Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 28. juli 2016[1]

Forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P

Europa-Kommissionen
mod
World Duty Free Group SA, tidligere Autogrill España SA (sag C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (sag C-21/15 P)

»Appel — artikel 107, stk. 1, TEUF — spanske bestemmelser vedrørende selskabsskat, der giver virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, mulighed for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele i virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i udlandet — Kommissionens beslutning 2011/5/EF og afgørelse 2011/282/EU — afgørelser, der kvalificerer denne ordning som statsstøtte, og som erklærer denne støtte uforenelig med det indre marked og anordner tilbagesøgning heraf — begrebet statsstøtte — selektiv karakter — identifikation af en kategori af virksomheder, som er de eneste, der er begunstiget af en foranstaltning, som udgør en afvigelse fra den almindelige ordning«

I – **Indledning**

1. Ved appelskrift i sag C-20/15 P har Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939)[2], hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1[3], og artikel 4[4] i Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – som Spanien har gennemført[5].

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Herefter »den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen«.

3 — Denne bestemmelse fastsætter i det væsentlige, at den støtteordning, som Kongeriget Spanien har fastsat i henhold til artikel 12, stk. 5, som blev indsat i den spanske lov om selskabsbeskatning ved Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lov nr. 24/2001 om fiskale, administrative og sociale foranstaltninger) af 27.12.2001 (BOE nr. 313 af 31.12.2001, s. 50493) og videreført ved Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt lovdekret nr. 4/2004 om vedtagelse af den omarbejdede lov om selskabsbeskatning) af 5.3.2004 (BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951) (herefter »den omtvistede ordning« eller »den omtvistede foranstaltning«), og som er blevet brugt ulovligt af Kongeriget Spanien i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF, er uforenelig med fællesmarkedet.

4 — Denne bestemmelse foreskriver tilbagesøgning af støtten.

5 — EUT 2011, L 7, s. 48, herefter »den omtvistede beslutning«.

2. Ved appelskrift i sag C-21/15 P har Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af Rettens dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1[7], og artikel 4[8] i Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Kongeriget Spanien har gennemført[9].

3. Kommissionen har med den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse[10] erklæret en skattemæssig fordel, der giver virksomheder, som er skattepligtige i Spanien, mulighed for at afskrive finansiel goodwill[11], der følger af erhvervelse af kapitalandele[12] i »udenlandske virksomheder«[13], uforenelig med fællesmarkedet, og har pålagt Kongeriget Spanien at tilbagesøge den støtte, der er ydet i henhold til denne ordning.

4. Det følger af fast retspraksis, at for at en foranstaltning som statsstøtte kan være omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF[14], skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, for det tredje skal den give modtageren en fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, idet det bemærkes, at alle disse betingelser skal være opfyldt kumulativt[15].

5. De to appelsager vedrører udelukkende den tredje af disse betingelser, nemlig betingelsen om selektivitet. Dette kriterium har længe hørt til blandt de mest omstridte spørgsmål inden for statsstøtteområdet. Appelsagerne giver derfor Domstolen mulighed for at præcisere dette kriteriums rækkevidde, navnlig for så vidt angår skatteforanstaltninger.

6. Domstolen skal nærmere bestemt fortolke udtrykket »ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner«, der anvendes i artikel 107, stk. 1, TEUF, og afgøre, om selektiviteten kan følge af den konstatering alene, at der er indført en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning[16], eller om der, således som Retten har fastslået i præmis 45 i den appellerede dom i

6 — Herefter »den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen«.

7 — Det fremgår af denne bestemmelse, at »[d]en støtteordning, som [Kongeriget] Spanien har fastsat i henhold til artikel 12, stk. 5, i kongeligt dekret nr. 4/2004 af 5.3.2005, som konsoliderede de ændringer, der blev ved indført ved loven om selskabsbeskatning, og som er blevet anvendt ulovligt af [Kongeriget] Spanien i modstrid med artikel 108, stk. 3, [TEUF], er uforenelig med det indre marked for så vidt angår den støtte, der er ydet til begunstigede i forbindelse med erhvervelser uden for EU«.

8 — Denne bestemmelse foreskriver tilbagesøgning af støtten.

9 — EUT 2011, L 135, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«.

10 — Herefter »den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse«.

11 — Det fremgår af den omtvistede foranstaltning, at den finansielle goodwill bestemmes ved at trække markedsværdien for målvirksomhedens materielle og immaterielle aktiver fra den pris, der er betalt for erhvervelse af kapitalandelen. Med finansiel goodwill som omhandlet i den omtvistede foranstaltning indføres der i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger. Jf. 20. betragtning til den omtvistede beslutning, der er identisk med 29. betragtning til den omtvistede afgørelse.

12 — Erhvervelse af en kapitalandel defineres som en foranstaltning, hvorved en virksomhed erhverver andele i en anden virksomheds kapital uden at opnå majoritet eller kontrol med stemmerettighederne i målvirksomheden. Jf. 23. betragtning til den omtvistede beslutning, der er identisk med 32. betragtning til den omtvistede afgørelse.

13 — Det fremgår af den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, at et selskab for at kunne kvalificeres som »udenlandsk selskab« skal være underlagt beskatning svarende til den, der er gældende i Spanien, og dets indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet. Jf. 21. betragtning til den omtvistede beslutning, der er identisk med 30. betragtning til den omtvistede afgørelse.

14 — Artikel 107, stk. 1, TEUF bestemmer: »Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelige med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

15 — Jf. i denne retning dom af 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis). Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at for at en støtte kan anses for »statsstøtte« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal alle betingelser i denne bestemmelse være opfyldt. Dom af 1.7.2008, Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl. (C-341/06 P og C-342/06 P, EU:C:2008:375, præmis 121 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Den almindelige eller normale skatteordning benævnes undertiden også referenceordningen.

sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 49 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen [17], i alle tilfælde ligeledes skal være identificeret en kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den foranstaltning, som udgør en afvigelse fra den omhandlede almindelige ordning.

7. I dette forslag til afgørelse vil jeg for det første argumentere for, at en skatteforanstaltning er udtryk for forskelsbehandling eller selektiv som følge af selve dens art fra det tidspunkt, hvor den udgør en afvigelse fra en »normal« skatte- eller referenceordning, og indebærer en fordel for de virksomheder, der foretager de pågældende transaktioner, men er til skade for andre virksomheder, der foretager tilsvarende transaktioner, og som derfor befinder sig i en sammenlignelig situation, medmindre den sondring, der er indført ved denne foranstaltning, er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgår i.

8. Den omstændighed, at de betingelser, der opstilles for de transaktioner, der er omfattet af den skatteforanstaltning, som udgør en afvigelse, er forholdsvis lette at opfylde, og at fordelen ved denne foranstaltning af denne grund er tilgængelig for et stort antal virksomheder, rejser ikke tvivl om foranstaltningens selektive karakter, men udelukkende om graden af selektivitet.

9. Jeg er heller ikke af den opfattelse, at den omstændighed, at ordlyden af artikel 107 TEUF kun henviser til foranstaltninger, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, udelukker økonomiske transaktioner, der begunstiges ved de samme foranstaltninger, fra denne artikels anvendelsesområde. Da disse transaktioner foretages af virksomheder, begunstiger man visse virksomheder ved at begunstige visse økonomiske transaktioner.

10. Følgelig er det i modsætning til, hvad Retten har fastslået i de appellerede domme, min opfattelse, at det selektivitetskriterium, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke kræver, at der identificeres en kategori af virksomheder, der har særlige egenskaber [18], og som er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning.

11. Jeg vil derefter konkludere, at den omtvistede foranstaltning i overensstemmelse med den praksis, som Domstolen fastlagde i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), er selektiv, idet den begunstiger de virksomheder, der foretager grænseoverskridende transaktioner, og ikke de virksomheder, der foretager de samme transaktioner på nationalt plan.

II – **Tvisternes baggrund**

12. Den 10. oktober 2007 besluttede Kommissionen efter i 2005 og 2006 at have modtaget en række skriftlige spørgsmål fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende i 2007 at indlede en formel undersøgelsesprocedure vedrørende den omtvistede foranstaltning.

13. Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og for så vidt som disse kapitalandele er på mindst 5% og indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år, kan den goodwill, der følger af denne erhvervelse af kapitalandele, og som er registreret i virksomhedens regnskaber som et særskilt immaterielt aktiv, fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhviler virksomheden.

17 — Herefter samlet »de appellerede domme«.

18 — Jf. præmis 64-68 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 68-72 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

14. En i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af en kapitalandel i et selskab, der har hjemsted i Spanien, giver i henhold til den spanske skattelovgivning til gengæld ikke mulighed for af skattehensyn at foretage en særskilt regnskabsmæssig behandling af den goodwill, som følger af denne erhvervelse. Derimod kan goodwillen, stadig i henhold til den spanske skattelovgivning, afskrives i tilfælde af virksomhedssammenslutning [19].

15. Kommissionen afsluttede proceduren for så vidt angik de kapitalandele, der var erhvervet inden for EU, ved den omtvistede beslutning. I denne beslutnings artikel 1, stk. 1, erklærede Kommissionen den omtvistede ordning uforenelig med fællesmarkedet, idet den indebar en skattemæssig fordel i form af, at spanske selskaber havde mulighed for at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske virksomheder, når ordningen fandt anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder inden for EU. Kommissionen pålagde i samme beslutnings artikel 4 Kongeriget Spanien at tilbagesøge den støtte, der var ydet i henhold til denne ordning.

16. Kommissionen afsluttede ikke proceduren for så vidt angik kapitalandele, der var erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med nye oplysninger om de hindringer for grænseoverskridende fusioner, der forelå uden for EU.

17. Ved den omtvistede afgørelse erklærede Kommissionen endvidere den omtvistede ordning uforenelig med fællesmarkedet, idet den indebar en skattemæssig fordel i form af, at spanske selskaber havde mulighed for at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske virksomheder, når ordningen fandt anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder uden for EU [20], og pålagde Kongeriget Spanien at tilbagesøge den støtte, der var ydet i henhold til denne ordning [21].

III – **Retsforhandlingerne for Retten og de appellerede domme**

18. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. maj 2010 anlagde Autogrill España SA, nu World Duty Free Group SA (WDFG), sag med påstand om annullation af den omtvistede beslutning. WDFG fremsatte til støtte for søgsmålet fire anbringender, hvoraf det første anbringende omhandlede en retlig fejl, som Kommissionen begik ved anvendelsen af betingelsen om selektivitet [22].

19. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. juli 2011 anlagde Banco Santander SA og Santusa Holding SL (herefter »Banco Santander og Santusa«) sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse. Banco Santander og Santusa fremsatte til støtte for søgsmålet fem anbringender, hvoraf det første anbringende ligeledes vedrørte en retlig fejl, som Kommissionen begik ved anvendelsen af betingelsen om selektivitet [23].

19 — Jf. 19. betragtning til den omtvistede beslutning, der er identisk med 28. betragtning til den omtvistede afgørelse. En virksomhedssammenslutning er en transaktion, hvorved en eller flere virksomheder ved nedlæggelse – uden likvidation – overfører alle aktiver og forpligtelser til en anden allerede eksisterende virksomhed eller en virksomhed, som de opretter, mod udstedelse til aktionærerne af værdipapirer, som repræsenterer denne anden virksomheds kapital. Jf. 23. betragtning til den omtvistede beslutning, der er identisk med 32. betragtning til den omtvistede afgørelse.

20 — Jf. artikel 1, stk. 1, i den omtvistede afgørelse.

21 — Jf. artikel 4 i den omtvistede afgørelse.

22 — Det andet anbringende vedrørte manglende selektivitet i forhold til den omtvistede foranstaltning som følge af, at den sondring, som den indførte, fulgte af arten eller opbygningen af det system, som den indgik i, det tredje anbringende vedrørte den omstændighed, at foranstaltningen ikke medførte nogen fordel for de selskaber, der var omfattet af den omtvistede ordning, og det fjerde anbringende vedrørte det forhold, at den omtvistede beslutning savnede en begrundelse vedrørende såvel selektivitetskriteriet som kriteriet om, at der skal foreligge en fordel.

23 — Det andet anbringende vedrørte en fejl ved definitionen af referencesystemet, det tredje anbringende vedrørte en manglende selektivitet i forhold til den omtvistede foranstaltning som følge af, at den sondring, som den indførte, fulgte af arten eller opbygningen af det system, som den indgik i, det fjerde anbringende vedrørte den omstændighed, at foranstaltningen ikke medførte nogen fordel for de selskaber, der var omfattet af den omtvistede ordning, og det femte anbringende vedrørte det forhold, at den omtvistede afgørelse savnede en begrundelse vedrørende såvel selektivitetskriteriet som kriteriet om, at der skal foreligge en fordel.

20. I de appellerede domme tog Retten med en i det væsentlige identisk begrundelse de to søgsmåls første anbringender, der omhandlede en urigtig anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF for så vidt angik selektivitetskriteriet, til følge og annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i den omtvistede beslutning og i den omtvistede afgørelse, uden at undersøge søgsmålenes andre anbringender.

21. Retten fandt i de appellerede domme for det første, at »det er en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan kvalificeres som »selektiv«, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. Som det næste skridt skal den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, vurderes i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, ved at sikre, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation […]. Det skal i givet fald, som et tredje skridt, undersøges, om den omhandlede medlemsstat har kunnet godtgøre, at foranstaltningen er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgår i […]« [24].

22. Retten fastslog imidlertid, at »[n]år den omhandlede foranstaltning, selv om den måtte udgøre en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning, […] potentielt [er] tilgængelig for alle virksomheder, skal der […] ikke foretages en sammenligning under hensyntagen til det formål, der forfølges med den almindelige eller »normale« ordning, af den juridiske og faktiske situation for de virksomheder, der er omfattet af foranstaltningen, med situationen for de virksomheder, der ikke er omfattet af nævnte foranstaltning. […] [F]or at betingelsen om selektivitet er opfyldt, skal der i alle tilfælde være identificeret en kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning. […] [S]elektiviteten [kan] ikke […] følge af den konstatering alene, at der er indført en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning« [25].

23. Retten fastslog derfor, at den omstændighed, selv hvis den måtte anses for godtgjort, at der forelå en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen havde identificeret, ikke i sig selv gjorde det muligt at påvise, at den omtvistede foranstaltning begunstigede »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, eftersom denne foranstaltning umiddelbart var tilgængelig for alle virksomheder [26].

24. Hvad angår den omtvistede foranstaltning fastslog Retten, at denne foranstaltning fandt anvendelse på alle erhvervelser af kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, som var indehavet i en uafbrudt periode på mindst et år, og at den ikke omhandlede en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, men en kategori af økonomiske transaktioner [27].

25. Ifølge Retten skulle en virksomhed for at være omfattet af den omtvistede foranstaltning købe aktier i et udenlandsk selskab [28]. Retten fandt, at en sådan, udelukkende finansiel, transaktion ikke umiddelbart krævede, at den erhvervende virksomhed ændrede sine aktiviteter, og den indebar desuden i princippet kun et ansvar for denne virksomhed, der var begrænset til omfanget af den

24 — Jf. præmis 33 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 37 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

25 — Jf. præmis 44 og 45 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 48 og 49 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

26 — Jf. præmis 52 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 56 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

27 — Jf. præmis 53 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 57 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

28 — Jf. præmis 55 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 59 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

foretagne investering [29]. Retten fandt med henvisning til præmis 36 i dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), »at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv« [30].

26. Retten udtalte endvidere, at den omtvistede foranstaltning ikke fastsatte noget minimumsbeløb svarende til minimumserhvervelsen på 5%, og dens fordele var dermed ikke forbeholdt virksomheder, der rådede over tilstrækkelige finansielle ressourcer til dette formål [31]. Endelig fastslog Retten, at den omtvistede foranstaltning fastsatte, at der skulle tildeles en skattemæssig fordel på grundlag af en betingelse, der var forbundet med køb af særlige økonomiske aktiver, dvs. kapitalandele i udenlandske selskaber [32]. »I [dom af 19. september 2000,]Tyskland mod Kommissionen, [(C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22)], fastslog Domstolen, at en skattebegunstigelse, som de skattepligtige, der solgte visse økonomiske aktiver, var omfattet af, idet de kunne fratrække den ved salget opnåede fortjeneste, såfremt der blev erhvervet kapitalandele i kapitalselskaber, der havde hjemsted i visse regioner, gav dem en fordel, der ikke udgjorde støtte som omhandlet i traktatens relevante bestemmelser, idet der var tale om en generel foranstaltning, der fandt anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende. […] Den omtvistede foranstaltning udelukker dermed ikke på forhånd nogen kategori af virksomheder fra at være omfattet heraf. […] Selv om det måtte antages, at den omtvistede foranstaltning udgør en afvigelse fra den referenceramme, som Kommissionen har lagt til grund, er denne omstændighed således under alle omstændigheder ikke en grund, der gør det muligt at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel [107 TEUF]« [33].

27. For det andet henviste Retten til, at Kommissionen havde anført, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, eftersom den udelukkende begunstigede bestemte kategorier af virksomheder, som gennemførte visse investeringer i udlandet, og at en foranstaltning, hvoraf kun var omfattet virksomheder, der opfyldte de betingelser, som skulle være opfyldt for at være omfattet af foranstaltningen, stadig ifølge Kommissionen var »retligt« selektiv, uden at det var nødvendigt at sikre sig, at den ved sine virkninger kun kunne medføre en fordel for visse virksomheder eller visse produktioner [34].

28. Denne anden begrundelse for den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse kunne imidlertid efter Rettens opfattelse ikke godtgøre, at den omtvistede foranstaltning havde selektiv karakter. Retten fastslog, at det fulgte af fast retspraksis [35], at artikel 107, stk. 1, TEUF sondrer mellem statslige interventioner på grundlag af deres virkninger, og at den tilgang, som Kommissionen havde foreslået, kunne føre til, at der blev fastslået en selektivitet for alle skatteforanstaltninger, som det

29 — Jf. præmis 56 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 60 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

30 — Jf. præmis 57 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 61 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

31 — Jf. præmis 58 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 62 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

32 — Jf. præmis 59 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 63 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

33 — Jf. præmis 60-62 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 64-66 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

34 — Jf. præmis 63 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 67 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

35 — Jf. dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, præmis 27), af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 51), og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87 og 88).

krævede opfyldelse af visse betingelser at blive omfattet af, selv om de omfattede virksomheder ikke delte nogen særlige egenskaber, der gjorde det muligt at udskille dem fra andre virksomheder, ud over den omstændighed, at de kunne opfylde de betingelser, der skulle være opfyldt for at blive omfattet af foranstaltningen [36].

29. Retten henviste for det tredje til, at Kommissionen havde anført, at den omtvistede foranstaltning havde til formål at fremme eksport af kapital fra Spanien med henblik på at styrke spanske virksomheders stilling i udlandet og således forbedre konkurrenceevnen for de begunstigede under ordningen [37].

30. Retten bemærkede, at konstateringen af, at en foranstaltning er selektiv, er baseret på en forskelsbehandling mellem kategorier af virksomheder, der henhører under én medlemsstats lovgivning, og ikke en forskelsbehandling mellem virksomhederne i en medlemsstat og virksomhederne i de øvrige medlemsstater [38]. Retten fandt endvidere, at forbindelsen mellem eksport af kapital og eksport af varer, såfremt den måtte anses for godtgjort, kun kunne føre til en konstatering om, at konkurrencen og samhandelen var påvirket, og ikke om, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, hvilket skulle bedømmes inden for en national ramme [39].

31. Retten fandt for det fjerde, at Kommissionens argument om, at Domstolen i sin praksis allerede havde medgivet, at en skatteforanstaltning kunne kvalificeres som selektiv, uden at det var godtgjort, at den omhandlede foranstaltning begunstigede en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, under udelukkelse af andre virksomheder eller produktioner, heller ikke kunne tages til følge [40].

32. Retten bemærkede i denne forbindelse først, at i de tre domme, som Kommissionen havde henvist til (dom af 10.12.1969, Kommissionen mod Frankrig, 6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20, af 7.6.1988, Grækenland mod Kommissionen, 57/86, EU:C:1988:284, præmis 8, og af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen, C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), udgjorde den kategori af omfattede virksomheder, der gjorde det muligt at konkludere, at den omhandlede foranstaltning var selektiv, en kategori af »eksportvirksomheder«, der skulle forstås som en ganske vist ekstremt stor, men samtidig særlig, kategori, fordi den omfattede virksomheder, som kunne udskilles som følge af fælles og specifikke egenskaber, der var forbundet med deres eksportaktiviteter [41].

33. Retten fandt for det andet for så vidt angår dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), at selv om den i den sag, der gav anledning til denne dom, omhandlede skattemæssige fordel ganske vist vedrørte bl.a. en række eksportaktiviteter, herunder erhvervelse af kapitalandele i udenlandske selskaber, forholdt det sig ikke desto mindre således, at virksomheder for at kunne blive omfattet af den skattemæssige fordel skulle erhverve kapitalandele i selskaber, som var direkte beskæftiget med eksport af varer eller tjenesteydelser. Denne foranstaltning omfattede således også en særlig kategori af eksportvirksomheder [42].

36 — Jf. præmis 64-68 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 68-72 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

37 — Jf. præmis 69 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 73 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

38 — Jf. præmis 75 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 79 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

39 — Jf. præmis 76 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 80 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

40 — Jf. præmis 77 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 81 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

41 — Jf. præmis 79 og 80 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 82 og 83 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

42 — Jf. præmis 82 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 86 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

IV – **Retsforhandlingerne og parternes påstande**

34. Ved appelskrifter i sagerne C-20/15 P og C-21/15 P har Kommissionen nedlagt følgende påstande:

— Den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen ophæves.

— Sagerne hjemvises til Retten.

— Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.

35. WDFG (sag C-20/15 P) og Banco Santander og Santusa (sag C-21/15 P) har nedlagt følgende påstande:

— De anbringender, som appellanterne har fremsat i deres svarskrifter om indsigelse mod de af Kommissionen anlagte appelsager, antages til realitetsbehandling og tages til følge.

— Kommissionens eneste appelanbringende forkastes, og den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen stadfæstes.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

36. Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 19. maj 2015 har Kongeriget Spanien, Irland og Forbundsrepublikken Tyskland fået tilladelse til at intervenere til støtte for WDFG's påstande (sag C-20/15 P) og Banco Santander og Santusas påstande (sag C-21/15 P).

37. Ved kendelser af 6. oktober 2015 har Domstolens præsident derimod givet afslag på de af Telefónica SA og Iberdrola SA fremsatte begæringer om at måtte intervenere til støtte for WDFG's påstande (sag C-20/15 P) og Banco Santander og Santusas påstande (sag C-21/15 P).

38. Kommissionen, WDFG, Banco Santander og Santusa, Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien har indgivet skriftlige indlæg. De har alle afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 31. maj 2016.

V – **Appellerne**

39. Kommissionen har til støtte for appellerne fremsat et enkelt enslydende anbringende, der består af to led, og som vedrører den omstændighed, at Retten begik en retlig fejl ved fortolkningen af betingelsen om selektivitet, således som det kræves i artikel 107, stk. 1, TEUF.

A – *Det første led*

1. Parternes argumentation

40. Kommissionen har med det første led af sit eneste anbringende kritiseret Retten for at have begået en retlig fejl ved for at godtgøre, at en foranstaltning er selektiv, at pålægge Kommissionen en pligt til at identificere en gruppe af virksomheder med særlige egenskaber.

41. Kommissionen har anført, at det i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse blev fastslået, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en undtagelse fra den generelle ordning, der kun begunstigede de virksomheder, som foretog visse former for investering i udlandet (nemlig erhvervelse af kapitalandele på mindst 5%), i forhold til de virksomheder, der foretog den samme form for investering i Spanien, og som af denne grund befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Kommissionen har anført, at selv om Retten tiltrådte anvendelsen af denne metode, pålagde den desuden Kommissionen at godtgøre, at foranstaltningen begunstigede visse virksomheder, der kunne identificeres på grundlag af specifikke egenskaber, som ikke kendetegnede andre virksomheder, dvs. særlige egenskaber, der var identificeret ex ante.

42. Efter Kommissionens opfattelse udgør denne supplerende og uundgåeligt mere strenge analyse af begrebet selektivitet, som Retten har baseret sig på for at træffe afgørelse om annullation af artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, en retlig fejl og er i strid med fast praksis fra Unionens retsinstanser, som Retten endvidere har anlagt en række urigtige fortolkninger af.

43. Kommissionen har foreholdt Retten at have begået en retlig fejl ved ikke at anerkende, at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af virksomhedens aktiviteter, eller som ikke gør anvendelsen heraf betinget af et bestemt minimumsbeløb, kan være selektiv. Efter Kommissionens opfattelse kan det i modsætning til, hvad Retten har fastslået i præmis 57 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 61 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, ikke af præmis 36 i dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), udledes, at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv. Kommissionen har anført, at det følger af den nævnte præmis 36, at en foranstaltning ikke er selektiv, hvis den finder anvendelse generelt og uden nogen forskel på alle virksomheder i en medlemsstat, og ikke, således som Retten har fastslået i de appellerede domme, afhængigt af dens forbindelse med virksomhedernes aktiviteter.

44. Kommissionen har endvidere kritiseret Retten for at have begået en retlig fejl ved i præmis 59-62 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 63-66 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen at have fastslået, at den omtvistede foranstaltning ikke var selektiv, idet den ikke var forbundet med køb af særlige økonomiske aktiver, og dermed ikke på forhånd udelukkede nogen kategori af virksomheder fra at være omfattet heraf. Retten baserede sig i denne forbindelse med urette på præmis 22 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467). Det følger nemlig af nævnte doms præmis 22 og 23, at i den sag, der gav anledning til denne dom, kvalificerede Kommissionen kun den pågældende foranstaltning som selektiv i forhold til visse geografisk afgrænsede virksomheder, hvori private investorer havde geninvesteret den fortjeneste, der hidrørte fra salget af økonomiske aktiver, og ikke i forhold til de nævnte investorer selv, i forhold til hvilke Kommissionen fandt, at denne foranstaltning ikke udgjorde statsstøtte. Under alle omstændigheder blev vurderingen af denne foranstaltnings selektive karakter ikke anfægtet for Domstolen i denne sag.

45. Kommissionen har endvidere kritiseret Retten for i præmis 66-68 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 70-72 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen at have fastslået, at Domstolens praksis bekræfter, at en foranstaltning, »som det kræver opfyldelse af visse betingelser at blive omfattet af, selv om de omfattede virksomheder ikke deler nogen særlige egenskaber, der gør det muligt at udskille dem fra andre virksomheder, ud over den omstændighed, at de kan opfylde de betingelser, der skal være opfyldt for at blive omfattet af foranstaltningen«, ikke kan være selektiv.

46. Kommissionen har anført, at Retten således har baseret sig på en fejlagtig analyse af den omhandlede retspraksis.

47. Hvad angår dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), har Kommissionen anført, at det følger af nævnte doms præmis 90 og 91, at den sag, der gav anledning til nævnte dom, vedrørte en helt særlig situation, hvori Domstolen fandt, at selve referenceskatteordningen var selektiv, idet denne som sådan begunstigede »offshore«-virksomheder, og ikke en undtagelse til denne ordning. Henvisningen i denne dom til de »kendetegn, som udskiller« en kategori af virksomheder, skal derfor forstås som en henvisning til de egenskaber, der indebærer, at disse virksomheder inden for rammerne af en referenceordning, der som følge af sin art er selektiv, indrømmes en skattebegunstigelse, og kan ikke anvendes ud over denne særlige sammenhæng.

48. Kommissionen har anført, at Retten i præmis 66 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 70 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen kun har henvist til det første punktum i præmis 42 i dom af 29. marts 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) [43], selv om det andet punktum i den nævnte præmis 42 afspejler det princip, der er opstillet i Domstolens faste praksis, hvorefter en foranstaltning er selektiv, såfremt den kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

49. Kommissionen har anført, at den anvendte den metode, der skal anvendes ved analysen af selektivitet på skatteområdet, som fastsat i Domstolens faste praksis, ved i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse at fastslå, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en afvigelse fra referencerammen, idet denne foranstaltning for så vidt angår de virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i udlandet, fastsatte en anden beskatning end den, der fandt anvendelse på virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i Spanien, selv om de to kategorier af virksomheder befandt sig i sammenlignelige situationer.

50. Kommissionen har anført, at Retten ved at pålægge Kommissionen en yderligere pligt til at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning begunstiger visse virksomheder, der kan identificeres på grundlag af specifikke egenskaber, der ikke kendetegner andre virksomheder, dvs. særlige egenskaber, der kan identificeres ex ante, baserede sig på et selektivitetsbegreb, der nødvendigvis var strengere end det, der er fastsat i Domstolens faste praksis, og derfor i strid med denne praksis, idet Retten derved begik en retlig fejl.

51. WDFG og Banco Santander og Santusa har indledningsvis anført, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse ikke hævdede, at den omtvistede foranstaltning faktisk var selektiv, og at det derfor inden for rammerne af de foreliggende appeller udelukkende er nødvendigt at undersøge den kritik, der er rettet mod de appellerede domme, for så vidt som Retten deri fastslog, at de grunde, som Kommissionen havde fremført i disse domme, ikke gjorde det muligt at fastslå, at denne foranstaltning var retligt selektiv.

52. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at det følger af dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), at en foranstaltning, der er tilgængelig for alle virksomheder, og som potentielt finder anvendelse på samtlige virksomheder, ikke kan anses for at være selektiv. Det kan derimod ikke af nævnte dom udledes, således som Kommissionen har gjort det, at en foranstaltning faktisk skal finde anvendelse på samtlige virksomheder i en medlemsstat uden undtagelse for, at den ikke kan anses for at være selektiv, idet dette argument ville indebære, at næsten alle skatteregler ville være selektive.

43 — Ifølge Retten »fastslog [Domstolen i nævnte doms præmis 42], at det forhold, at det kun var de skattepligtige, som opfyldte betingelserne for anvendelse af den foranstaltning, der var omhandlet i denne sag, som var omfattet af denne foranstaltning, ikke i sig selv kunne bevirke, at denne foranstaltning havde selektiv karakter«.

53. WDFG og Banco Santander og Santusa har endvidere bestridt Kommissionens argument om, at foranstaltninger allerede i mange tilfælde er blevet kvalificeret som selektive, selv om de ikke fastsætter noget mindstebeløb for investeringen og finder anvendelse uafhængigt af arten af den begunstigede virksomheds aktiviteter.

54. Eftersom den omtvistede foranstaltning tildeler en skattemæssig fordel for en adfærd, der i retlig og faktisk henseende er åben for alle former for virksomheder og sektorer, kan den til gengæld ikke automatisk og alene af denne grund anses for umiddelbart og retligt selektiv.

55. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at Retten med føje baserede sig på præmis 22 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), hvis ordlyd den nøje har overholdt. I den afgørelse, der var genstand for den sag, som gav anledning til nævnte dom, havde Kommissionen selv anerkendt, at en foranstaltning ikke var selektiv i forhold til de berørte investorer, hvilket Domstolen bekræftede.

56. Kommissionen har i øvrigt allerede flere gange i sin beslutningspraksis fastslået, at skatteforanstaltninger ikke kan anses for at være selektive på grundlag af dette samme kriterium, dvs. at generelle foranstaltninger, der finder anvendelse uden forskel på alle virksomheder, og som alle skattepligtige kan være omfattet af, ikke er selektive.

57. Anvendelsen af dette kriterium indebærer endvidere ikke, at foranstaltninger, der vedrører køb af bestemte aktiver som dem, som Kommissionen har henvist til, ikke anses for at være selektive. Disse foranstaltninger ville være selektive, såfremt det kunne godtgøres, at de faktisk begunstiger visse virksomheder under udelukkelse af andre. Under alle omstændigheder følger deres selektive karakter ikke af arten af de erhvervede aktiver, men af den omstændighed, at disse aktivers art gør det muligt at konkludere, at de berørte købere udgør en særlig kategori.

58. Hvad angår dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), har WDFG og Banco Santander og Santusa anført, at Retten med føje fastslog, at den foranstaltning, der var genstand for den sag, som gav anledning til nævnte dom, var forskellig fra foranstaltningen i det foreliggende tilfælde, idet den havde til formål at give en fordel til en særskilt og identificerbar kategori af virksomheder, nemlig de virksomheder, der udøver eksportaktiviteter.

59. WDFG og Banco Santander og Santusa har videre anført, at det klart følger af præmis 104 i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), at en foranstaltning kun kan kvalificeres som selektiv, såfremt den begunstiger en kategori af virksomheder, der har de samme »kendetegn«, som »udskiller« dem. Det følger endvidere af nævnte dom, at en undtagelse fra en almindelig ordning ikke er et mål i sig selv, idet det afgørende er, om foranstaltningen faktisk har en virkning, der indebærer en begunstigelse af bestemte virksomheder eller produktioner.

60. Den fortolkning af dom af 29. marts 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), som Kommissionen har anlagt, kan heller ikke tages til følge. Domstolen fastslog i nævnte dom, at det forhold, at det kun var skattepligtige, som opfyldte betingelserne for at anvende en foranstaltning, der var omfattet af denne foranstaltning, ikke i sig selv var tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter.

61. WDFG og Banco Santander og Santusa har endelig anført, at Retten med føje har fastslået, at en foranstaltning ikke kan kvalificeres som selektiv som omhandlet i artikel 107 TEUF, såfremt den fordel, som foranstaltningen medfører, er afhængig af en adfærd, som umiddelbart kan udøves af alle virksomheder uafhængigt af, hvilken erhvervssektor virksomheden tilhører. Dette underbygges fuldt ud af konstateringen i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), hvorefter en sådan foranstaltning ikke havde selektiv karakter. Rettens analyse er i øvrigt i det væsentlige den samme som den, som generaladvokat Kokott foreslog i sit forslag til

afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 6. oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Det modsatrettede argument ville i øvrigt føre til den absurde situation, at enhver skatteforanstaltning automatisk ville være selektiv, såfremt den ikke blev anvendt uden forskel på alle virksomheder i en medlemsstat.

62. Kongeriget Spanien har anført, at dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), støtter den holdning, som de spanske myndigheder indtog under den administrative procedure, hvorefter en økonomisk fordel kun kan anses for støtte, såfremt den kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF. De spanske myndigheder godtgjorde under den administrative procedure, at den omtvistede foranstaltning havde en åben karakter, hvilket således bekræfter den analyse, der fremgår af de appellerede domme, og den omstændighed, at Kommissionen ikke i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse godtgjorde, at foranstaltningen havde selektiv karakter.

63. Irland har anført, at Retten i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, ikke af dom 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), af 6. marts 2002, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen (T-92/00 og T-103/00, EU:T:2002:61), og af 9. september 2009, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen (T-227/01 - T-229/01, T-265/01, T-266/01 og T-270/01, EU:T:2009:315), udledte, at kun de foranstaltninger, hvis anvendelse var afhængig af arten af virksomhedens aktiviteter, eller hvis anvendelse var betinget af opfyldelsen af et minimumsbeløb, var selektive, men kun, at det ikke kunne fastslås, at den omtvistede foranstaltning var selektiv for så vidt angik en foranstaltning, som alle de spanske virksomheder, der investerede i erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i en udenlandsk virksomhed, var omfattet af, uafhængigt af arten af deres aktiviteter og det investerede beløb.

64. Denne medlemsstat har anført, at Retten med føje henviste til præmis 104 i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), for at fastslå, at det var nødvendigt, for at en skattemæssig differentiering kunne kvalificeres som støtte, at identificere en særlig kategori af virksomheder, som kunne udskilles på grundlag af specifikke egenskaber. Efter Irlands opfattelse skal betingelsen om selektivitet som fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF defineres på samme måde i alle de sager, der vedrører påstået skattemæssig statsstøtte, således, at det princip, der udtrykkeligt er opstillet i den nævnte doms præmis 104, i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, ikke kan begrænses til en undersøgelse af en skatteordning »i dens helhed«.

65. Irland har anført, at foranstaltninger såsom den omtvistede foranstaltning, der reelt er åbne for alle virksomheder, fordi det ikke er muligt at identificere en bestemt sektor eller en bestemt virksomhed, der er udelukket fra anvendelsesområdet for denne foranstaltning, og som dermed stilles ringere, ikke på noget tidspunkt bør anses for at være selektive. Kommissionen har i øvrigt i sin beslutningspraksis baseret sig på dette argument for at fastslå, at visse amnestiforanstaltninger ikke var selektive, selv om de medførte en afvigelse fra referencerammen. Den holdning, som Kommissionen har indtaget i forbindelse med de foreliggende appeller, er derfor ikke i overensstemmelse med denne institutions egen praksis.

66. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at den omstændighed, såfremt den må anses for godtgjort, at der foreligger en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen har identificeret, således ikke i sig selv gør det muligt at konkludere, at den omtvistede foranstaltning begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det følger derimod udelukkende af en sådan afvigelse eller undtagelse, at skattebegunstigelsen kan anses for at svare til støtte (dvs. et faktisk finansielt bidrag, der tildeles en bestemt virksomhed), og som har en tilsvarende tilskyndelseseffekt. Efter denne undersøgelse er det, således som det følger af retspraksis (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104, og

generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 83-85), og som Retten med føje fandt i de appellerede domme, derfor nødvendigt som et yderligere tiltag at undersøge, om den kategori af skattepligtige, der opnår en fordel ved en skatteforanstaltning, omfatter tilstrækkeligt specifikke virksomheder og produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

67. Domstolen fastslog således, at Kommissionen havde ført tilstrækkeligt bevis for, at kategorien af begunstigede virksomheder var tilstrækkelig kendetegnet ved den omstændighed, at disse virksomheder tilhørte bestemte sektorer eller brancher (dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 44 ff.), at de havde en bestemt retlig form (dom af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 136) eller en bestemt størrelse (dom af 13.2.2003, Spanien mod Kommissionen, C-409/00, EU:C:2003:92, præmis 48 og 49), eller at deres hovedsæde var beliggende i en bestemt region (dom af 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 63).

68. Det følger derimod af retspraksis, at den omstændighed, at der fastsættes betingelser for at opnå en skattemæssig fordel, eller at der indføres en afvigelse fra den generelle skatteordning, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv.

69. Forbundsrepublikken Tyskland har erindret om, at Domstolen allerede har fastslået, at den skattebegunstigelse, som de skattepligtige, der sælger visse økonomiske aktiver, er omfattet af, idet de kan fratrække den ved salget opnåede fortjeneste, såfremt der erhverves andre økonomiske aktiver, giver dem en fordel, der ikke kan kvalificeres som statsstøtte, idet der er tale om en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende (dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22).

70. En foranstaltning såsom den omtvistede foranstaltning, der generelt finder anvendelse på en bestemt kategori af selskabsretlige transaktioner, nemlig erhvervelse af kapitalandele, uafhængigt af virksomhedens formål og driftsaktiviteter, bør så meget desto mere af principielle grunde ikke anses for at have selektiv karakter.

71. Endelig vil en anerkendelse af, at betingelsen om selektivitet skal forstås i den brede forstand, som Kommissionen har foreslået i appellerne, efter alle de intervenerende parters opfattelse medføre en forstyrrelse af den eksisterende institutionelle balance. Kommissionen ville nemlig således være i stand til at kontrollere næsten alle direkte skatteforanstaltninger i medfør af dens beføjelser inden for statsstøtteområdet, selv om dette område i princippet henhører under medlemsstaternes lovgivningskompetence.

2. Analyse

72. De foreliggende appeller vedrører en direkte national skatteforanstaltning og lovligheden heraf i lyset af artikel 107, stk. 1, TEUF. Artikel 107, stk. 1, TEUF forbyder støtte, der »begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte. Det følger herved af Domstolens faste praksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [44].

44 — Dom af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 54 og 55) og af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 82).

73. Det bemærkes for det første, at når det som i det foreliggende tilfælde skal undersøges, om en skatteforanstaltning har selektiv karakter, har fastsættelsen af referencerammen i princippet [45] afgørende betydning [46].

74. Det skal derefter undersøges, om den omhandlede skatteforanstaltning afviger fra denne referenceramme og udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [47].

75. Endelig følger det af Domstolens praksis, at en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, ikke opfylder denne betingelse om selektivitet [48] [49].

76. Det fremgår af de appellerede domme, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse fandt, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en afvigelse fra den »normale« skatte- eller referenceordning, der fandt anvendelse på de virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og at denne ordning ikke udgjorde en generel skattepolitisk eller økonomisk-politisk foranstaltning [50]. I henhold til den omtvistede foranstaltning var det nemlig kun den finansielle goodwill, der fulgte af, at en virksomhed, der var skattepligtig i Spanien, erhvervede kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, som kunne afskrives [51]. Den finansielle goodwill, der fulgte af, at en virksomhed, der var skattepligtig i Spanien, erhvervede kapitalandele i et selskab, der havde hjemsted i Spanien, kunne til gengæld ikke afskrives [52]. På grundlag af denne forskelsbehandling konkluderede Kommissionen, selv om de to kategorier af virksomheder befandt sig i sammenlignelige situationer, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en undtagelse fra referencesystemet [53].

45 — Dette modsiges ikke af præmis 91-93 i dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), hvori Domstolen fastslog, at kvalificeringen af et skattesystem som »selektivt« ikke er undergivet et krav om, at der identificeres en referenceramme og en undtagelse herfra, når et skattesystem, der i stedet for at foreskrive generelle bestemmelser for alle virksomheder, hvorfra der afviges til fordel for visse virksomheder, *når til et tilsvarende resultat ved at tilpasse og kombinere de skatteretlige bestemmelser på en sådan måde, at deres anvendelse i sig selv fører til en forskellig skattebyrde for forskellige virksomheder*.

46 — Jf. dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56), hvori Domstolen fastslog, at »[…] det for at vurdere, om den pågældende foranstaltning er selektiv, skal undersøges, om den nævnte foranstaltning inden for rammerne af en given retlig ordning udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. *Fastsættelsen af referencerammen har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal«* […]«. Min fremhævelse.

47 — Kommissionen anførte i retsmødet, at en sådan foranstaltning umiddelbart bør anses for at være selektiv.

48 — Domstolens dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen fastslog i præmis 49 i dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550), at »[d]et er en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan betegnes som »selektiv«, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. Derefter skal den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, vurderes og fastslås i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, ved at vise, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation«. Såfremt de virksomheder, der begunstiges ved den pågældende skatteforanstaltning, og de skattepligtige, der ikke begunstiges ved denne foranstaltning, ikke befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med den normale ordning, er foranstaltningen ikke selektiv. Jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C 80/08, EU:C:2011:550, præmis 63 og 64), og af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42).

49 — Ifølge Kommissionen gør dette tredje trin det muligt at undgå, at helt generelle foranstaltninger anses for at være selektive. Kommissionen er følgelig af den opfattelse, at det nye kriterium, som Retten har opstillet, ikke er nødvendigt og skader den klassiske analyse af selektivitet, som Domstolen har opstillet i sin praksis. Kommissionen har endvidere anført, at Retten ved at indføre dette nye kriterium har skabt en ny kategori af foranstaltninger, nemlig foranstaltninger, der både er generelle og har karakter af en afvigelse. Kommissionen er af den opfattelse, at en sådan kategori af foranstaltninger ikke er logisk.

50 — Jf. i denne retning præmis 54 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 58 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

51 — Jf. præmis 9 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 14 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

52 — Jf. præmis 13 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 18 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

53 — Jf. præmis 50 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 54 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

77. Det skal fremhæves, at Retten ikke rejste tvivl om, at muligheden for at sammenligne en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af kapitalandele var afhængig af, om disse kapitalandele var erhvervet i et »udenlandsk selskab« eller i et selskab, der havde hjemsted i Spanien. Retten fandt endvidere, at en sondring mellem erhvervelsen af disse kapitalandele ikke var berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgik i.

78. Retten fastslog nemlig i de appellerede domme, at den omstændighed, *selv hvis den måtte anses for godtgjort* [54], at der forelå en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen havde identificeret, således ikke i sig selv gjorde det muligt at påvise, at den omtvistede foranstaltning begunstigede »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet denne foranstaltning umiddelbart var tilgængelig for enhver virksomhed og dermed ikke omhandlede en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, men en kategori af økonomiske transaktioner [55].

79. Efter min opfattelse kan en sådan fortolkning af artikel 107, stk. 1, TEUF og af selektivitetskriteriet ikke tages til følge.

80. Når en skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den »normale« skatte- eller referenceordning og indebærer en fordel for *visse virksomheder eller visse produktioner*, men er til skade for andre [56], der befinder sig i en tilsvarende situation [57], er denne foranstaltning efter min opfattelse som følge af selve dens art udtryk for forskelsbehandling eller selektiv [58], medmindre denne sondring er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgår i.

81. Det skal fremhæves, at Domstolen i domme af 15. december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 49 og 50) og Italien mod Kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, præmis 97-100) [59], efter at have konstateret, at de omhandlede skatteforanstaltninger udelukkende fandt anvendelse for banksektoren [60], og at disse foranstaltninger udelukkende begunstigede de virksomheder i banksektoren, der gennemførte de pågældende transaktioner, fastslog, at disse foranstaltninger medførte en sondring ikke blot mellem banksektoren og andre økonomiske sektorer, men også inden for selve banksektoren. Følgelig fastslog Domstolen i præmis 99 og 100 i dom af 15. december 2005, Italien mod Kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768), at »[e]ftersom de [pågældende foranstaltninger] ikke f[andt] anvendelse for alle erhvervsdrivende, k[unne] de ikke anses for at være generelle skattepolitiske eller økonomisk-politiske foranstaltninger. […] De afviger reelt fra den almindelige skattelovgivning. De begunstigede virksomheder drager fordel af skattelempelser, som de ved den normale anvendelse af denne lovgivning ikke ville have ret til, og *som virksomheder fra andre sektorer ikke kan gøre krav på ved at gennemføre lignende transaktioner, lige så lidt som virksomheder fra banksektoren, der ikke gennemfører de pågældende transaktioner*« [61].

54 — WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at Retten ikke på nogen måde har anerkendt definitionen af referencesystemet.

55 — Jf. præmis 44 og 45 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 48 og 49 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

56 — En statslig foranstaltning, som uden forskel er til fordel for alle virksomheder på det nationale område, kan til gengæld ikke udgøre statsstøtte. Jf. i denne retning Domstolens dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35).

57 — I præmis 61 i dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), fastslog Domstolen, at »et relevant sammenligningskriterium med henblik på at fastslå, om den i nærværende sag anfægtede foranstaltning var selektiv, var at efterprøve, om [den] indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, som i betragtning af det forfulgte formål befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation, som ikke berettiges af den pågældende ordnings art eller opbygning«.

58 — Begrebet selektivitet kan nemlig sidestilles med begrebet forskelsbehandling. Jf. i denne retning dom af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53), og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 101). Jf. punkt 54 i generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) og punkt 29 i generaladvokat Bobeks forsalg til afgørelse Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — De to sager vedrørte Kommissionens beslutning 2002/581/EF af 11.12.2001 om den statsstøtte, Italien har iværksat til fordel for banker (EUT 2002, L 184, s. 27).

60 — Foranstaltningerne begunstigede således ikke virksomheder inden for andre økonomiske sektorer.

61 — Min fremhævelse.

82. Jeg bemærker, at artikel 107, stk. 1, TEUF er meget bredt og abstrakt formuleret. Udtrykket »visse produktioner« kan nemlig muligvis forstås således, at det omfatter navnlig visse sektorer eller visse tjenesteydelser, og dermed visse kategorier af virksomheder, mens udtrykket »visse virksomheder« er endnu mere generelt.

83. Artikel 107, stk. 1, TEUF omfatter ikke udelukkende foranstaltninger, der må anses for selektive eller udtryk for forskelsbehandling på grundlag af et antal på forhånd fastsatte begrænsede kriterier, såsom den pågældende sektor, virksomhedernes størrelse eller virksomhedernes art [62]. Det afgørende er, om foranstaltningen giver de begunstigede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [63], uafhængigt af virksomhedernes art, deres aktiviteter eller de transaktioner, som de foretager, medmindre foranstaltningen er berettiget ud fra karakteren eller den generelle opbygning af det system, som den indgår i.

84. Det fremgår ikke på nogen måde af ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF eller af Domstolens praksis, at udtrykket »ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner« indebærer et krav om, at der identificeres en kategori af virksomheder, der har særlige egenskaber, og som er de eneste, der er begunstiget af den omhandlede foranstaltning, således som Retten har hævdet i præmis 41 og 45 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 45 og 49 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen. Jeg er endvidere af den opfattelse, at det vil være en meget unøjagtig og endog vilkårlig fremgangsmåde at skulle identificere, hvilke virksomheder der har særlige egenskaber, og at dette vil skabe retsusikkerhed.

85. Efter min opfattelse har Retten i sin analyse af selektivitetskriteriet anlagt en uforholdsmæssig formalistisk og snæver tilgang ved at forsøge at identificere en særlig kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning, i stedet for at koncentrere sig om det afgørende spørgsmål, som er, om denne foranstaltning indebærer en sondring mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation.

86. Det skal fremhæves, at den omstændighed, at det ofte er muligt at identificere en eller flere sektorer eller kategorier af virksomheder, der er begunstigede af en skatteforanstaltning, navnlig som følge af de betingelser, som skattepligtige skal opfylde for at være omfattet af en særordning [64], ikke betyder, at foranstaltningens selektivitet er afhængig af en sådan identifikation.

87. Hverken den omstændighed, at et stort antal virksomheder er omfattet af foranstaltningen, eller at disse virksomheder hører til i forskelligartede erhvervssektorer, er endvidere tilstrækkelig til at rejse tvivl med hensyn til støttens selektive karakter, og dermed heller ikke tilstrækkelig til at udelukke, at foranstaltningen kan kvalificeres som statsstøtte [65].

62 — Skatteforanstaltninger, der begunstiger virksomheder inden for en sektor til skade for andre virksomheder eller store virksomheder til skade for små virksomheder, er helt åbenbart selektive.

63 — Jf. analogt dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87 og 93).

64 — Jf. i denne retning dom af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120). Domstolen fastslog, at et skattefradrag, der kun begunstigede én kategori af virksomheder, nemlig de virksomheder, som udøvede eksportaktiviteter, og som foretog visse investeringer omfattet af den pågældende foranstaltning, var selektivt.

65 — Jf. dom af 13.2.2003, Spanien mod Kommissionen (C-409/00, EU:C:2003:92, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). En støtte kan være selektiv i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, selv når den vedrører en hel økonomisk sektor (jf. bl.a. dom af 17.6.1999, Belgien mod Kommissionen, C-75/97, EU:C:1999:311, præmis 33, og af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 53) eller flere erhvervssektorer (jf. dom af 20.11.2003, GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, præmis 37-39).

88. Jeg er i denne forbindelse af den opfattelse, at den omstændighed, at de betingelser, der er fastsat i den omtvistede foranstaltning, ikke var særlig strenge [66], og at fordelen ved denne foranstaltning derfor var tilgængelig for et stort antal virksomheder, ikke rejser tvivl om, at foranstaltningen er selektiv, men udelukkende om dens grad af selektivitet.

89. Jeg bemærker, at Forbundsrepublikken Tyskland i retsmødet som svar på et af Domstolen stillet spørgsmål anførte, at den omtvistede foranstaltning i det foreliggende tilfælde ville være selektiv, såfremt den fastsatte et krav om erhvervelse af kapitalandele på mindst 75% i stedet for 5% og i en periode på ti år i stedet for et år. Ifølge denne regering ville den omtvistede foranstaltning i en sådan situation udelukkende begunstige store virksomheder og ville således være selektiv.

90. Jeg kan ikke acceptere en sådan tilgang, idet den er upræcis, uanvendelig og vilkårlig. Hvor skulle man nemlig trække grænsen mellem en erhvervelse af kapitalandele på 75% og på 5% og mellem en erhvervelse af kapitalandele, der varer i ti år, og en sådan erhvervelse, der kun varer et år? Hvilket kriterium skal anvendes til at sondre mellem disse to transaktioner?

91. Jeg er derfor af den opfattelse, at en skatteforanstaltning, der udgør en afvigelse fra den generelle skatteordning, og som indebærer en sondring mellem virksomheder, der gennemfører *tilsvarende transaktioner*, er selektiv, medmindre den sondring, som den indfører, er berettiget ud fra karakteren eller den generelle opbygning af det system, som den indgår i.

92. Når de virksomheder, der er omfattet af en skatteforanstaltning, opnår en skattebegunstigelse, som de ikke ville have krav på inden for rammerne af den normale skatteordning, og som de virksomheder, der gennemfører tilsvarende transaktioner, ikke kan gøre krav på, har en sådan foranstaltning selektiv karakter, idet den i modsætning til, hvad Retten har hævdet [67], reelt ikke finder anvendelse på alle [68] erhvervsdrivende [69]. Det er klart, at den omtvistede foranstaltning udelukkende begunstiger alle de erhvervsdrivende, der opfylder de fastsatte betingelser [70], dvs. de virksomheder, der er skattepligtige i Spanien, og som erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og udelukker de erhvervsdrivende, der foretager tilsvarende transaktioner, dvs. erhvervelse af kapitalandele, men i et selskab, der har hjemsted i Spanien.

66 — Det bemærkes, at den omtvistede foranstaltning fandt anvendelse på alle erhvervelser af kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, som var indehavet i en uafbrudt periode på mindst et år, og at den ikke fastsatte et minimumsbeløb eller et andet krav om minimumsinvestering.

67 — Jf. præmis 52 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 56 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

68 — Efter min opfattelse anvender Retten et skinargument, når den udtaler, at en skatteforanstaltning, der potentielt er tilgængelig for alle virksomheder, ikke er selektiv, selv om denne foranstaltning indebærer en sondring mellem virksomheder, der foretager tilsvarende transaktioner. I modsætning til, hvad WDFG og Banco Santander og Santusa har hævdet i punkt 61 i dette forslag til afgørelse, er en skatteforanstaltning ikke automatisk selektiv, hvis ikke den finder anvendelse uden undtagelse på alle virksomheder i en medlemsstat, fordi alle disse virksomheder ikke nødvendigvis befinder sig i sammenlignelige situationer. En skatteforanstaltning er kun selektiv, hvis den foretager en sondring mellem sammenlignelige situationer. I modsætning til, hvad der fremgår af de intervenerende parters bemærkninger, som er gengivet i punkt 71 i dette forslag til afgørelse, bringer anvendelsen af selektivitetskriteriet, når der foreligger forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, ikke den institutionelle balance mellem Kommissionen og medlemsstaterne i fare, men opfylder ønsket hos lovgiver, som udtaler sig i overensstemmelse med ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF.

69 — Jf. analogt punkt 81 og 82 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), hvori denne har anført, at »den omstændighed, at en skatteordning kun giver de virksomheder, der opfylder betingelserne for den, en fordel, [er imidlertid] ikke i sig selv fuldt ud tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv. På den anden side er det heller ikke muligt konsekvent at afvise selektivitet med henvisning til, at alle erhvervsdrivende uden forskel kan anvende den skattemæssige fordel, såfremt de opfylder betingelserne for den. I så tilfælde ville det nemlig altid skulle afvises, at en skattemæssig ordning er selektiv. […] *Retspraksis har derfor opstillet særlige betingelser for selektivitet i relation til skattefordele. Herefter er det i sidste instans afgørende, om betingelserne for skattefordelen ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde* […]« Min fremhævelse.

70 — I modsætning til, hvad Kongeriget Spanien (jf. punkt 62 i dette forslag til afgørelse) og Irland (jf. punkt 65 i dette forslag til afgørelse) har hævdet, er den omtvistede foranstaltning ikke åben for alle virksomheder, der gennemfører tilsvarende transaktioner.

93. Selv om »det forhold, at det kun er skattepligtige, som opfylder disse betingelser, der er omfattet af denne foranstaltning, […] ikke i sig selv [er] tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter«, således som det fremgår af præmis 42 i dom af 29. marts 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), er en sådan skatteforanstaltning nemlig selektiv, hvis den foretager en sondring mellem sammenlignelige situationer eller transaktioner [71].

94. Det selektivitetskriterium, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, omfatter således skatteforanstaltninger, der uafhængigt af de anvendte teknikker fører til [72] at pålægge virksomheder [73], der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [74] en forskellig skattebyrde.

95. Jeg bemærker i denne forbindelse, at Retten i præmis 47 i dom af 13. september 2012, Italien mod Kommissionen (T-379/09, EU:T:2012:422), selv fastslog, at »en foranstaltnings selektive karakter vurderes i forhold til samtlige virksomheder og ikke i forhold til virksomheder, som er begunstiget af den samme fordel inden for den samme gruppe […]. Den omstændighed, at en foranstaltning kan begunstige samtlige erhvervsdrivende, der opfylder de fastsatte betingelser, dvs. at dens anvendelsesområde er fastlagt på grundlag af objektive kriterier, godtgør endvidere ikke i sig selv, at denne foranstaltninger har selektiv karakter, og forhindrer ikke, at den kan få selektiv karakter […]«.

96. Det følger heraf, at den omstændighed, at en skatteforanstaltning ikke omfatter en særlig kategori af virksomheder, men virksomheder, der foretager en kategori af økonomiske transaktioner, såsom i det foreliggende tilfælde finansielle transaktioner i udlandet, og som ikke gør dens anvendelse betinget af et minimumsbeløb [75], ikke fjerner denne foranstaltnings selektive karakter eller karakter af forskelsbehandling, såfremt den medfører en forskellig skattebyrde for de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og som foretager sammenlignelige finansielle transaktioner, men i selskaber, der har hjemsted i deres medlemsstat.

97. Denne konklusion afkræftes ikke af præmis 22 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), som Retten har henvist til i præmis 60 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 64 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

98. Ved i de appellerede domme at konstatere, at »Domstolen [fastslog], at en skattebegunstigelse, som de skattepligtige, der solgte visse økonomiske aktiver, var omfattet af, idet de kunne fratrække den ved salget opnåede fortjeneste, *såfremt der blev erhvervet kapitalandele i kapitalselskaber, der havde hjemsted i visse regioner*, gav dem en fordel, der ikke udgjorde støtte som omhandlet i traktatens

71 — Selv om Domstolen i præmis 42 i dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) faktisk fastslog, at »[d]et forhold, at det kun er skattepligtige, som opfylder disse betingelser, der er omfattet af denne foranstaltning, […] ikke i sig selv [er] tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter«, konstaterede den derefter i samme præmis 42, at de personer, der ikke var omfattet af den pågældende foranstaltning i denne sag, ikke befandt sig i en faktisk og retlig situation, der svarede til situationen for de skattepligtige, der var omfattet af foranstaltningen, under hensyntagen til det af den nationale lovgiver forfulgte formål. Eftersom Retten i de appellerede domme ikke har rejst tvivl om, hvorvidt det er muligt at sammenligne en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af kapitalandele i et »udenlandsk selskab« og en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af kapitalandele i et selskab, der har hjemsted i Spanien, er relevansen af præmis 42 i dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), i det foreliggende tilfælde efter min opfattelse meget begrænset.

72 — Artikel 107, stk. 1, TEUF sondrer ikke ud fra grundene til og formålet med de statslige indgreb, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker. Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87).

73 — Jf. analogt dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 93).

74 — I modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har hævdet (jf. punkt 66 i dette forslag til afgørelse), er det ikke nødvendigt at supplere en sådan analyse med en undersøgelse af, hvorvidt der findes en sådan kategori af begunstigede skattepligtige. De selektive skatteforanstaltninger, der begunstiger visse skattepligtige til skade for andre, der befinder sig i en sammenlignelig situation, falder uden for statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at disse skatteforanstaltninger »er udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de har de samme retlige og/eller faktiske følger«. Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 92).

75 — Den omstændighed, at anvendelsen af den omtvistede foranstaltning ikke er afhængig af et minimumsbeløb, indebærer efter min opfattelse ikke, at denne foranstaltning ikke er selektiv. At anvendelsen af foranstaltningen ikke er afhængig af et minimumsbeløb, er blot ensbetydende med, at der ikke findes et selektivitetskriterium, der er baseret på størrelsen af de virksomheder, som umiddelbart er selektive. Jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

relevante bestemmelser, idet der var tale om en generel foranstaltning, der fandt anvendelse *uden forskel på alle erhvervsdrivende*«[76], sammenblandede Retten uden grund, således som Kommissionen har hævdet, præmis 22 og 23 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467) og anlagde således en urigtig læsning af denne dom.

99. I nævnte doms præmis 23 fastslog Domstolen imidlertid, at »[d]et bemærkes endvidere, at den anfægtede beslutning kun kvalificerer [den indrømmede] skattebegunstigelse[…], som statsstøtte, *for så vidt som den giver en fordel til visse virksomheder, der har deres hjemsted i de nye tyske delstater og i Vestberlin*, hvilket fratager den karakteren af en generel skattepolitisk eller økonomisk-politisk foranstaltning«[77]. I modsætning til, hvad Retten fastslog i de appellerede domme, fremgår det således klart af præmis 22 og 23 i dom af 19. september 2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467), at en skatteforanstaltning, der giver visse virksomheder i de nye tyske delstater og i Vestberlin en fordel, ikke udgør en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, men en selektiv foranstaltning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

100. Selv om det er korrekt, at Domstolen i præmis 104 i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), fastslog, at »[d]e kriterier, som ligger til grund for beskatningsgrundlaget i skattesystemet […] – for at de kan siges at tildele selektive fordele – ligeledes [skal] *udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori*, således at det er muligt at karakterisere en sådan ordning som begunstigende »visse« virksomheder eller »visse« produktioner som omhandlet i artikel [107], stk. 1, [TEUF]«[78], er det min opfattelse, at denne retspraksis ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde.

101. Der er nemlig betydelige forskelle mellem de faktiske omstændigheder, og nærmere bestemt den skatteordning, der er genstand for den foreliggende sag, og de faktiske omstændigheder, der var genstand for den sag, som gav anledning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), hvilket Retten ikke tog hensyn til i de appellerede domme.

102. I denne doms præmis 92 og 93 fastslog Domstolen klart, at den omhandlede skatteforanstaltnings selektivitet ikke fulgte af en afvigelse fra den »normale« skatteordning, men af den omstændighed, at denne ordning faktisk medførte en forskelsbehandling af selskaber, der befandt sig i en sammenlignelig situation[79]. Domstolen fastslog imidlertid, at selv om de kriterier, der var anvendt i den omtvistede ordning, havde en generel karakter, udelukkede de fra starten enhver beskatning af en identificerbar kategori af virksomheder, nemlig »offshore«-selskaber[80]. Domstolen fastslog under disse særlige omstændigheder, der ikke foreligger i den foreliggende sag, at selv om det ikke i sig selv var tilstrækkeligt til at fastslå, at en beskatning var selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, at en forskellig skattebyrde fulgte af anvendelsen af en »generel« skatteordning, skulle en sådan generel ordning anses for at være selektiv, såfremt det var muligt at identificere en kategori af virksomheder, der blev begunstiget heraf[81].

76 — Min fremhævelse.

77 — Min fremhævelse.

78 — Min fremhævelse.

79 — Dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 101).

80 — Dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 101 og 102).

81 — Dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 103 og 104).

103. Det skal imidlertid bemærkes, at Kommissionen i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse fandt, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en afvigelse fra den »normale« skatte- eller referenceordning, der fandt anvendelse på virksomheder, der var skattepligtige i Spanien [82]. Retten rejste endvidere ikke tvivl om denne analyse i de appellerede domme [83].

104. Eftersom dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), specifikt omhandlede en situation, hvor der ikke forelå en afvigelse fra den normale ordning, idet Domstolen fastslog, at den pågældende normale ordning i sig selv rent faktisk var udtryk for forskelsbehandling, er det min opfattelse, at Retten i de appellerede domme fortolkede og anvendte denne retspraksis forkert, idet de faktiske omstændigheder i disse sager ikke er sammenlignelige. Retten begik således en retlig fejl ved at kræve, at den kategori af virksomheder, der blev begunstiget ved den omtvistede foranstaltning, skulle identificeres, til trods for, at denne foranstaltning udgjorde en afvigelse fra den »normale« ordning.

105. Retten fastslog endvidere i præmis 57 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 61 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, at det fremgik af præmis 36 i dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv.

106. Jeg er i lighed med de af Kommissionen fremsatte bemærkninger af den opfattelse, at Retten foretog en urigtig læsning af dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), idet Domstolen, selv om den i nævnte doms præmis 35 fastslog, »[at] en statslig foranstaltning, som *uden forskel er til fordel* for alle virksomheder på det nationale område, […] følgelig ikke [kunne] udgøre statsstøtte« [84], derefter i nævnte doms præmis 36 fastslog, at en skatteordning ikke [kunne udgøre] støtte, såfremt den [fandt] anvendelse på alle virksomheder på det nationale område, uanset deres aktivitet.

107. I modsætning til, hvad Retten fastslog i præmis 57 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 61 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, gør dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35 og 36), det ikke muligt at fastslå, at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter eller formål, ikke umiddelbart er selektiv.

108. Denne retspraksis [85] bekræfter blot, at en skatteordning, der finder anvendelse uden forskel på alle de virksomheder, der er beliggende på det nationale område, ikke er selektiv.

109. Det er imidlertid tilstrækkeligt at bemærke, at der i den omtvistede foranstaltning foretages en klar og skarp sondring mellem en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af kapitalandele i et »udenlandsk selskab« og en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af kapitalandele i et selskab, der har hjemsted i Spanien. Eftersom Retten ikke fastslog, at de virksomheder, der foretager disse transaktioner, ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, er det min opfattelse, at Retten begik en retlig fejl ved at kræve, at Kommissionen for at godtgøre, at en foranstaltning har selektiv karakter i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, skulle identificere en gruppe af virksomheder med særlige egenskaber.

82 — Jf. præmis 50 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og præmis 54 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

83 — Jf. punkt 77 i dette forslag til afgørelse.

84 — Min fremhævelse.

85 — Dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35 og 36).

110. Det følger af disse betragtninger, at det første led af Kommissionens eneste anbringende efter min opfattelse er begrundet.

B – *Det andet led*

1. Parternes argumentation

111. Kommissionen har med det andet led af sit eneste anbringende anført, at Retten begik en retlig fejl ved anvendelsen af den retspraksis, der vedrører eksportstøtte, og at den indførte en kunstig sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital.

112. Kommissionen har anført, at det i Domstolens praksis utvetydigt er blevet fastslået, at eksportstøtte er selektiv, selv om foranstaltningen begunstiger al eksport.

113. Kommissionen har for det første anført, at Retten i præmis 73 og 74 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 77 og 78 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, foretog en urigtig anvendelse af dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), idet den fastslog, at denne retspraksis ikke vedrørte den omhandlede foranstaltnings selektivitet, men udelukkende den betingelse om påvirkning af konkurrencen og samhandelen, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF.

114. Kommissionen har for det andet kritiseret Retten for i præmis 79-81 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 83-85 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen at have indført en kunstig sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital.

115. Efter Kommissionens opfattelse fastslog Retten, at de kategorier af begunstigede virksomheder, der gjorde det muligt at konkludere, at den foranstaltning, der var genstand for de sager, som gav anledning til dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), var selektiv, udgjorde en kategori af eksportvirksomheder. Kommissionen har anført, at denne kategori ifølge Retten omfattede de virksomheder, som kunne udskilles som følge af, at de havde fælles egenskaber, der var forbundet med deres eksportaktiviteter. Kommissionen har anført, at der for så vidt angår betingelsen om selektivitet, og navnlig kravet om identifikation af en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, der kan udskilles som følge af fælles egenskaber, ikke er nogen forskel på støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital.

116. Kommissionen har anført, at den af Retten anlagte tilgang ikke tager hensyn til den rolle, som reglerne om statsstøtte spiller, og til formålet hermed, ud fra hensynet til beskyttelse af det indre marked. Disse regler har bl.a. til formål at undgå, at medlemsstaterne tildeler økonomiske fordele, der specifikt er forbundet med eksport af varer og eksport af kapital. Specifikt at begunstige eksport af kapital kan endvidere forstyrre det indre markeds funktion på samme måde som begunstigelsen af eksport af varer.

117. Kommissionen har i replikken anført, at den ikke på nogen måde har hævdet, at eksportstøtte er omfattet af et andet selektivitetsbegreb. Kommissionen har anført, at den har påtalt de fejl, som Retten begik ved fortolkningen og anvendelsen af Domstolens praksis vedrørende eksportstøtte.

118. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at Retten anlagde en korrekt fortolkning af dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120). Hvad angår dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), har WDFG og Banco Santander og Santusa anført, at der blev foretaget en begrænset prøvelse af begrebet støtte, og at Rettens konstateringer vedrørte påvirkningen af samhandelen og konkurrencen. WDFG og Banco Santander og Santusa har endvidere anført, at spørgsmålet om selektivitet ikke blev behandlet i dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8). WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at Retten i præmis 71 ff. i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 75 ff. i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen henviste til den referenceramme, der skal anvendes for at vurdere, om en foranstaltning er selektiv. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at Retten udtalte, at selektivitet skulle vurderes i forhold til medlemsstatens område, og at Kommissionen var forpligtet til at godtgøre, at en foranstaltning begunstigede en særlig kategori af virksomheder under udelukkelse af andre virksomheder. WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at Kommissionen foretog en sådan afgrænsning i de sager, der gav anledning til dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), idet der ikke på nogen måde er foretaget en sådan afgrænsning i det foreliggende tilfælde.

119. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at eksportstøtte for så vidt angår selektivitetskriteriet skal vurderes på samme måde som andre statslige foranstaltninger. WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at Domstolen i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), med rette fastslog, at samtlige begunstigede virksomheder havde fælles egenskaber ud over den omstændighed, at de opfyldte betingelserne for at være omfattet af foranstaltningen, idet disse egenskaber gjorde det muligt at anse disse virksomheder for at tilhøre en klart defineret erhvervssektor, nemlig eksportsektoren. Der var tale om de virksomheder, der fremstillede varer til eksport.

120. WDFG og Banco Santander og Santusa er imidlertid af den opfattelse, at den omtvistede foranstaltning blev anvendt af virksomheder af alle størrelser og inden for alle sektorer, uanset om deres produktion var rettet mod det nationale marked eller udlandet. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at Kommissionen talrige gange såvel under den administrative procedure som under sagen i første instans har haft lejlighed til at føre bevis for, at den omtvistede foranstaltning omfatter en kategori af virksomheder, hvilket den ikke på noget tidspunkt har gjort. WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at Kommissionens argument om, at der findes en kategori af virksomheder, der er beskæftiget med »eksport af kapital«, og som er omfattet af den omtvistede foranstaltning, derfor udgør et argument vedrørende de faktiske omstændigheder, som ikke kan antages til realitetsbehandling inden for rammerne af en appelsag.

121. WDFG og Banco Santander og Santusa er af den opfattelse, at eksport af varer og eksport af kapital ikke kan sidestilles, navnlig fordi de regler, der finder anvendelse på varer og tjenesteydelser, ikke er de samme som dem, der finder anvendelse på kapital. WDFG og Banco Santander og Santusa har anført, at eftersom samtlige virksomheder råder over eller kan investere kapital, synes dette ikke at være en egenskab, der kan skabe selektivitet. Som Kommissionen anerkendte i den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse[86], er det i øvrigt klart, at reglerne om den frie bevægelighed

86 — Jf. punkt 135 i den omtvistede beslutning og punkt 160 i den omtvistede afgørelse.

for kapital ikke er til hinder for en foranstaltning, såsom den i denne sag omhandlede foranstaltning, der undergiver transaktioner (erhvervelse af kapitalandele i spanske virksomheder og erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder) en forskellig behandling, idet disse transaktioner, selv om de foretages af de samme virksomheder (samtlige virksomheder), også er forskellige.

122. Kongeriget Spanien har anført, at der ikke findes en økonomisk aktivitet, der består i eksport af kapital. Den omtvistede foranstaltning begunstiger ikke visse virksomheder eller visse produktioner, idet den ikke vedrører levering af varer eller tjenesteydelser på markedet.

123. Irland deler den af WDFG fremførte holdning og den af Banco Santander og Santusa fremførte holdning, hvorefter de domme, som Kommissionen har henvist til, vedrører foranstaltninger, som begunstiger en kategori af identificerbare virksomheder eller varer, nemlig eksportsektoren. Eksportører udgør en kategori af virksomheder, der nemt kan identificeres. I modsætning til, hvad Kommissionen har anført, findes der til gengæld ikke en ensartet kategori af virksomheder, der beskæftiger sig med »eksport af kapital«, idet alle de virksomheder, der foretager en erhvervelse i udlandet, beskæftiger sig med »eksport af kapital«.

124. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at for så vidt som Kommissionen subsidiært har gjort gældende, at den omtvistede foranstaltning kan sammenlignes med en foranstaltning, hvorved der ydes støtte til eksport af varer, og som derfor ligeledes omfatter den tilstrækkeligt afgrænsede kategori af eksportvirksomheder, er der tale om en efterfølgende begrundelse for den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse, som ikke kan antages til realitetsbehandling under appelsagen.

125. Den kategori af eksportvirksomheder, der er omhandlet i den retspraksis, som Kommissionen har henvist til, adskiller sig netop fra andre virksomheder ved at have fælles egenskaber, der er forbundet med de eksportaktiviteter, som disse virksomheder udfører i forbindelse med gennemførelsen af specifikke investeringer. I dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), baserede Domstolen sig ikke på gennemførelsen af investeringer, men tog blot hensyn til dette kriterium som et blandt flere, herunder først og fremmest og i overensstemmelse med ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF, arten af de begunstigede virksomheders »produktion«, for at udskille denne gruppe fra alle de andre virksomheder.

2. Analyse

126. For det første er det i lighed med de argumenter, som Kommissionen har fremført i punkt 113 i dette forslag til afgørelse, min opfattelse, at Retten begik en retlig fejl ved at fastslå, at dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), ikke vedrørte selektivitetskriteriet, men udelukkende den betingelse, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, om påvirkning af konkurrencen og samhandelen.

127. Domstolen fastslog i præmis 20 i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68), at »en præferencesats for rediskontering ved udførsel, som en medlemsstat kun yder til fordel for udførte interne varer, for at disse i de andre medlemsstater kan konkurrere med de dér fremstillede varer, udgør en støtte i betydningen af artikel [107 TEUF]«. Domstolen fastslog endvidere i præmis 8 i dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), at en rentegodtgørelse, der kun blev anvendt på eksportkreditter, udgjorde statsstøtte til de græske eksportvirksomheder. Domstolen fastslog endvidere i præmis 10 i dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), at den pågældende foranstaltning begunstigede visse virksomheder.

128. Det bemærkes, at for at en foranstaltning kan falde ind under artikel 107, stk. 1, TEUF og udgøre statsstøtte, skal den kumulativt opfylde samtlige de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse. Det følger heraf, at Domstolen ved i præmis 20 i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68), og i præmis 8 i dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), at konstatere, at der forelå statsstøtte, fastslog, at samtlige de betingelser, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF, herunder betingelsen om selektivitet, var opfyldt.

129. Endelig bemærkede Domstolen i præmis 120 i dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438), som svar på en bemærkning fra den spanske regering, hvorefter en foranstaltning, som finder anvendelse på alle virksomheder, kun udgør statsstøtte, hvis den nationale forvaltning har et vist skøn ved anvendelsen af denne foranstaltning [87], at det kun var de virksomheder, der udøvede eksportaktiviteter, og som foretog visse investeringer omfattet af de anfægtede bestemmelser, der kunne profitere af denne foranstaltning (et skattefradrag). Domstolen var af den opfattelse, at en sådan konstatering var tilstrækkelig til at godtgøre, at dette skattefradrag opfyldte betingelsen om, at støtte skal være specifik, hvilken betingelse udgør et element i statsstøttebegrebet, nemlig at den omhandlede fordel skal have en selektiv karakter.

130. Domstolen tog efter min opfattelse faktisk stilling til, om de skatteforanstaltninger, der var genstand for de sager, som gav anledning til dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), var selektive.

131. Hvad for det andet angår Kommissionens bemærkning om, at Retten begik en retlig fejl ved at indføre en sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital, skal det bemærkes, at selektivitetskriteriet vedrører spørgsmålet, om der foreligger forskelsbehandling, dvs. en forskellig skattebyrde for de virksomheder, der med hensyn til skattesystemets formål befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og uden at denne forskel er begrundet. Det følger heraf, at selv om den omhandlede skatteforanstaltning finder anvendelse uafhængigt af, hvilken sektor der er tale om, er det for at afgøre, om denne foranstaltning har en selektiv karakter, nødvendigt at foretage den tretrins-analyse, der er beskrevet i punkt 73-75 i dette forslag til afgørelse.

132. Det er derfor efter min opfattelse ikke relevant, om Retten foretog en kunstig sondring mellem støtte til eksport af varer og støtte til eksport af kapital, således som Kommissionen har hævdet, idet det for at kvalificere en skatteforanstaltning som selektiv ikke er nødvendigt at godtgøre, at den finder anvendelse på en specifik sektor eller en kategori af virksomheder, der har særlige egenskaber [88].

133. Heraf følger, at det eneste anbringendes andet led er baseret på en fejlagtig forudsætning.

134. Jeg er derfor af den opfattelse, at det eneste anbringendes andet led skal forkastes som irrelevant

C – *Yderligere betragtninger*

135. Det skal for fuldstændighedens skyld bemærkes, at i modsætning til, hvad Retten fastslog i præmis 79-83 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 83-86 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, findes der efter min opfattelse ikke en såkaldt »kategori af eksportvirksomheder«. Dom af 10. december 1969,

87 — Jf. dom af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 96).

88 — Jf. punkt 83 og 84 i dette forslag til afgørelse.

Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), omhandler ganske enkelt foranstaltninger, der begunstiger eksport og ikke en kategori af virksomheder, der er identificeret ex ante.

136. Som det er tilfældet med investeringer eller erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder, er jeg af den opfattelse, at alle virksomheder, der opererer på et nationalt marked, potentielt kan eksportere varer eller tjenesteydelser, også selv om de ikke fra starten havde til hensigt at gøre dette. De virksomheder, der foretager investeringer i udlandet, eller de virksomheder, der eksporterer varer eller tjenesteydelser, har efter min opfattelse ikke nogen særlige egenskaber og udgør ikke en afgrænset og identificerbar kategori.

137. I overensstemmelse med Domstolens praksis i dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), er jeg af den opfattelse, at en skatteforanstaltning er selektiv, når den begunstiger de virksomheder, der foretager grænseoverskridende transaktioner, og ikke de virksomheder, der foretager sammenlignelige transaktioner på nationalt plan [89]. Efter min opfattelse er en sådan foranstaltning særdeles skadelig for det indre marked, fordi den indebærer fordrejninger af samhandelen mellem medlemsstaterne. Jeg bemærker i denne forbindelse, at bestemmelserne om statsstøtte i EUF-traktaten bl.a. har til formål at forhindre, at en medlemsstat begunstiger de virksomheder, der udøver grænseoverskridende aktiviteter [90]. Disse bestemmelser udgør således »bagsiden af medaljen« eller »modvægten«, således som det blev nævnt i retsmødet, til EUF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital, der har til formål at forhindre, at der gennemføres hindringer for de grænseoverskridende aktiviteter.

138. Det følger heraf, at skatteforanstaltninger, der begunstiger de virksomheder, som eksporterer kapital fra en medlemsstat, til skade for andre virksomheder, der i en sammenlignelig situation foretager investeringer på det nationale område [91], i overensstemmelse med dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120), er selektive som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

139. Retten begik af disse grunde en retlig fejl ved i præmis 81 i den appellerede dom i sagen Autogrill España mod Kommissionen og i præmis 85 i den appellerede dom i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen at fastslå, at »[d]en retspraksis[, der følger af dom af 10. december 1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, EU:C:1969:68, præmis 20), af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284, præmis 8), og af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120)], vedrørende virksomheder med eksportaktiviteter […] dermed ikke [giver] anledning til at konkludere, at [Unionens]s retsinstanser har tiltrådt, at en skatteforanstaltning kan kvalificeres som selektiv, når der ikke er identificeret en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, der kan udskilles på grundlag af specifikke egenskaber«.

89 — Det fremgår af punkt 154 i den omtvistede afgørelse, at »[…] den anfægtede foranstaltning har til formål at fremme eksport af kapital fra Spanien med henblik på at styrke spanske virksomheders stilling i udlandet og således forbedre konkurrenceevnen for de begunstigede under ordningen«. Jf. også punkt 129 i den omtvistede beslutning.

90 — Jf. i denne retning dom af 7.7.2009, Kommissionen mod Grækenland (C-369/07, EU:C:2009:428, præmis 119).

91 — Og som befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

VI – **Forslag til afgørelse**

140. På baggrund af de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»– Den af Den Europæiske Unions Ret afsagte dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 7, s. 48), ophæves.

— Den af Den Europæiske Unions Ret afsagte dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1), ophæves.

— Sagerne hjemvises til Retten.

— Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.«