

RETTENS DOM (Anden Udvidede Afdeling)

7. november 2014 (*)

»Statsstøtte – 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 – afgørelse, 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 begunstiget af foranstaltningen – foreligger ikke – tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF«

I sag T-399/11,

Banco Santander, SA, Santander (Spanien),

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

først ved advokaterne J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan og R. Calvo Salinero, derefter ved J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro og R. Calvo Salinero,

sagsøgere,

mod

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, C. Urraca Caviedes og P. Nemešková, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand om annulation af 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 L 135, s. 1),

har

RET TEN (Anden Udvidede Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M.E. Martins Ribeiro, og dommerne N.J. Forwood, E. Bielišnas, S. Gervasoni (refererende dommer) og L. Madise,

justitssekretær: ekspeditionssekretær J. Palacio González,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. april 2014,

afsagt følgende

Dom

Twistens baggrund

Den administrative procedure

- 1 Ved flere skriftlige forespørgsler fremsat i 2005 og 2006 (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 og P-5509/06) udspurgte medlemmer af Europa-Parlamentet Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber om kvalificeringen som statsstøtte af den ordning, der var fastsat ved artikel 12, stk. 5, som var blevet 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. december 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. marts 2004 (BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951) (herefter »den omtvistede ordning« eller »den omtvistede foranstaltning«). Kommissionen svarede i det væsentlige, at den omtvistede ordning ifølge de oplysninger, den var i besiddelse af, ikke udgjorde statsstøtte.
- 2 Ved skrivelser af 15. januar og af 26. marts 2007 anmodede Kommissionen de spanske myndigheder om oplysninger til evaluering af anvendelsesområdet for og konsekvenserne af anvendelsen af den omtvistede ordning. Kongeriget Spanien meddelte Kommissionen de efterspurgte oplysninger ved skrivelser af 16. februar og af 4. juni 2007.
- 3 Kommissionen modtog ved fax af 28. august 2007 en klage fra en privat erhvervsdrivende, som hævdede, at den omtvistede ordning udgjorde statsstøtte, der var uforenelig med fællesmarkedet.
- 4 Ved beslutning af 10. oktober 2007 indledte Kommissionen en formel undersøgelsesprocedure vedrørende den omtvistede ordning.
- 5 Ved skrivelse af 5. december 2007 modtog Kommissionen Kongeriget Spaniens bemærkninger til beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure. Mellem den 18. januar og den 16. juni 2008 modtog Kommissionen ligeledes bemærkninger fra 32 interesserede parter. Ved skrivelser af 30. juni 2008 og af 22. april 2009 fremsatte Kongeriget Spanien dets kommentarer til bemærkningerne fra de interesserede parter.
- 6 Den 18. februar 2008, den 12. maj og den 8. juni 2009 blev der holdt tekniske møder med de spanske myndigheder. Der blev også holdt tekniske møder med nogle af de 32 interesserede parter.
- 7 Ved skrivelse af 14. juli 2008 og e-mail af 16. juni 2009 fremlagde Kongeriget Spanien supplerende oplysninger for Kommissionen.
- 8 Kommissionen afsluttede proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for Den Europæiske Union ved beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiell 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).
- 9 Kommissionen erklærede 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 Unionen.

10 Kommissionen opretholdt proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for Unionen, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med nye oplysninger om de hindringer for grænseoverskridende fusioner, der forelå uden for Unionen.

11 Kongerige Spanien gav Kommissionen oplysninger om de direkte investeringer, som spanske selskaber havde gennemført uden for Unionen den 12., 16. og 20. november 2009 og den 3. januar 2010. Kommissionen modtog ligeledes bemærkninger fra flere interesserede parter.

12 Den 27. november 2009 og den 16. og den 29. juni 2010 blev der afholdt tekniske møder mellem Kommissionen og de spanske myndigheder.

Den anfægtede afgørelse

13 Den 12. januar 2011 vedtog Kommissionen afgørelse 2011/282/EU 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 L 135, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«). Denne afgørelse, i den version, der blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende*, blev korrigeret den 3. marts 2011. En yderligere korrektion blev offentliggjort i Tidende den 26. november 2011.

14 Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og disse kapitalandele er på mindst 5%, og de omhandlede kapitalandele 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. Den omtvistede foranstaltning præciserer, at et selskab for at kunne kvalificeres som et »udenlandsk selskab« skal være underlagt en beskatning svarende til den, der er gældende i Spanien, og dens indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet (30. betragtning til den anfægtede afgørelse).

15 Det følger af den anfægtede afgørelse, at en virksomhedssammenslutning i henhold til den spanske lov er en foranstaltning, 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 aktionærene af værdipapirer, som repræsenterer denne anden virksomheds kapital (32. betragtning til den anfægtede afgørelse).

16 En erhvervelse af en kapitalandel er defineret i den anfægtede afgørelse som en foranstaltning, hvorved en virksomhed erhverver andele i en anden virksomheds kapital uden at opnå majoritet eller kontrol med stemmerettighederne i målvirksomheden (32. betragtning til den anfægtede afgørelse).

17 Det er endvidere anført i den anfægtede afgørelse, at i overensstemmelse med den omtvistede foranstaltning fastsættes den finansielle goodwill ved at trække markedsværdien for målvirksomhedens materielle og immaterielle aktiver fra den pris, der er betalt for erhvervelse af kapitalandelen. Det er ligeledes præciseret, at der med finansiell goodwill som omhandlet i den omtvistede foranstaltning i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele indføres et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger (29. betragtning til den anfægtede afgørelse).

18 Det bemærkes endelig, at en i Spanien skattepligtig virksomheds erhvervelse af en kapitalandel i et selskab, der har hjemsted i Spanien, i henhold til den spanske skattelovgivning

ikke giver 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 (28. betragtning til den anfægtede afgørelse).

19 Den anfægtede afgørelse erklærer den omtvistede ordning uforenelig med det indre marked, når den finder anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for Unionen (den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1). Afgørelsens artikel 4 fastsætter bl.a., at Kongeriget Spanien skal tilbagesøge den tildelte støtte.

Retsforhandlinger og parternes påstande

20 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. juli 2011 har sagsøgerne, Banco Santander, SA, og Santusa Holding, SL, anlagt nærværende søgsmål.

21 Sagsøgerne har nedlagt følgende påstande:

- Den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, annulleres, for så vidt som den erklærer, at den omtvistede ordning indeholder elementer af statsstøtte.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, for så vidt som den erklærer, at den omtvistede ordning indeholder elementer af statsstøtte, når den finder anvendelse på erhvervelse af kapitalandele, som indebærer en kontrolovertagelse.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 4, for så vidt som den fastsætter tilbagesøgning af støtten til transaktioner, der er gennemført før offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse i Tidende.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, og subsidiært afgørelsens artikel 4, for så vidt som disse bestemmelser vedrører transaktioner, der er foretaget i De Forenede Stater, Mexico og Brasilien.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 22 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- Frifindelse.
 - Sagsøgerne tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

Påstanden om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1

23 Sagsøgerne har i forbindelse med påstanden om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, bestridt den kvalificering af den omtvistede ordning som statsstøtte, som Kommissionen har lagt til grund i den anfægtede afgørelse. Sagsøgerne har i det væsentlige anført fem anbringender til støtte for den foreliggende påstand, hvoraf det første anbringende omhandler en retlig fejl, som Kommissionen begik ved anvendelsen af betingelsen om selektivitet, det andet anbringende en fejl ved definitionen af referencesystemet, det tredje anbringende en manglende selektivitet i forhold til den omtvistede foranstaltning som følge af, at den sontring, som den indfører, følger af arten eller opbygningen af det system, som den indgår i, det fjerde anbringende den omstændighed, at foranstaltningen ikke medfører nogen fordel for de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede ordning, og det femte anbringende det forhold, at

den anfægtede afgørelse savner en begrundelse vedrørende såvel selektivitetskriteriet som kriteriet om, at der skal foreligge fordel.

24 Først skal det første anbringende undersøges.

25 Sagsøgerne har anført, at den omtvistede ordning ikke har selektiv karakter som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og at der i realiteten er tale om en generel foranstaltning, der kan finde anvendelse på alle virksomheder, som er skattepligtige i Spanien. Kommissionen foretog dermed en urigtig anvendelse af bestemmelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den konkluderede, at den omtvistede foranstaltning var selektiv.

26 Sagsøgerne har tilføjet, at det er op til Kommissionen at godtgøre, at der findes en kategori af virksomheder, som den omtvistede foranstaltning er forbeholdt, hvilket den ikke har gjort.

27 Kommissionen har anført, at den analyse af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter, der er foretaget i den anfægtede afgørelse, er i overensstemmelse med retspraksis, eftersom den tager udgangspunkt i definitionen af den relevante referenceramme, og den derefter fastslår, at der foreligger en undtagelse, som er skabt ved den omtvistede foranstaltning.

28 Kommissionen har endvidere baseret sig på det forhold, at der findes lighedspunkter mellem en fordel, der indrømmes i tilfælde af eksport af kapital, som det er tilfældet med den omtvistede foranstaltning, og en fordel, der indrømmes i tilfælde af eksport af varer, i hvilket sidstnævnte tilfælde det allerede er blevet fastslået, at en sådan fordel udgjorde en selektiv foranstaltning.

29 Inden der på grundlag af alle sagens omstændigheder skal foretages en undersøgelse af, om dette anbringende er velbegrundet, skal der – idet der først skal mindes om, at den selektive karakter er et af de kumulative kriterier, der gør det muligt at kvalificere en foranstaltning som statsstøtte – henvises til de betingelser, som skal være opfyldt, for at Kommissionen med føje kan konkludere, at en foranstaltning er selektiv.

Kriterier for, at der foreligger statsstøtte

30 Artikel 107, stk. 1, TEUF har følgende ordlyd:

»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, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

31 Det fremgår af fast retspraksis, at alle betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF skal være opfyldt, for at der kan være tale om statsstøtte (jf. Domstolens dom af 24.7.2003, sag C-280/00, Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, Sml. I, s. 7747, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

32 Artikel 107, stk. 1, TEUF opstiller følgende betingelser for, at en national foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte: en sådan foranstaltnings finansiering af staten eller ved hjælp af statsmidler, tilstedeværelsen af en fordel for et selskab, den nævnte foranstaltnings selektivitet samt foranstaltningens indvirkning på samhandelen mellem medlemsstaterne og den konkurrenceforvridning, der følger heraf (Domstolens dom af 15.6.2006, forenede sager C-393/04 og C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Sml. I, s. 5293, præmis 28).

Den metode, der skal anvendes ved analysen af selektivitet på skatteområdet

33 Det følger af fast retspraksis, 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 (jf. Domstolens dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.11.2011, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 11113, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis; Rettens dom af 22.1.2013, sag T-308/00 RENV, Salzgitter mod Kommissionen, præmis 116).

34 Fastsættelsen af den relevante juridiske ordning, der kvalificeres som »referencerammen«, har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »normal« (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 56).

35 For at vurdere, om en skatteforanstaltning har selektiv karakter, skal det således undersøges, om den nævnte foranstaltning på baggrund af referencerammen udgør en fordel for visse selskaber i forhold til andre, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 56).

36 Selv når en sådan forskelsbehandling, i forbindelse med referencerammen, forekommer mellem sammenlignelige faktiske og retlige situationer, er det imidlertid fast retspraksis, at begrebet statsstøtte ikke omfatter de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor på forhånd er selektive, når denne sondring følger af det afgiftssystems karakter eller opbygning, som foranstaltningerne er en del af (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 52).

37 Det følger af det ovenstående, 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 (Rettens dom af 7.3.2012, sag T-210/02 RENV, British Aggregates mod Kommissionen, præmis 49). 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 (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 53).

Den nødvendige identifikation af en kategori af virksomheder, som er begunstiget af den omhandlede foranstaltning

38 Kriteriet om, at en foranstaltning skal være selektiv, gør det muligt at sondre mellem statsstøtte og generelle skattepolitiske eller økonomisk-politiske foranstaltninger, som anvendes af medlemsstaterne (jf. i denne retning dommen i sagen Air Liquide Industries Belgium, nævnt i præmis 32 ovenfor, præmis 32).

39 Domstolen har i denne henseende fastslået, at det kunne lægges til grund, at en foranstaltning har selektiv karakter, selv når anvendelsen af foranstaltningen ikke var begrænset til en præcist afgrænset erhvervssektor.

40 Domstolen har således anerkendt, at der foreligger statsstøtte i et tilfælde, hvor en

foranstaltning »navnlig gjaldt« en erhvervssektor, eller hvor flere sektorer var berørt (Domstolens dom af 12.7.1990, sag C-169/84, COFAZ mod Kommissionen, Sml. I, s. 3083, præmis 22 og 23, og af 20.11.2003, sag C-126/01, GEMO, Sml. I, s. 13769, præmis 37-39).

41 Domstolen har ligeledes tiltrådt, at en foranstaltning, der fandt anvendelse på virksomheder, som fremstiller materielle goder, var selektiv (Domstolens dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 40).

42 Domstolen har desuden fastslået, at en foranstaltning, der kun omfattede virksomheder, som var beliggende i en afgrænset geografisk sektor, mistede sin karakter af generel skattepolitisk eller økonomisk-politisk foranstaltning (jf. i denne retning Domstolens dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 23).

43 Retten har selv kvalificeret en foranstaltning, der fandt anvendelse i en begrænset periode, som selektiv. Den har således fastslået, at en foranstaltning, der, henset til den korte periode, i hvilken virksomhederne kunne gennemføre de procedurer, der gjorde det muligt at opfylde betingelserne for at blive omfattet af foranstaltningen, i realiteten kun var tilgængelig for de virksomheder, som allerede havde indledt de omhandlede procedurer, for virksomheder, der i det mindste havde planlagt at gøre det, eller for virksomheder, som var klar til at påtage sig et sådan initiativ inden for et meget kort tidsrum, var selektiv (jf. i denne retning Rettens dom af 4.9.2009, sag T-211/05, Italien mod Kommissionen, Sml. II, s. 2777, præmis 120 og 121).

44 Når kategorien af støttemodtagere er særlig stor eller forskelligartet, er det undertiden ikke afgrænsningen af denne kategori, der er afgørende for at bedømme, om den omhandlede foranstaltning har selektiv karakter, men afgrænsningen af de udelukkede virksomheder (jf. i denne retning Rettens dom af 29.9.2000, sag T-55/99, CETM mod Kommissionen, Sml. II, s. 3207, præmis 39, 40 og 47).

45 Det fremgår af den retspraksis, der er henvist til i præmis 31-44 ovenfor, at fastlæggelsen af en kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning, er en nødvendig forudsætning for, at det kan anerkendes, at der foreligger statsstøtte.

46 En sådan fortolkning af begrebet selektivitet er i overensstemmelse med ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF, der bestemmer, at en fordel skal begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner«.

47 Som det fremgår af præmis 33 og 37 ovenfor, har Domstolen endvidere, når den har henvist til analysemetoden som beskrevet i nævnte præmisser, bemærket, 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 (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 54).

48 Når den omhandlede foranstaltning, selv om den måtte udgøre en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning, er potentielt tilgængelig for alle virksomheder, skal der imidlertid 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.

49 Det følger af det ovenstående, at for 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, og at selektiviteten i det tilfælde, der er omhandlet i præmis 48

ovenfor, ikke kan følge af den konstatering alene, at der er indført en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning.

50 Det påhviler desuden Kommissionen at påvise, at en foranstaltning har indført differentieringer mellem virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges (Domstolens dom af 8.9.2011, sag C-279/08 P, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 7671, præmis 62).

51 I dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt i præmis 50 ovenfor (præmis 63), fastslog Kommissionen således, at Kommissionen i tilstrækkeligt omfang havde godtgjort i den anfægtede beslutning, at det alene var en særlig gruppe af store industrivirksomheder, som var aktive i handelen mellem medlemsstaterne og havde en fordel, som ikke var tilgængelig for andre virksomheder. Kommissionen var således i stand til i den sag, der gav anledning til nævnte dom, at påvise, at den omhandlede foranstaltning fandt anvendelse på selektiv vis over for visse virksomheder eller visse produktioner.

52 I dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 33 ovenfor (præmis 96), fastslog Domstolen på samme måde, at Kommissionen i den anfægtede beslutning i tilstrækkelig grad havde påvist, at visse virksomheder, »offshore«-selskaberne, var begunstigede af selektive fordele.

53 Det skal således i det foreliggende tilfælde bedømmes, om de forskellige grunde, som Kommissionen baserede sig på i den anfægtede afgørelse for at konkludere, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, og som den har gentaget under den retslige procedure, gør det muligt at godtgøre, at denne foranstaltning har selektiv karakter.

54 For det første baserede Kommissionen sig i den anfægtede afgørelse for at konkludere, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, i første række på, at der foreligger en afvigelse fra referencerammen. Den tilkendegav således, at den referenceramme, som den lagde til grund ved evalueringen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter, var »den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning, nærmere betegnet denne ordnings regler for beskatning af finansiell goodwill« (118. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen gjorde »i sine indledende bemærkninger subsidært« opmærksom på, at den omtvistede foranstaltning udgjorde en undtagelse fra det spanske regnskabssystem (121. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen bemærkede i øvrigt, at den omtvistede foranstaltning førte til, at virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, og som erhvervede kapitalandele i selskaber, der havde hjemsted i udlandet, blev undergivet en anden beskatning end 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 (122. og 136. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen konkluderede på grundlag af en sådan forskelsbehandling, at den omtvistede foranstaltning »ud[gjorde] en undtagelse fra referencesystemet« (125. betragtning til den anfægtede afgørelse).

55 Kommissionen anvendte dermed i den anfægtede afgørelse den analysemetode, der er beskrevet i præmis 33-37 ovenfor.

56 Anvendelsen af den analysemetode, som er beskrevet i præmis 33-37 ovenfor, kan, som sagsøgerne med rette har anført, imidlertid ikke føre til den konklusion, at den omtvistede foranstaltning i det foreliggende tilfælde er selektiv. Den omstændighed, selv hvis den måtte anses for godtgjort, at der foreligger en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen har identificeret, gør det således ikke i sig selv muligt at påvise, at den omtvistede foranstaltning begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, eftersom denne foranstaltning umiddelbart er tilgængelig for alle virksomheder.

57 Det skal således indledningsvis bemærkes, at den omtvistede foranstaltning finder anvendelse på alle erhvervelser af kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, som indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år. Den omhandler dermed ikke en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, men en kategori af økonomiske transaktioner.

58 Det er ganske vist korrekt, at virksomheder i visse tilfælde kan udelukkes fra anvendelsesområdet for en foranstaltning, der fremstår som en generel foranstaltning (jf. i denne retning Domstolens dom af 10.12.1969, forenede sager 6/69 og 11/69, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 1969, s. 143, org.ref.: Rec. s. 523, præmis 20 og 21, og dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 101 og 107).

59 I det foreliggende tilfælde skal en virksomhed købe aktier i et udenlandsk selskab for at være omfattet af den omtvistede foranstaltning (26. og 32. betragtning til den anfægtede afgørelse).

60 Det bemærkes, at en sådan, udelukkende finansiell, transaktion ikke umiddelbart kræver, at den erhvervende virksomhed ændrer sine aktiviteter, og den indebærer desuden i princippet kun et ansvar for denne virksomhed, der er begrænset til omfanget af den foretagne investering.

61 Det skal i denne henseende bemærkes, at en foranstaltning, der finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter, ikke umiddelbart er selektiv (jf. i denne retning dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt i præmis 41 ovenfor, præmis 36).

62 Hertil kommer, at den omtvistede foranstaltning ikke fastsætter noget minimumsbeløb svarende til minimumserhvervelsen på 5%, som er nævnt i præmis 57 ovenfor, og dens fordele er dermed ikke forbeholdt virksomheder, der råder over tilstrækkelige finansielle ressourcer til dette formål, til forskel fra den foranstaltning, der var genstand for den sag, der gav anledning til Rettens dom af 9. december 2009, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen (forenede sager T-227/01 – T-229/01, T-265/01, T-266/01 og T-270/01, Sml. II, s. 3029, præmis 161 og 162).

63 Endelig fastsætter den omtvistede foranstaltning, at der skal tildeles en skattemæssig fordel på grundlag af en betingelse, der er forbundet med køb af særlige økonomiske aktiver, dvs. kapitalandele i udenlandske selskaber.

64 I dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, nævnt i præmis 42 ovenfor (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.

65 Den omtvistede foranstaltning udelukker dermed ikke på forhånd nogen kategori af

virksomheder fra at være omfattet heraf.

66 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, stk. 1, TEUF.

67 For det andet anførte Kommissionen, at »den [omtvistede] foranstaltning [var] selektiv, eftersom den udelukkende begunstige[de] bestemte kategorier af virksomheder, som gennemfør[te] visse investeringer i udlandet« (102. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen gjorde gældende, at en foranstaltning, hvoraf kun var omfattet virksomheder, der opfyldte de betingelser, som skulle være opfyldt for at være omfattet af foranstaltningen, 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.

68 Denne anden begrundelse for den anfægtede afgørelse kan imidlertid ikke godtgøre, at den omtvistede foranstaltning har selektiv karakter.

69 Det følger således af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF sonder mellem statslige interventioner på grundlag af deres virkninger (Domstolens dom af 2.7.1974, sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. s. 709, præmis 27, og af 29.4.2004, sag C-159/01, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 4461, præmis 51). Det er dermed på grundlag af den omhandlede foranstaltnings virkninger, at det skal bedømmes, om denne foranstaltning udgør statsstøtte, fordi den er selektiv (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 33 ovenfor, præmis 87 og 88).

70 Domstolen fastslog endvidere i dom af 29. marts 2012, 3M Italia (sag C-417/10, 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.

71 Endelig fastslog Domstolen i dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 33 ovenfor (præmis 103, 104 og 107), at ikke enhver skattemæssig differentiering indebar, at der forelå støtte, og at det var nødvendigt, for at en skattemæssig differentiering kunne kvalificeres som støtte, at det var muligt at identificere en særlig kategori af virksomheder, som kunne udskilles på grundlag af specifikke egenskaber.

72 Den tilgang, som Kommissionen har foreslået, kan, i modsætning til den retspraksis, der er nævnt i præmis 71 ovenfor, imidlertid føre til, at der blev fastslået en selektivitet for alle skatteforanstaltninger, 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.

73 For det tredje anførte Kommissionen i 154. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den »[i] den foreliggende sag [også] vurdere[de] [...], at den [omtvistede] foranstaltning ha[vde] 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«.

74 Det bemærkes i denne henseende, at en statslig foranstaltning, som uden forskel er til fordel for alle virksomheder på det nationale område, ikke kan udgøre statsstøtte hvad angår selektivitetskriteriet (dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer

Zementwerke, nævnt i præmis 41 ovenfor, præmis 35).

75 Mens bedømmelsen af den betingelse, der er indeholdt i artikel 107, stk. 1, TEUF, vedrørende påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne, består i at undersøge, om en medlemsstats virksomheder eller produktioner har fordele i forhold til andre medlemsstats virksomheder eller produktioner, kan betingelsen vedrørende selektivitet, der ligeledes er indeholdt i artikel 107, stk. 1, TEUF, således alene bedømmes i forhold til én medlemsstat, og den fører alene til en analyse af forskelsbehandlingen mellem denne ene medlemsstats virksomheder eller produktioner (jf. i denne retning Domstolens dom af 11.11.2004, sag C-73/03, Spanien mod Kommissionen, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).

76 Den omstændighed, at en foranstaltning begunstiger virksomheder, der er skattepligtige i en medlemsstat, i forhold til virksomheder, der er skattepligtige i de øvrige medlemsstater, bl.a. fordi den fremmer muligheden for virksomheder, som har hjemsted i en medlemsstat, for at erhverve kapitalandele i virksomheder, der har hjemsted i udlandet, er dermed uden betydning for analysen af selektivitetskriteriet.

77 Domstolen fastslog ganske vist i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i præmis 58 ovenfor (præmis 20), at en fordel, der »kun yde[s] til fordel for udførte interne varer, for at disse i de andre medlemsstater kan konkurrere med de dér fremstillede varer«, udgjorde statsstøtte. Denne henvisning til produkter, der er fremstillet i andre medlemsstater, vedrørte imidlertid betingelsen om påvirkning af konkurrencen og samhandelen.

78 Denne fortolkning af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i præmis 58 ovenfor, bekræftes af Domstolens dom af 7. juni 1988, Grækenland mod Kommissionen (sag 57/86, Sml. s. 2855, præmis 8), hvori sontringen mellem nationale produkter og produkter fra andre medlemsstater ikke indgik i analysen af selektivitetskriteriet. I Domstolens dom af 15. juli 2004, Spanien mod Kommissionen (sag C-501/00, Sml. I, s. 6717, præmis 120), blev sontringen mellem nationale produkter og produkter fra andre medlemsstater heller ikke taget i betragtning i forbindelse med undersøgelsen af, om foranstaltningen var selektiv.

79 Det fremgår af denne retspraksis, 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.

80 Det følger af det ovenstående, at den forbindelse, der fremgår af 154. betragtning til den anfægtede afgørelse, nævnt i præmis 73 ovenfor, mellem eksport af kapital og eksport af varer, såfremt den anses for godtgjort, kun kan føre til en konstatering om, at konkurrencen og samhandelen er påvirket, og ikke om, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, hvilket skal bedømmes inden for en national ramme.

81 For det fjerde kan det ikke udledes af den tidligere retspraksis, som Kommissionen har henvist til, at EU's retsinstanser allerede har medgivet, at en skatteforanstaltning kan kvalificeres som selektiv, uden at det er godtgjort, at den omhandlede foranstaltning begunstiger en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, under udelukkelse af andre virksomheder eller produktioner.

82 Domstolen har således allerede fastslået, 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 støtte (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i præmis 58 ovenfor, præmis 20), og at rentegodtgørelse af eksportkreditter (dommen i sagen Grækenland mod Kommissionen, nævnt i præmis 78 ovenfor,

præmis 8) samt den omstændighed, at det kun er virksomheder, som udøver eksportaktiviteter, og som foretager visse investeringer, der er omfattet af de omhandlede foranstaltninger, som er begunstiget af et skattefradrag (dommen af 15.7.2004 i sagen Spanien mod Kommissionen, nævnt i præmis 78 ovenfor, præmis 120), opfyldte betingelsen om selektivitet.

83 I de tre domme, der er nævnt i præmis 82 ovenfor, udgjorde den kategori af omfattede virksomheder, der gjorde det muligt at konkludere, at den omhandlede foranstaltning var selektiv, en kategori af eksportvirksomheder.

84 Det må antages, at kategorien af eksportvirksomheder, selv om den ligesom f.eks. kategorien af virksomheder, som fremstiller materielle goder (jf. præmis 41 ovenfor), er ekstremt stor, omfatter virksomheder, som kan udskilles som følge af fælles egenskaber, der er forbundet med deres eksportaktiviteter.

85 Den retspraksis, der er nævnt i præmis 82 ovenfor, vedrørende virksomheder med eksportaktiviteter giver dermed ikke anledning til at konkludere, at EU'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.

86 Denne analyse kan ikke drages i tvivl af Kommissionens argument om, at den i den sag, der gav anledning til dommen af 15. juli 2004 i sagen Spanien mod Kommissionen, nævnt i præmis 78 ovenfor, omhandlede skattemæssig fordel bl.a. vedrørte erhvervelse af kapitalandele i udenlandske selskaber. Virksomhederne skulle således for at kunne blive omfattet af den omhandlede fordel erhverve kapitalandele i selskaber, som var direkte beskæftiget med eksport af varer eller tjenesteydelser. Endvidere var anvendelsesområdet for den foranstaltning, som blev kvalificeret som selektiv af Domstolen i denne sag, ikke begrænset til sådanne erhvervelser af kapitalandele, men omfattede ligeledes andre eksportaktiviteter: oprettelse af filialer eller etablering af faste driftssteder i udlandet, oprettelse af filialer, som var direkte beskæftiget med eksport af varer eller tjenesteydelser, omkostninger til reklamer til lancering af produkter, til åbning af udenlandske markeder og markedsundersøgelser samt til deltagelse i messer, udstillinger og lignende arrangementer. Følgelig var fordelene ved den foranstaltning, der var omhandlet i den sag, som gav anledning til nævnte dom, i modsætning til den i den foreliggende sag omhandlede fordel, forbeholdt visse virksomheder, der var beskæftiget med eksport.

87 Det følger af samtlige de ovenstående overvejelser, at Kommissionen ikke ved de grunde, som den har støttet sig til, har godtgjort, at den omtvistede foranstaltning var selektiv.

88 Da Kommissionen anså den omtvistede foranstaltning for at være selektiv, foretog den dermed en urigtig anvendelse af bestemmelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF.

89 Det undersøgte anbringendet er derfor begrundet. Som følge heraf annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, uden at det er fornødent at behandle de øvrige anbringender, som sagsøgerne har anført til støtte for deres principale påstand.

Påstanden om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 4

90 Sagsøgernes påstand, der specifikt omhandler den anfægtede afgørelses artikel 4, er baseret på en anfægtelse af den overgangsordning, der er fastsat i den anfægtede afgørelse med henblik på tilbagesøgning af den omhandlede støtte. Sagsøgerne har navnlig anfægtet den dato, som udgør referencepunktet for fastsættelsen af den støtte, der kan tilbagesøges. Sagsøgerne tilsigter med deres »subsidiære« påstande vedrørende denne artikel dermed at begrænse mulighederne for at tilbagesøge støtte, som de er blevet tildelt, i det tilfælde, at muligheden for

tilbagesøgning af denne støtte ikke er blevet helt ophævet på grundlag af deres principale påstand. Sagsøgernes principale påstand må således nødvendigvis opfattes således, at det hermed søges opnået, at mulighederne for at tilbagesøge støtten helt ophæves og dermed, at den anfægtede afgørelses artikel 4 i alle tilfælde annulleres.

91 Det ville endvidere være særligt formalistisk at antage, at sagsøgerne med deres principale påstand ikke tilsigtede at opnå annulation af den anfægtede afgørelses artikel 4, der er det retlige grundlag for tilbagesøgning af støtten, selv om sagsøgerne kun kan anfægte denne afgørelse, i det omfang de risikerer at blive genstand for en tilbagesøgningsforanstaltning (jf. i denne retning Domstolens dom af 9.6.2011, forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 4727, præmis 56).

92 Det må følgelig lægges til grund, at selv om sagsøgerne kun har nedlagt en »subsidiær« påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 4, der vedrører tilbagesøgning af støtten, må de nødvendigvis have til hensigt at opnå, herunder som principalt formål, annulation af den bestemmelse, der er det retlige grundlag for tilbagesøgning af den støtte, som de har modtaget.

93 Den omstændighed, at det anbringende, der blev behandlet ovenfor, om, at den omtvistede foranstaltning ikke er selektiv, er velbegrundet, fører ikke kun til annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, der fastslår, at der foreligger støtte, men også af denne afgørelses artikel 4, der fastsætter tilbagesøgning af denne støtte.

Sagens omkostninger

94 I henhold til Rettens procesreglements artikel 87, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger i overensstemmelse med sagsøgernes påstand herom.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RET TEN (Anden Udvidede Afdeling):

1) 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, annulleres.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 7. november 2014.

Underskrifter

* Processprog: spansk