nödvändig identifiering av en företagskategori som gynnas av den aktuella åtgärden

- 38 Kriteriet avseende en åtgärds selektivitet gör det möjligt att skilja statliga stöd från medlemsstaternas generella skatte- eller näringspolitiska åtgärder (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovan i punkt 32 nämnda förenade målen Air Liquide Industries Belgium, punkt 32).
- 39 Domstolen har härvidlag funnit att en åtgärd kan anses vara selektiv även när den inte endast tillämpas i en exakt definierad sektor.
- 40 Domstolen har nämligen funnit att det kan vara fråga om statligt stöd om en åtgärd "huvudsakligen avser" en sektor, eller till och med när åtgärden avser flera sektorer (domstolens dom av den 12 juli 1990 i mål C-169/84, COFAZ mot kommissionen, REG 1990, s. I-3083, svensk specialutgåva, volym 8, s. 421, punkterna 22 och 23, och av den 20 november 2003 i mål C-126/01, GEMO, REG 2003, s. I-13769, punkterna 37–39).
- 41 Domstolen har även medgett att en åtgärd som tillämpades på företag som tillverkar materiella varor var selektiv (domstolens dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, REG 2001, s. I-8365, punkt 40).
- 42 Dessutom har domstolen funnit att en åtgärd som endast gynnar företag i ett begränsat geografiskt område inte utgör en generell skatte- eller näringspolitisk åtgärd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen, REG 2000, s. I-6857, punkt 23).

- 43 Tribunalen har till och med funnit en åtgärd som var tillämplig under begränsad tid vara selektiv. Således har tribunalen ansett att en åtgärd som – med beaktande av den korta period som företagen gavs att vidta de steg som krävdes för att uppfylla kraven för att omfattas av åtgärden – de facto endast var tillgänglig för de företag som redan hade inlett det förfarandet, för de företag som åtminstone avsett att inleda förfarandet eller de företag som var redo att ta ett sådant initiativ inom en mycket kort framtid, var selektiv (se, för ett liknande resonemang, förstainstansrättens dom av den 4 september 2009 i mål T-211/05, Italien mot kommissionen, REG 2009, s. II-2777, punkterna 120 och 121).
- 44 När kategorin stödmottagare är särskilt stor eller olikartad är det ibland inte så mycket begränsningen av denna kategori som är avgörande vid bedömningen av huruvida den aktuella åtgärden är selektiv, utan begränsningen av vilka företag som är uteslagna från stöd (se, för ett liknande resonemang, förstainstansrättens dom av den 29 september 2000 i mål T-55/99, CETM mot kommissionen, REG 2000, s. II-3207, punkterna 39, 40 och 47).
- 45 Av den ovan i punkterna 31–44 angivna rättspraxisen framgår att identifieringen av en kategori av företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden är ett nödvändigt villkor för att det ska kunna slås fast att ett statligt stöd föreligger.
- 46 En sådan tolkning av begreppet selektivitet är förenlig med ordalydelsen i artikel 107.1 FEUF, i vilken anges att fördelen ska gynna ”vissa företag eller viss produktion”.
- 47 Såsom framgår av punkterna 33 och 37 ovan har domstolen när det gäller den analysmetod som beskrivs i dessa punkter erinrat om att det enligt artikel 107.1 FEUF ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med den aktuella regleringen (domen i det ovan i punkt 33 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 54).
- 48 När den aktuella åtgärden, trots att den utgör ett undantag från det allmänna eller ”normala” skattesystemet, potentiellt är tillgänglig för alla företag, ska det inte göras någon jämförelse mellan den faktiska och rättsliga situationen för företag som kan komma i åtnjutande av åtgärden och situationen för företag som inte kan komma i åtnjutande av åtgärden, med hänsyn till målsättningen med det allmänna eller ”normala” skattesystemet.
- 49 För att selektivitetsvillkoret ska vara uppfyllt måste det således alltid identifieras en kategori företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden. I sådana fall som avses i punkt 48 ovan innebär fastställandet av att det finns en avvikelse från det allmänna eller ”normala” skattesystemet inte i sig att selektivitetsvillkoret är uppfyllt.
- 50 Det är vidare kommissionen som ska visa att en åtgärd medför särbehandlingar bland företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (domstolens dom av den 8 september 2011 i mål C-279/08 P, kommissionen mot Nederländerna, REU 2011, s. I-7671, punkt 62).
- 51 I domen i det ovan i punkt 50 nämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 63, fann således domstolen att kommissionen i det omtvistade beslutet hade visat att det bara var en särskild grupp av stora industriföretag som var verksamma inom handeln mellan medlemsstater som åtnjöt en förmån som inte var tillgänglig för andra företag. Kommissionen hade således i det målet styrkt att den aktuella åtgärden tillämpades selektivt på vissa företag eller viss produktion.
- 52 På samma sätt fann domstolen i domen i de ovan i punkt 33 nämnda förenade målen kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkt 96, att kommissionen i det omtvistade beslutet hade visat att vissa företag, ”offshorebolagen”, åtnjöt selektiva fördelar.

- 53 I förevarande mål ska således tribunalen pröva om det utifrån de olika skäl som kommissionen lagt till grund för sin bedömning i det angripna beslutet att den omtvistade åtgärden var selektiv (skäl som kommissionen även åberopat under förfarandet vid tribunalen) är möjligt att fastställa att denna åtgärd var selektiv.
- 54 För det första utgick kommissionen i det angripna beslutet, när den fann att den omtvistade åtgärden var selektiv, huvudsakligen från att det fanns ett undantag jämfört med referensramen. Kommissionen angav att den referensram den använde för att bedöma huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv var "det generella spanska systemet för företagsbeskattning, närmare bestämt bestämmelserna för skattebehandling av finansiellt mervärde i detta skattesystem"(skäl 118 i det angripna beslutet). Kommissionen angav "inledningsvis och på subsidiär grund" att den omtvistade åtgärden utgör ett undantag från det spanska redovisningssystemet (skäl 121 i det angripna beslutet). Vidare angav kommissionen att den omtvistade åtgärden fick till följd att företag som var skattskyldiga i Spanien som förvärvade andelar i bolag med hemvist i utlandet behandlades annorlunda i skattehänseende än företag som var skattskyldiga i Spanien som förvärvade andelar i bolag med hemvist i Spanien, trots att dessa två företagskategorier befann sig i jämförbara situationer (skälen 122 och 136 i det angripna beslutet). Mot bakgrund av denna skillnad i behandling fann kommissionen att den omtvistade åtgärden "[utgjorde] ett undantag från referenssystemet" (skäl 125 i det angripna beslutet).
- 55 I det angripna beslutet tillämpade således kommissionen den analysmetod som beskrivits i punkterna 33–37 ovan.
- 56 Som sökandena har påpekat kan dock tillämpningen av den analysmetod som beskrivits i punkterna 33–37 ovan inte i förevarande fall leda till slutsatsen att den omtvistade åtgärden är selektiv. Även om det antogs att det visats att det fanns en avvikelse eller ett undantag från den referensram som kommissionen identifierat, 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, eftersom denna åtgärd i princip var tillgänglig för alla företag.
- 57 Det kan nämligen noteras att den omtvistade åtgärden är tillämplig på alla förvärv av andelar i utländska bolag om innehavet i det utländska bolaget är på minst 5 procent och andelarna innehas oavbrutet under minst ett år. Åtgärden riktar sig således inte mot någon viss företagskategori eller produktion, utan mot en viss typ av ekonomiska transaktioner.
- 58 Förvisso kan i vissa fall företag de facto vara uteslutna från tillämpningsområdet för en åtgärd trots att denna har formen av en generell åtgärd (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 10 december 1969 i de förenade målen 6/69 och 11/69, kommissionen mot Frankrike, REG 1969, s. 523, punkterna 20 och 21, svensk specialutgåva, volym 1, s. 427, och domen i de ovan i punkt 33 nämnda förenade målen kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkterna 101 och 107).
- 59 För att komma i åtnjutande av den omtvistade åtgärden i förevarande fall måste ett företag förvärva aktier i ett utländskt bolag (skälen 26 och 32 i det angripna beslutet).
- 60 En sådan transaktion, som är rent finansiell, medför a priori inte att det förvärvande företaget måste förändra sin verksamhet. Dessutom innebär den för detta företag i princip endast ett ansvar som är begränsat till storleken på den genomförda investeringen.
- 61 Tribunalen erinrar härvidlag om att en åtgärd a priori inte är selektiv om den är tillämplig oavsett företagets verksamhetsinriktning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan i punkt 41 nämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 36).

- 62 Vidare fastställer den omtvistade åtgärden inte något minimibelopp som motsvarar den tröskel på 5 procents innehav som nämns i punkt 57 ovan. Således gynnar åtgärden faktiskt inte endast företag som förfogar över tillräckliga finansiella resurser härvidlag, till skillnad från den åtgärd som var aktuell i de förenade målen T-227/01-T-229/01, T-265/01, T-266/01 och T-270/01, Diputación Foral de Álava m.fl. mot kommissionen, där förstainstansrätten meddelade dom den 9 september 2009 (REG 2009, s. II-3029), punkterna 161 och 162.
- 63 Slutligen innebär den omtvistade åtgärden att en skattefördel beviljas på grundval av förvärv av vissa finansiella tillgångar, närmare bestämt andelar i utländska bolag.
- 64 I domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet Tyskland mot kommissionen, punkt 22, fann domstolen att en skattelättnad som beviljades skattskyldiga som sålde vissa tillgångar och som kunde avräkna vinsten från försäljningen vid förvärv av andelar i bolag med begränsat ansvar som hade sitt säte i vissa regioner, gav dessa skattskyldiga en förmån som, på grund av att det var en generell regel som tillämpas utan åtskillnad på alla näringsidkare, inte utgjorde ett stöd i den mening som avses i relevanta fördragsbestämmelser.
- 65 Den omtvistade åtgärden utesluter således a priori inte någon företagskategori från att dra nytta av den.
- 66 Även om det antas att den omtvistade åtgärden utgör ett undantag från den referensram som kommissionen identifierat, innebär detta således i sig inte under några förhållanden att det visats att den omtvistade åtgärden gynnar "vissa företag eller viss produktion" i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 67 För det andra angav kommissionen att "den berörda åtgärden [var] selektiv eftersom den endast gynna[de] vissa grupper av företag som [gjorde] vissa investeringar utomlands"(skäl 102 i det angripna beslutet). Kommissionen gjorde gällande att en åtgärd som endast gynnade de företag som uppfyllde de villkor som gällde för beviljande av stödet var selektiv "de jure", och att det således inte var nödvändigt att fastställa att åtgärden genom sina verkningar endast kunde ge vissa företag eller viss produktion en fördel.
- 68 Emellertid innebär inte heller detta andra skäl till det angripna beslutet att det är visat att den omtvistade åtgärden är selektiv.
- 69 Det framgår nämligen av fast rättspraxis att statliga åtgärder i artikel 107.1 FEUF definieras med utgångspunkt i vilka verkningar de har (domstolens dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen, REG 1974, s. 709, punkt 27, svensk specialutgåva, volym 2, s. 321, och av den 29 april 2004 i mål C-159/01, Nederländerna mot kommissionen, REG 2004, s. I-4461, punkt 51). Bedömningen av huruvida en åtgärd utgör statligt stöd, bland annat på grund av att den är selektiv, ska således ske med utgångspunkt i den aktuella åtgärdens verkningar (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovan i punkt 33 nämnda förenade målen kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkterna 87 och 88).
- 70 Vidare har domstolen i dom av den 29 mars 2012 i mål C-417/10, 3M Italia, punkt 42, funnit att den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyllde villkoren för att tillämpa den i det målet aktuella åtgärden kunde dra fördel av denna åtgärd inte i sig betydde att den är selektiv.
- 71 Slutligen har domstolen i domen i de ovan i punkt 33 nämnda förenade målen kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkterna 103, 104 och 107, funnit att alla skillnader i beskattning inte innebär att det föreligger ett stöd och att det för att en skillnad i beskattning ska kunna anses utgöra stöd är nödvändigt att det går att identifiera en särskild kategori av företag som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika för dem.

- 72 Det tillvägagångssätt som kommissionen har föreslagit skulle dock, i strid med ovan i punkt 71 nämnd rättspraxis, kunna leda till att alla skattefördelar som är förknippade med vissa villkor skulle anses vara selektiva, trots att de företag som drar förmån av skattefördelen 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.
- 73 För det tredje angav kommissionen i skäl 154 i det angripna beslutet att den "[ansåg] att syftet med den ifrågasatta åtgärden ... i det här fallet [var] att gynna export av kapital från Spanien, för att stärka spanska företags ställning utomlands och därigenom stärka stödmottagarnas konkurrenskraft".
- 74 Tribunalen erinrar härvidlag om att en statlig åtgärd som utan åtskillnad gynnar alla företag som är etablerade i landet inte kan utgöra ett statligt stöd, mot bakgrund av selektivitetsvillkoret (domen i det ovan i punkt 41 nämnda målet *Adria-Wien Pipeline* och *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 35).
- 75 Bedömningen av villkoret i artikel 107.1 FEUF avseende påverkan på handeln mellan medlemsstaterna ska göras utifrån huruvida en medlemsstats företag eller produktion gynnas jämfört med andra medlemsstaters företag eller produktion. Bedömningen av selektivitetsvillkoret, som även det återfinns i artikel 107.1 FEUF, kan dock endast göras för en enda medlemsstat och kan endast göras genom en analys av om företag eller produktion i denna stat behandlas olika (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 11 november 2004 i mål C-73/03, *Spanien mot kommissionen*, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 28).
- 76 Omständigheten att en åtgärd gynnar företag som är skattskyldiga i en medlemsstat jämfört med företag som är skattskyldiga i de andra medlemsstaterna – bland annat genom att åtgärden underlättar för företag med säte i en medlemsstat att förvärva andelar i företag som är etablerade i utlandet – saknar följaktligen betydelse vid bedömningen av huruvida selektivitetsvillkoret är uppfyllt.
- 77 Förvisso fann domstolen i domen i det ovan i punkt 58 nämnda målet *kommissionen mot Frankrike*, punkt 20, att en fördel som beviljades "för endast exporterade inhemska varor för att bidra till att dessa i de övriga medlemsstaterna kan konkurrera med där framställda varor" utgör statligt stöd. Denna hänvisning till varor framställda i andra medlemsstater gällde dock villkoret angående påverkan på konkurrensen och handeln.
- 78 Denna tolkning av domen i det ovan i punkt 58 nämnda målet *kommissionen mot Frankrike* vinner stöd i domstolens dom av den 7 juni 1988 i mål 57/86, *Grekland mot kommissionen* (REG 1988, s. 2855), punkt 8, där distinktionen mellan inhemska varor och varor från andra medlemsstater inte framkom vid prövningen av selektivitetsvillkoret. Inte heller i domstolens dom av den 15 juli 2004 i mål C-501/00, *Spanien mot kommissionen* (REG 2004, s. I-6717), punkt 120, beaktades distinktionen mellan inhemska varor och varor från andra medlemsstater vid prövningen av huruvida åtgärden var selektiv.
- 79 Av denna rättspraxis framgår att fastställandet av att en åtgärd är selektiv ska ske på grundval av en skillnad i behandling mellan företagskategorier som omfattas av lagstiftningen i en och samma medlemsstat, och inte på grundval av en skillnad i behandling mellan företag från en medlemsstat och företag från övriga medlemsstater.
- 80 Den koppling mellan export av kapital och export av varor som nämndes i skäl 154 i det angripna beslutet (se punkt 73 ovan) gör det således endast möjligt att – för det fall det visats att denna koppling verkligen är för handen – fastställa att konkurrensen och handeln påverkas. Däremot medför den inte att det kan fastställas att den omtvistade åtgärden är selektiv, vilket måste bedömas utifrån nationella förhållanden.

- 81 För det fjärde kan man av den rättspraxis som kommissionen åberopat inte dra slutsatsen att unionsdomstolen redan har medgett att en skatteåtgärd ska anses vara selektiv, utan att det fastställts att den aktuella åtgärden gynnade en viss företags- eller produktionskategori, med undantag av andra företag eller annan produktion.
- 82 Domstolen har således funnit att en preferensränta för rediskontering vid export som en medlemsstat endast beviljar till förmån för exporterade inhemska varor för att bidra till att dessa i de övriga medlemsstaterna kan konkurrera med där framställda varor, är att anse som ett stöd (domen i det ovan i punkt 58 nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 20). Domstolen har även funnit att återbetalning av ränta för exportkrediter (domen i det ovan i punkt 78 nämnda målet Grekland mot kommissionen, punkt 8), och ett skatteavdrag som endast kan komma sådana företag till godo som bedriver exportverksamhet och gör vissa investeringar som avses i de aktuella åtgärderna (dom av den 15 juli 2004 i det ovan i punkt 78 nämnda målet Spanien mot kommissionen, punkt 120) uppfyller selektivitetsvillkoret.
- 83 I de tre domar som tribunalen hänvisat till i punkt 82 ovan var det kategorin exportföretag som utgjorde den kategori av stödmottagande företag som gjorde det möjligt att fastställa att den aktuella åtgärden var selektiv.
- 84 Kategorin exportföretag är förvisso på samma sätt som till exempel kategorin företag som tillverkar materiella varor (se punkt 41 ovan) extremt stor, men exportföretag delar egenskaper kopplade till deras exportverksamhet som gör att det går att skilja dem från andra företag.
- 85 Den rättspraxis som nämns ovan i punkt 82 angående företag som är verksamma på exportmarknaden gör det således inte möjligt att dra slutsatsen att unionsdomstolen skulle ha medgett att en skatteåtgärd ska anses vara selektiv utan att en viss företags- eller produktionskategori identifierats som går att skilja från andra företag eller annan produktion på grund av deras särskilda egenskaper.
- 86 Detta resonemang påverkas inte av kommissionens argument att i det ovan i punkt 78 nämnda målet Spanien mot kommissionen, i vilket domstolen meddelade dom den 15 juli 2004, gällde den aktuella skattefördelen bland annat köp av andelar i utländska bolag. För att kunna komma i åtnjutande av den aktuella fördelen måste nämligen företagen köpa andelar i bolag som var direkt knutna till exporten av varor eller tjänster. Vidare var tillämpningsområdet för den åtgärden, som domstolen fann var selektiv, inte endast begränsat till sådana andelsförvärv, utan åtgärden inbegrep även annan exportverksamhet: etablering av lokalkontor eller permanenta anläggningar i utlandet, uppbyggnad av dotterbolag som är direkt knutna till exporten av varor eller tjänster, och utgifter för marknadsföring och reklam i samband med lansering av produkter, etablering och marknadsundersökningar utomlands samt för deltagande på mässor, utställningar och andra liknande evenemang. Till skillnad från vad som a priori är fallet i förevarande mål, innebar således den åtgärd som var aktuell i det mål som avgjordes genom nämnda dom en fördel som var förbehållen vissa företag, nämligen de som bedrev exportverksamhet.
- 87 Av ovanstående följer att kommissionen genom de skäl som den lagt till grund för sitt beslut inte har visat att den omtvistade åtgärden var selektiv.
- 88 Kommissionen tillämpade således bestämmelserna i artikel 107.1 FEUF felaktigt när den fann att den omtvistade åtgärden var selektiv.
- 89 Talan ska således bifallas på den första grunden. Artikel 1.1 i det angripna beslutet ska därför ogiltigförklaras och det saknas härvid anledning att pröva de övriga grunder som sökandena åberopat till stöd för sina förstahandsyrkanden.

Yrkandet om ogiltigförklaring av artikel 4 i det angripna beslutet

- 90 Sökandenas yrkande som specifikt avser artikel 4 i det angripna beslutet bygger på en kritik av de övergångsbestämmelser som föreskrevs i det angripna beslutet för att återkräva det aktuella stödet. Sökandena har särskilt invänt mot det referensdatum som används för att avgöra vilka stöd som kan återkrävas. Genom sitt ”andrahandsyrkande” avseende denna artikel har sökandena således för avsikt att begränsa möjligheten att återkräva de stöd som beviljats sökandena för det fall då alla möjligheter att återkräva stödet inte undanröjts till följd av förstahandsyrkandena. Sökandenas förstahandsyrkanden måste således förstås så, att sökandena vill undanröja alla möjligheter till återkrävande av stöden och således under alla omständigheter få till stånd en ogiltigförklaring av artikel 4 i det angripna beslutet.
- 91 Det skulle vidare vara synnerligen formalistiskt att anse att sökandena genom sina förstahandsyrkanden inte haft för avsikt att få till stånd en ogiltigförklaring av artikel 4 i det angripna beslutet, vilket är den rättsliga grunden för återkravet av stödet, samtidigt som sökandena endast är behöriga att väcka talan mot detta beslut för det fall de riskerar att bli föremål för ett återkrav (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 9 juni 2011 i de förenade målen C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl. mot kommissionen, REU 2011, s. I-4727, punkt 56).
- 92 Tribunalen finner därför att även om sökandena endast ”i andra hand” yrkat ogiltigförklaring av artikel 4 i det angripna beslutet (vilken handlar om återkrav av stödet), har sökandena med nödvändighet haft för avsikt att få till stånd, och detta i första hand, en ogiltigförklaring av den bestämmelse som utgör den rättsliga grunden för återkravet av det stöd som sökandena erhållit.
- 93 Tribunalens slutsats att talan ska bifallas på den ovan prövade grunden avseende att den omtvistade åtgärden inte var selektiv, innebär således inte endast att artikel 1.1 i det angripna beslutet ska ogiltigförklaras (där förekomsten av ett stöd fastställs), utan även att artikel 4 i samma beslut ska ogiltigförklaras (där det förordnas om återkrav av detta stöd).

Rättegångskostnader

- 94 Enligt artikel 87.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Sökandena har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska sökandenas yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (andra avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

- 1) **Artiklarna 1.1 och 4 i kommissionens beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag nr C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört, ogiltigförklaras.**
- 2) **Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieliūnas

Gervasoni

Madise

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 7 november 2014.

Underskrifter