Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GIOVANNI PITRUZZELLA
föredraget den 15 oktober 2020[1]

**Mål C-362/19 P**

**Europeiska kommissionen**
**mot**

**Fútbol Club Barcelona**

”Överklagande – Statligt stöd – Stöd som beviljats till förmån för vissa professionella fotbollsklubbar – Artikel 107.1 FEUF – Begreppet fördel – Stödordning – Förmånlig skattesats som tillämpas på klubbar som beviljats status som icke-vinstdrivande enhet – Mindre gynnsamt skatteavdrag – Verkningar”

1. Förevarande mål rör ett överklagande där Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva domen av den 26 februari 2019, Fútbol Club Barcelona/kommissionen (T-865/16, EU:T:2019:113), genom vilken Europeiska unionens tribunal i en talan väckt av Fútbol Club Barcelona (nedan kallad FC Barcelona), ogiltigförklarade beslut (EU) 2016/2391 av den 4 juli 2016 om statligt stöd SA.29769 (2013/C) (f.d. 2013/NN) som Spanien har beviljat vissa fotbollsklubbar[2] (nedan kallat det omtvistade beslutet).

2. I den överklagade domen kritiserade tribunalen i allt väsentligt kommissionen för att inom ramen för prövningen av det skattesystem som gäller för de fotbollsklubbar som enligt kommissionens uppfattning var mottagare av ett statligt stöd inte med tillräcklig noggrannhet ha undersökt betydelsen av det avdrag för återinvestering av extraordinär vinst som fastställs i detta system för att bedöma huruvida det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Tribunalen kritiserade vidare kommissionen för att inte ha begärt tillräckliga upplysningar därom under utredningsförfarandet.

3. Genom förevarande mål ges domstolen möjlighet att precisera vilken typ av prövning som kommissionen ska göra och vilka faktorer som kommissionen ska bedöma för att fastställa huruvida det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, bland annat i fråga om skatterättsliga undantagsordningar där det fastställs en förmånlig skattesats för de personer som omfattas av ett regelverk av detta slag.

## I. Bakgrunden till tvisten

4. Genom Ley 10/1990 del Deporte (lag 10/1990 om idrott) av den 15 oktober 1990[3] (nedan kallad lag 10/1990) ålades alla spanska professionella idrottsklubbar att byta juridisk form till idrottsaktiebolag. Syftet med lagen var att främja en mer ansvarsfull ledning av klubbarnas verksamhet genom att anpassa deras juridiska form.

1 Originalspråk: italienska.

2 EUT L 357, 2016, s. 1.

3 BOE nr 249 av den 17 oktober 1990, s. 30397.

5. Genom den sjunde tilläggsbestämmelsen till lag 10/1990 föreskrevs dock ett undantag när det gäller professionella fotbollsklubbar som gått med överskott under de år som föregick lagens antagande. Enligt detta undantag hade dessa klubbar möjlighet att fortsätta att driva sin verksamhet i form av idrottsklubbar. De enda professionella fotbollsklubbar som omfattades av detta undantag var FC Barcelona och tre andra klubbar (Club Atlético Osasuna, Athletic Club och Real Madrid Club de Fútbol, nedan kallad Real Madrid). Samtliga dessa klubbar utnyttjade denna möjlighet.

6. Till skillnad från idrottsaktiebolag omfattas idrottsklubbar som utgör icke-vinstdrivande juridiska personer, av denna anledning, av en särskild inkomstskattesats. Denna skattesats var fram till år 2016 lägre än den skattesats som är tillämplig på idrottsaktiebolag.

7. Genom skrivelse av den 18 december 2013 underrättade Europeiska kommissionen Konungariket Spanien om sitt beslut att inleda det förfarande som anges i artikel 108.2 FEUF avseende en eventuell förmånlig skattebehandling av professionella fotbollsklubbar som omfattas av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter, jämfört med vad som är fallet för idrottsaktiebolag.

8. I det omtvistade beslutet konstaterade kommissionen att Konungariket Spanien genom lag 10/1990 på ett rättsstridigt sätt infört ett stöd i form av ett privilegium avseende företagsbeskattning till förmån för vissa fotbollsklubbar, bland annat FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club och Real Madrid, i strid med artikel 108.3 FEUF.[4] Dessutom fann kommissionen att detta regelverk inte var förenligt med den inre marknaden och ålade följaktligen Konungariket Spanien att avskaffa det och att från stödmottagarna återkräva skillnaden, från och med beskattningsåret 2000, mellan den bolagsskatt som de faktiskt hade betalat och den bolagsskatt de skulle ha omfattats av om de hade haft den juridiska formen av ett idrottsaktiebolag, med undantag för det fall att stödet skulle anses vara stöd av mindre betydelse.[5]

## II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

9. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 7 december 2016 väckte FC Barcelona talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet och åberopade fem grunder till stöd härför.

10. I den överklagade domen biföll tribunalen, efter att ha ogillat talan på den första grund som åberopats av FC Barcelona,[6] talan på den andra grunden om dels åsidosättande av artikel 107.1 FEUF på grund av att kommissionen gjort en felaktig bedömning av huruvida det förelåg en fördel i den aktuella situationen, dels åsidosättande av principen om god förvaltningssed vid granskningen av förekomsten av nämnda fördel.

11. Tribunalen fann inledningsvis att vid bedömningen av huruvida den åtgärd som har införts genom lag 10/1990 kan medföra en fördel, skulle de olika delarna av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter, bedömas gemensamt, eftersom de utgör en odelbar *helhet* som inte har ändrats genom lag 10/1990 annat än vad gäller den personkrets som omfattas.[7]

12. Enligt tribunalen skulle det därför prövas om kommissionen, i det omtvistade beslutet, hade styrkt att det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter, som helhet, är sådant att det kan leda till att de som omfattas därav försätts i en mer gynnsam situation än om de hade varit tvungna att bedriva sin verksamhet i form av idrottsaktiebolag.[8]

4 Artikel 1 i det omtvistade beslutet.

5 Se artiklarna 2, 4.1 och 4.4 i det omtvistade beslutet.

6 FC Barcelonas första grund rörde åsidosättande av artikel 49 FEUF, jämförd med artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF samt artikel 16 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Se punkterna 25–37 i den överklagade domen.

7 Se punkt 53 i den överklagade domen.

8 Punkt 54 i den överklagade domen.

13. Först och främst konstaterade tribunalen att de fyra klubbar som omfattas av det omtvistade regelverket faktiskt under den relevanta perioden beskattats med en nominellt förmånligare skattesats än de klubbar som bedriver verksamhet i form av idrottsaktiebolag. [9] Tribunalen påpekade emellertid att Real Madrid under det administrativa förfarandet hade gjort gällande att skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst var högre för idrottsaktiebolag än för icke-vinstdrivande enheter och att detta avdrag, beroende på omständigheterna, kunde vara mycket omfattande. [10]

14. Tribunalen påpekade att kommissionen i det omtvistade beslutet dock påstått att den fördel som följer av det högre tak som gäller för idrottsaktiebolags skatteavdrag inte balanserar den förmånliga skattesatsen för icke-vinstdrivande enheter, och detta med motiveringen att det inte hade styrkts att detta system med skatteavdrag ”är mer gynnsamt i princip och på längre sikt” och att skatteavdraget endast beviljas ”på vissa villkor, som inte gäller kontinuerligt”. [11]

15. I detta sammanhang fann tribunalen att kommissionen, som hade bevisbördan för förekomsten av en fördel som följer av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter, och vars delar i förevarande fall inte kan avskiljas från varandra, dock inte med rätta kunde slå fast att det föreligger en sådan fördel, utan att visa att den omständigheten att det tillämpas ett mindre gynnsamt tak för skatteavdrag vad gäller icke-vinstdrivande enheter än för idrottsaktiebolag inte utjämnar den fördel som följer av en lägre nominell skattesats. [12] Kommissionen borde därför enligt tribunalen, inom gränserna för sin utredningsplikt under det administrativa förfarandet, begära de upplysningar som förefaller relevanta för den bedömning som ska göras. [13]

16. Tribunalen fann att enbart konstaterandet att det uppställs villkor för skatteavdraget inte räcker för att fastställa förekomsten av en fördel. Ett skatteavdrag kan enligt tribunalen i sig utgöra ett stöd, vilket motiverar att denna skillnad, trots att den är villkorad, ska beaktas inom ramen för prövningen av huruvida det föreligger en fördel. Vidare fanns det i det omtvistade beslutet ingen bedömning av möjligheterna att senarelägga skatteavdrag, och därför fanns det i beslutet inte någon bedömning av möjligheten att låta verkningarna av denna skattemekanism mildras över tiden på ett sätt som uppväger att den inte är ”kontinuerlig”, vilket anförts av kommissionen. [14]

17. Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterade tribunalen att kommissionen inte hade styrkt att den omtvistade åtgärden innebar en fördel för de berörda.

18. Följaktligen ogiltigförklarade tribunalen det omtvistade beslutet utan att pröva FC Barcelonas övriga argument och grunder.

## III. Parternas yrkanden

19. Kommissionen har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, återförvisa målet till tribunalen och låta beslut om rättegångskostnader anstå.

20. FC Barcelona och Konungariket Spanien har yrkat att överklagandet ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

9 Punkt 55 i den överklagade domen.

10 Punkt 57 i den överklagade domen.

11 Punkt 58 i den överklagade domen med en hänvisning till skäl 68 i det omtvistade beslutet.

12 Punkt 59 i den överklagade domen.

13 Ibidem.

14 Punkt 60 i den överklagade domen.

## IV. Prövning av överklagandet

### A. Kort sammanfattning av parternas argument

21. Kommissionen har som enda grund för sitt överklagande åberopat åsidosättande av artikel 107.1 FEUF. Denna enda grund för överklagandet består av två delar.

22. Genom den första delgrunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i sin bedömning av den prövning som kommissionen ska göra för att fastställa om vissa skatteregler ger de berörda en fördel. Kommissionen anser att tribunalen felaktigt fann att det inte enbart krävdes en analys av de kriterier i regelverket (till exempel en förmånlig skattesats) som kan gynna de berörda jämfört med andra företag som omfattas av de allmänna reglerna, utan även en analys av ofördelaktiga omständigheter som är följden av andra faktorer än regelverket och som varierar mellan olika beskattningsår (exempelvis skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst, vilket är avhängigt investeringsbeslut som fattas av de stödmottagande företagen), även om de ofördelaktiga omständigheterna är slumpartade och varken på ett systematiskt sätt kan neutralisera fördelen eller förutses i en prövning på förhand av det aktuella skattesystemet.

23. För det första har kommissionen gjort gällande att det omtvistade beslutet, i motsats till vad tribunalen påpekade,[15] enbart analyserade en stödordning och inte även individuella stödåtgärder. Tribunalen gjorde en felaktig tolkning av både det omtvistade beslutet och artikel 1 d i förordning 2015/1589.[16] Följaktligen kunde kommissionen enligt rättspraxis begränsa sig till att granska skattesystemets allmänna särdrag för att styrka att kriterierna för statligt stöd var uppfyllda och var inte skyldig att fastställa huruvida det aktuella stödet faktiskt förverkligades för varje mottagande klubb. Detta fastställande skulle göras i samband med återkrav.

24. För det andra har kommissionen gjort gällande att det framgår av rättspraxis att kommissionen, när den granskar en nationell åtgärd som kan utgöra ett statligt stöd, ska utgå från de uppgifter som var tillgängliga när det granskade skattesystemet antogs och genomföra en prövning på förhand för att fastställa huruvida detta system kan ge en fördel. I samband med bedömningen av huruvida ett statligt stöd är för handen ska en åtgärd som antas utan föregående anmälan för övrigt inte behandlas förmånligare än en åtgärd som anmälts.

25. Av detta följer att det som är avgörande i analysen av kriteriet om förekomsten av en fördel är frågan huruvida åtgärden kan medföra en fördel. Den omständigheten att det på grundval av senare tillkomna uppgifter kan styrkas att fördelen i ett visst antal fall inte har förverkligats kan därför inte vara avgörande för att fastställa huruvida nämnda fördel föreligger. Detta gäller i ännu högre grad när kommissionen ska granska en stödordning. Om de fördelar som följer av det omtvistade regelverket för ett visst räkenskapsår helt utjämnas av nackdelar, förverkligas fördelen inte under det berörda räkenskapsåret. Därför behöver stödet inte återkrävas från det berörda företaget med avseende på det specifika räkenskapsåret.

26. Enligt dessa principer utgör tillämpningen av en lägre bolagsskattesats på vissa företag en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom den direkt eller indirekt kan gynna dessa företag. Denna fördel förverkligas varje gång dessa företag redovisar någon vinst som tas med i beskattningsunderlaget.

15 Se punkt 69 *in fine* i den överklagade domen.

16 Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 2015, s. 9).

27. Kommissionen har medgett att det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter i den aktuella situationen omfattar ett lägre skatteavdrag för återinvestering av extraordinär vinst än skatteavdraget i de allmänna reglerna för företagsbeskattning. Emellertid gjorde tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning i sin bedömning av sambandet mellan gynnsamma och ogynnsamma inslag i det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter. När en undantagsordning även medför vissa nackdelar eller ofördelaktiga omständigheter som är följden av andra faktorer än regelverket och som varierar mellan olika räkenskapsår, kan dessa faktorer inte uppfattas som faktorer som neutraliserar fördelen, om det inte finns ett samband mellan dessa faktorer och fördelen som säkerställer neutraliseringen av fördelen under samtliga beskattningsår. Enligt kommissionen förhåller det sig emellertid inte på detta sätt i förevarande situation.

28. För det första, även om skattesatsen och procentsatsen för skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst är delar av både de allmänna reglerna och det specifika system som gäller för icke-vinstdrivande enheter, är avdragsbeloppet dock avhängigt en faktor som är extern i förhållande till detta system och saknar all anknytning till tillämpningen av skattesatsen. Det är närmare bestämt knutet till varje klubbs investeringspolicy vad gäller spelarövergångar under ett visst räkenskapsår. Det är således fråga om en slumpartad faktor som saknar anknytning till den fördel som följer av tillämpningen av den förmånliga skattesatsen och vars verkningar enbart kan bestämmas när fördelen har förverkligats för varje räkenskapsår. I motsats till vad tribunalen påpekade är det således inte möjligt att avskilja bedömningen av denna faktor från tillämpningen av den förmånliga skattesatsen, vilket till sin natur kan medföra en fördel för de klubbar på vilka denna skattesats tillämpas.

29. För det andra säkerställer det omtvistade systemet inte att de ogynnsamma inslagen i detta system systematiskt neutraliserar dess fördelar. I förevarande situation tillämpas skattesatsen på vinsten, medan avdraget baseras på återinvestering av vissa former av extraordinär vinst, som på det specifika området för fotboll i praktiken härstammar från spelarövergångar. Av detta följer att de båda aktuella inslagen i skattesystemet inte är inbördes jämförbara och därför inte kan ta ut varandra.

30. För det tredje granskas det faktiska förverkligandet av fördelen för varje beskattningsår inom ramen för den årliga skatt som ska betalas. Det ska då beaktas att fördelen kan förverkligas i varierande omfattning eller inte alls förverkligas under olika år. Denna bedömning ska även inkludera de skattetillgodohavanden som klubbarna kan få under varje beskattningsår och som inte kan fastställas på förhand.

31. Genom den andra delgrunden i sin enda grund har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning beträffande kommissionens omsorgsplikt och bevisbörda för att styrka att det föreligger en fördel. Tribunalen gjorde fel när den i punkt 59 i den överklagade domen kritiserade kommissionen för att inte ha begärt de upplysningar mot bakgrund av vilka kommissionen skulle ha kunnat styrka att den omständigheten att det tillämpas ett mindre gynnsamt tak för skatteavdrag vad gäller icke-vinstdrivande enheter än för idrottsaktiebolag inte utjämnar den fördel som följer av en lägre skattesats. Mot bakgrund av övervägandena i den första delgrunden i den enda grunden var det inte nödvändigt att styrka detta. Tribunalen kräver i allt väsentligt att kommissionen genomför en prövning i efterhand av uppgifter som först blir tillgängliga efter det att åtgärden har antagits. När det aktuella skattesystemet antogs var det nämligen i praktiken omöjligt att förutse på vilket sätt den lägre skattesatsen skulle kombineras med det avdragsgilla beloppet i kraft av skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst. En prövning i efterhand av huruvida fördelen har förverkligats, såsom den som tribunalen i huvudsak kräver, är emellertid inte nödvändig för att fastställa huruvida det föreligger en fördel som följer av ett statligt stöd. Den lösning som tribunalen valde gynnar därför stödordningar som inte har anmälts jämfört med de anmälda.

32. Avslutningsvis har kommissionen bestritt de argument genom vilka FC Barcelona har gjort gällande att vissa av kommissionens argument saknar relevans. Kommissionen menar att FC Barcelona, trots att FC Barcelona hävdar att dessa frågor och argument saknar relevans, i själva verket har gjort gällande att de inte kan upptas till sakprövning.

33. FC Barcelona har inledningsvis gjort gällande att vissa argument och delar i kommissionens överklagande saknar relevans. För det första har kommissionen åberopat nya omständigheter och inkommit med nya bevis. För det andra är vissa faktiska omständigheter enligt kommissionens uppfattning styrkta, medan de vederlades i den överklagade domen. Vidare stämmer vissa av kommissionens argument beträffande det omtvistade beslutet inte med verkligheten.

34. I sak har FC Barcelona vad gäller den första delgrunden i kommissionens enda grund först och främst gjort gällande att den aktuella åtgärden inte utgör någon stödordning, utan individuella stöd som beviljats de fyra namngivna klubbarna. I det omtvistade beslutet beskrev kommissionen nämligen en åtgärd som var riktad enbart till fyra bolag och specificerade att ingen annan klubb skulle ha kunnat omfattas av den.

35. FC Barcelona har även gjort gällande att det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter inte medför någon fördel för de nämnda fyra klubbarna. På det rättsliga planet är det spanska skattesystemet utformat för att uppnå skatteneutralitet och därmed se till att icke-vinstdrivande enheter omfattas av samma skattesats som näringsidkare. Ur praktisk synvinkel är det verkningarna, och inte den rättsliga formen, som är avgörande för att fastställa att det föreligger en fördel. Enligt rättspraxis är det nödvändigt att granska alla delar i den aktuella rättsordningen, vilket därmed innebär de inslag som medför en fördel, de inslag som utjämnar denna fördel och deras kumulerade konsekvenser.

36. I förevarande situation hade skyldigheten att omvandlas till idrottsaktiebolag inte enbart verkningar på skattesatsen, utan även på nivån på de tillämpliga avdragen. För att kunna göra en lämplig bedömning av den omtvistade nationella åtgärden skulle hänsyn följaktligen tas inte bara till de indicier och de bevis som talar för att det föreligger ett statligt stöd, utan även till dem som styrker att det inte föreligger något stöd. Kommissionen begick således ett dubbelt fel i samband med bedömningen av huruvida det föreligger en fördel. För det första koncentrerade kommissionen sig på den nominella skattesatsen, medan det är den faktiska skattesatsen som är relevant. Om ett skattesystem, såsom det i förevarande situation aktuella, förutsätter att det finns skattetillgodohavanden vars verkningar kan fördelas över flera beskattningsår borde prövningen för det andra avse verkningarna på medellång och längre sikt.

37. Vad gäller den andra delgrunden i kommissionens enda grund har FC Barcelona gjort gällande att kommissionen, mot bakgrund av sin skyldighet att vara opartisk och sin omsorgsplikt, skulle granska åtgärdens samtliga verkningar, däribland de som utjämnar eller neutraliserar en möjlig fördel.

38. För det första förväxlar kommissionen bedömningen av huruvida en fördel är för handen med beräkningen av stödet. Begreppet fördel är det samma vad gäller individuella stödåtgärder och stödordningar. Kommissionen har enligt rättspraxis ingen befogenhet att göra en delvis prövning av en åtgärds verkningar genom att enbart beakta de verkningar som medför en fördel (till exempel den nominella skattesatsen), men inte de som utjämnar denna fördel (till exempel avdrag). I det omtvistade beslutet underlät kommissionen att granska flera allmänna särdrag hos ordningen såsom de tillämpliga avdragen, huruvida dessa avdrag är vanligt förekommande på den relevanta marknaden eller betydelsen av skattetillgodohavanden.

39. För det andra utgör behovet av att göra en prövning på förhand inte hinder för att avdrag beaktas. Kommissionen har nämligen befogenhet att från den berörda medlemsstaten begära bedömningar om åtgärdens verkningar eller beräkningen av dess verkningar under de föregående räkenskapsåren. I fråga om åtgärder som har antagits utan föregående anmälan kan det tas hänsyn till det sätt på vilket ordningen fungerar i praktiken. Under alla omständigheter innehåller det omtvistade beslutet ingen prövning på förhand.

40. För det tredje medför kommissionens skyldighet att göra en omsorgsfull och opartisk granskning enligt FC Barcelona att kommissionen i samma utsträckning ska granska både de faktorer som talar för att det föreligger ett stöd och de som styrker att det inte föreligger något stöd. Kommissionen får därför inte koncentrera sig enbart på faktorer som styrker att ett stöd är för handen. Kommissionen borde således ha bedömt den faktiska skattesatsen och i detta sammanhang beaktat de avdrag som betonats under det administrativa förfarandet.

41. För det fjärde har FC Barcelona påpekat att kommissionens skyldighet att styrka att det föreligger en fördel kräver att den granskar åtgärdens samtliga kumulerade konsekvenser för de berörda. Det är med andra ord inte tillräckligt att granska den nominella skattesatsen. Vidare är ett bevis baserat enbart på jämförelsen mellan nominella skattesatser inte ändamålsenligt, eftersom ett skattesystem utgörs av en uppsättning av bestämmelser vilka även inkluderar avdrag, regler för att fastställa beskattningsunderlaget och skattebefrielser. När kommissionen, såsom i förevarande situation, presenteras ett indicium på att det eventuellt inte föreligger någon fördel, är kommissionen skyldig att begära nödvändiga upplysningar från den berörda medlemsstaten.

42. Konungariket Spanien har inledningsvis anfört att en felaktig bedömning av huruvida skatteåtgärder utgör statligt stöd kan rubba den institutionella jämvikt som har inrättats genom fördragen, eftersom artikel 107 FEUF inte tilldelar kommissionen någon självständig lagstiftningsbefogenhet på området för företagsbeskattning. Skattesatsen är en grundläggande del av rättsordningen om en viss skatt och omfattas således av medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor och befogenhet. Kommissionens föga noggranna prövning undergräver därför medlemsstaternas befogenheter.

43. Enligt Konungariket Spaniens uppfattning är det vidare felaktigt att anse att enbart förekomsten av en differentierad skattesats innebär att det är fråga om ett statligt stöd. Även om skattesatsen är en grundläggande del av varje skatteåtgärd kan det inte fastställas att det föreligger ett statligt stöd enbart på grundval av att det aktuella skattesystemet, prövat på förhand, kan medföra en årlig fördel som enbart följer av en lägre skattesats, oberoende av bedömningen av huruvida skattetillgodohavanden kommer att tillämpas. Ett sådant synsätt skulle leda till det felaktiga konstaterandet att en eventuell differentierad skattesats mellan företag innebär att en fördel beviljas. Den spanska regeringen menar att en rationell nationell lagstiftare, när den utformar en skatteåtgärd, beaktar verkningarna av tillämpningen av både skattesatsen och avdragen. Därför kan avdragen inte uppfattas som ett inslag utan anknytning till fastställandet av skattesatsen eller ett slumpartat inslag som är avhängigt faktorer som är externa i förhållande till systemet.

44. Analysen av hur skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst i den spanska skattelagstiftningen har utvecklats till följd av de olika lagstiftningsändringarna bekräftar i förevarande fall att lagstiftaren har beaktat inslagen om avgränsning av skatteskulden vid fastställandet av skattesatserna. Det finns således ett klart samband mellan fastställandet av skattesatsen och den tillämpliga avdragssatsen, i och med att båda uppfattas som avgörande för att beräkna skatteskuldens storlek och därför är starkt knutna till varandra. Följaktligen kunde bedömningen av skattesatsen inte avskiljas från de övriga delarna av skattesystemet. Detta med hänsyn tagen till både betydelsen av skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst, i synnerhet inom proffsfotbollen, och huruvida detta avdrag är vanligt förekommande.

45. Avslutningsvis har Konungariket Spanien gjort gällande att tribunalen i den överklagade domen ställde krav på bevisning på en nivå som inte är högre än den som gäller enlig rättspraxis. Den omsorgsfulla och opartiska prövning som åligger kommissionen ska säkerställa att kommissionen, då det slutgiltiga beslutet antas, förfogar över de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål. I förevarande situation förhöll det däremot inte sig på detta sätt.

## B. Rättslig bedömning

46. Med hänsyn tagen till det nära sambandet mellan de två delgrunderna i kommissionens enda grund, i och med att den första rör felaktig rättstillämpning beträffande den prövning som krävs för att fastställa att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och den andra avser fel vid bedömningen av omsorgsplikten och bevisbördan i detta sammanhang, är det enligt min uppfattning ändamålsenligt att pröva dessa båda delgrunder gemensamt. Innan jag analyserar denna enda grund är det emellertid nödvändigt att pröva FC Barcelonas argument om huruvida vissa aspekter i kommissionens grund för överklagande kan tas upp till prövning.

### *1. Huruvida vissa av kommissionens argument och ett dokument som har bifogats överklagandet kan tas upp till prövning*

47. Inledningsvis har FC Barcelona gjort gällande att vissa av kommissionens argument och ett dokument som kommissionen har bifogat överklagandet som bevis saknar relevans. Som kommissionen har anfört rör FC Barcelonas argument i detta hänseende aspekter som har samband med upptagande till sakprövning snarare än bristande relevans.

48. För det första har FC Barcelona gjort gällande att kommissionen i sitt överklagande har åberopat nya faktiska omständigheter och inkommit med nya bevis. I synnerhet har kommissionen för första gången anfört att skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst utgör en slumpartad faktor utan anknytning till den nominella bolagsskattesatsen. För att underbygga sitt argument har kommissionen inkommit med ett bevis i form av ett nytt dokument med siffrorna om FC Barcelonas och Real Madrids spelarövergångar mellan åren 1991 och 2016. Vidare har kommissionen åberopat nya faktiska omständigheter, som saknar relevans och under alla omständigheter är felaktiga, i fråga om den nationella lagstiftningen, i och med att kommissionen för första gången i överklagandet har gjort gällande att skatteavdrag för återinvestering av extraordinär vinst tillämpas på ett annat beskattningsunderlag än beskattningsunderlaget för skattesatsen, att avdragsbeloppet före år 2011 inte fick överskrida det totala skattebeloppet och att avdragsbeloppet från och med år 2012 inte fick överskrida 25 procent av skattebeloppet.

49. I detta sammanhang ska det påpekas att det följer av artikel 256.1 andra stycket FEUF och artikel 58 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol att ett överklagande till domstolen ska vara begränsat till rättsfrågor. Tribunalen är således ensam behörig att fastställa och bedöma de relevanta faktiska omständigheterna och att bedöma bevisningen.[17] Inom ramen för ett överklagande får domstolen inte göra någon ny bedömning av de faktiska omständigheterna på grundval av bevis som inte har lagts fram vid tribunalen.[18]

50. I enlighet med artikel 170.1 i domstolens rättegångsregler får föremålet för talan vid tribunalen inte ändras i överklagandet. I mål om överklagande är domstolen endast behörig att pröva den rättsliga bedömningen av de grunder som åberopats i den lägre instansen.[19] En klagande kan dock inför domstolen åberopa grunder som följer av den överklagade domen och som syftar till att bestrida domens rättsliga grund.[20]

17 Se, bland annat, dom av den 28 maj 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/kommissionen (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punkt 10 och där angiven rättspraxis).

18 Beslut av den 28 november 2018, Le Pen/parlamentet (C-303/18 P, ej publicerat, EU:C:2018:962, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

19 Se, bland annat, dom av den 29 juli 2019, Bayerische Motoren Werke och Freistaat Sachsen/kommissionen (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

20 Se dom av den 29 november 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl./kommissionen (C-176/06 P, ej publicerad, EU:C:2007:730, punkt 17), dom av den 10 april 2014, kommissionen/Siemens Österreich m.fl. (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, punkt 102), och senast dom av den 19 mars 2020, ClientEarth/kommissionen (C-612/18 P, ej publicerad, EU:C:2020:223, punkt 15).

51. Genom den överklagade domen ogiltigförklarade tribunalen det omtvistade beslutet. I det väsentliga kritiserade tribunalen kommissionen för att inte ha gjort en tillräckligt djupgående prövning och därmed inte ha styrkt att den omtvistade åtgärden innebar en fördel för de berörda.[21] I synnerhet gjorde kommissionen enligt tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning och åsidosatte sin omsorgsplikt när den inte beaktade särdragen i den sektor som berörs av den omtvistade åtgärden, det vill säga proffsfotbollen, vad gäller betydelsen av skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst.[22]

52. I den överklagade domen tog tribunalen emellertid inte slutgiltigt ställning till sakfrågan, det vill säga till huruvida det i den aktuella situationen föreligger en fördel för mottagarna av den aktuella åtgärden. Tribunalen fastställde nämligen inte om de aktuella avdragen faktiskt utjämnar den fördel som följer av att en förmånlig skattesats tillämpas på de fyra berörda klubbarna. Således fastställde tribunalen inte heller huruvida det omtvistade regelverket gynnar de fyra berörda klubbarna jämfört med jämförbara enheter som omfattas av de allmänna reglerna.

53. Vad gäller FC Barcelonas argument att kommissionen för första gången i sitt överklagande kvalificerar det omtvistade avdraget som en slumpartad faktor utan anknytning till den nominella bolagsskattesatsen ska det i detta sammanhang påpekas att kommissionen genom den första delgrunden i sin enda grund har gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att kommissionen för att fastställa att det föreligger en fördel som följer av en skatterättslig undantagsordning är skyldig att beakta ett ogynnsamt inslag (i förevarande mål det aktuella avdraget) – mot bakgrund av att det hör nära samman med de övriga delarna i det aktuella regelverket – som enbart förverkligas på grund av omständigheter som är följden av andra faktorer än regelverket och som varierar (i förevarande situation klubbarnas investeringspolicy) och som inte säkerställer neutraliseringen av fördelen under samtliga beskattningsår. Det är i denna mening, det vill säga som ett inslag i skattesystemet som är avhängigt omständigheter som är följden av andra faktorer än regelverket och som varierar mellan olika räkenskapsår, som kommissionen kvalificerar det omtvistade avdraget som en slumpartad faktor utan anknytning till bolagsskattesatsen.

54. Kommissionens grund rör frågan om vilka delar som kommissionen ska beakta när den granskar ett skattesystem för att fastställa huruvida den kan bevilja de berörda en fördel. Det rör sig om ett rättsligt argument som syftar till att bestrida den rättsliga grunden för tribunalens avgörande och som därför kan upptas till prövning. Vidare har denna grund anknytning till både prövningen i det omtvistade beslutet (närmare bestämt i skäl 68) och resonemanget i den överklagade domen.[23] Av ovanstående överväganden följer att FC Barcelonas invändning därom enligt min uppfattning inte kan vinna framgång.

55. Det ska däremot påpekas att det nya dokument som har bifogats överklagandet syftar till – såsom kommissionen själv har medgett i repliken – att styrka att de aktuella avdragen under vissa beskattningsår faktiskt inte neutraliserade den fördel som följer av tillämpningen av den förmånliga skattesatsen på de berörda klubbarna. Det rör sig således om ett bevis som inte lades fram vid tribunalen och som syftar till att styrka faktiska omständigheter. Som sådant kan det därför inte tas upp till sakprövning enligt ovan i punkt 49 nämnda rättspraxis.

21 Se punkterna 59–67 i den överklagade domen.

22 Se punkt 69 i den överklagade domen.

23 Se punkterna 57–60 i den överklagade domen, som stöder tribunalens slutsats i punkt 67.

56. Enligt min uppfattning bör kommissionens nya argument om den nationella lagstiftningen – i den mån de har framförts för att komplettera motiveringen i det omtvistade beslutet vad gäller innehållet av lagstiftningen om skatteavdrag för återinvestering av extraordinär vinst – inte tas upp till sakprövning. De kan därför inte beaktas. [24]

57. För det andra har FC Barcelona gjort gällande att vissa faktiska omständigheter enligt kommissionens uppfattning är styrkta, medan de vederlades i den överklagade domen. Det stämmer i synnerhet inte att kommissionen i det omtvistade beslutet har styrkt att det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter är mer gynnsamt än det som är tillämpligt på kommersiella bolag.

58. I detta hänseende anser jag att kommissionens argument som FC Barcelona har bestritt inte syftar till att angripa ett konstaterande av faktisk karaktär som gjordes av tribunalen, vilken som anförts ovan i punkt 52 inte tog ställning till frågan om vilket regelverk som i själva verket är mer gynnsamt. Detta argument ska snarare hänföras till frågan huruvida kommissionen i förevarande situation har styrkt att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Denna fråga har däremot samband med föremålet för kommissionens överklagande.

59. Mot bakgrund av det ovan i punkt 52 anförda är jag avslutningsvis av den uppfattningen att alla argument som parterna har framfört i sina yttranden och som gäller frågan huruvida den omtvistade skatterättsliga undantagsordningen i själva verket medför nackdelar av en sådan karaktär att de utjämnar den fördel som följer av den förmånliga skattesatsen för icke-vinstdrivande enheter inte kan upptas till sakprövning, eftersom de inte rör tribunalens rättsliga bedömning i den överklagade domen.

### *2. Principer i rättspraxis angående bedömningen av huruvida det föreligger en fördel, i synnerhet med skattekaraktär, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF*

60. För att pröva kommissionens invändningar mot tribunalens dom i sak anser jag det vara ändamålsenligt att erinra om en rad principer i rättspraxis angående bedömningen av huruvida det föreligger en fördel, i synnerhet med skattekaraktär, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

#### *a) Begreppet fördel, i synnerhet med skattekaraktär*

61. Enligt domstolens fasta praxis krävs att samtliga följande villkor är uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen. [25]

62. Förevarande mål rör enbart det tredje villkoret, närmare bestämt villkoret att den aktuella åtgärden ger mottagarna en fördel.

24 Det framgår nämligen av rättspraxis att en bristfällig motivering inte kan rättas till genom att den berörde underrättas om skälen för beslutet under förfarandet vid unionsdomstolen (se dom av den 13 juni 2013, Versalis/kommissionen (C-511/11 P, EU:C:2013:386, punkt 141 och där angiven rättspraxis)).

25 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 19).

63. I fråga om detta villkor ska det erinras om att det följer av domstolens fasta praxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsmässiga villkor, anses utgöra statligt stöd. [26]

64. Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som normalt belastar företagens budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma verkningar som dessa. [27]

65. Av detta följer att nationella åtgärder som innebär en skattefördel, och som trots att de inte innebär någon överföring av statliga medel försätter mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, enligt fast rättspraxis kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. [28]

66. Således har domstolen slagit fast att statligt stöd kan utgöras exempelvis av nationella åtgärder varigenom vissa företag medges en skattebefrielse [29] eller där det fastställs ett tak för en skatt [30], sänkta skatter, [31] ett skatteavdrag [32] eller möjlighet att flytta fram dagen för skattens betalning. [33] Kriteriet för att bedöma huruvida det föreligger en fördel på skatteområdet är i korthet huruvida åtgärden kan försätta mottagarna i en ekonomiskt mer fördelaktig situation genom att de omfattas av en annan skattebörda än andra relevanta skattskyldiga. [34]

67. Det framgår vidare av fast rättspraxis att begreppet fördel– som innefattas i kvalificeringen av en åtgärd som statligt stöd – är av objektiv beskaffenhet och ska bedömas oberoende av vilka ändamål den ifrågavarande åtgärdens upphovsmän eftersträvade. [35] Begreppet statligt stöd, såsom det definieras i EUF-fördraget, är av juridisk beskaffenhet och det ska tolkas utifrån objektiva kriterier. [36] Det framgår även av rättspraxis att det i artikel 107.1 FEUF inte sker någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras i förhållande till verkningarna och därmed oberoende av vilken teknik som används. [37]

26 Se, bland annat, dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65). Se, även, dom av den 15 maj 2019, Achema m.fl. (C-706/17, EU:C:2019:407, punkterna 74 och 83 och där angiven rättspraxis).

27 Se, bland annat, dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66 och där angiven rättspraxis), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

28 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 21). Se, även, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

29 Se dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14), och dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 90).

30 Se dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 12, 100 och 108).

31 Se dom av den 15 december 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, särskilt punkterna 8 och 50).

32 Se dom av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 117).

33 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 45).

34 Se för ett liknande resonemang, förutom ovan i fotnot 28 nämnda rättspraxis, dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 93 och 103). Jag kommer här inte att pröva den känsliga frågan om skatteåtgärdens selektivitet, som inte omfattas av föremålet för förevarande överklagande.

35 Dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 17).

36 Se, bland annat, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 111).

37 Se, bland annat, dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 87 och där angiven rättspraxis). Se, även, dom av den 15 maj 2019, Achema m.fl. (C-706/17, EU:C:2019:407, punkt 86 och där angiven rättspraxis).

### *b) Principer som rör bevisning samt kommissionens omsorgsplikt och skyldighet att vara opartisk*

68. Det framgår av domstolens praxis att det ankommer på kommissionen att styrka att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF [38] och därför även att styrka att villkoret att mottagarna ges en selektiv fördel är uppfyllt.

69. Det framgår av domstolens praxis avseende principer som rör bevisning på området för statligt stöd att kommissionen är skyldig att utföra granskningsförfarandet av de ifrågasatta åtgärderna på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt för att, då det slutgiltiga beslutet antas där det slås fast att det föreligger statligt stöd och i förekommande fall att stödet är oförenligt med den inre marknaden eller olagligt, förfoga över de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål. [39]

70. Enligt rättspraxis är det vid prövningen av de olika delarna i ett stöd nödvändigt att beakta samtliga rättsliga och faktiska omständigheter i fråga om det berörda stödet. [40] Vad gäller i synnerhet bedömningen av huruvida ett skattesystem utgör statligt stöd har domstolen klargjort att det ska göras en helhetsbedömning av det aktuella systemet [41] och mot bakgrund av detta systems kännetecken. [42]

71. Domstolen har klargjort att kommissionen vid bedömningen av förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF är skyldig att göra en helhetsbedömning av stödåtgärden i fråga utifrån tillgängliga uppgifter och de utvecklingstendenser som kunde förutses när stödbeslutet fattades, med beaktande av bland annat det sammanhang i vilket stödet i fråga har beviljats. [43]

72. I detta sammanhang är kommissionen skyldig att granska de relevanta uppgifter som har lämnats in till kommissionen under utredningsförfarandet, i den mån de kan klargöra huruvida åtgärden innebär en fördel enligt artikel 107.1 FEUF. [44]

73. Enligt rättspraxis kan kommissionen i fråga om stödordningar begränsa sig till att undersöka det berörda stödets särdrag för att i skälen till sitt beslut bedöma om detta innebär en avsevärd fördel för stödmottagarna. Kommissionen är inte skyldig att i ett beslut avseende en stödordning göra någon bedömning av stöd som beviljats i enskilda fall på grundval av detta regelverk. Det är först vid återkrav av stödet som det är nödvändigt att kontrollera varje berört företags individuella situation. [45]

38 Dom av den 19 september 2018, kommissionen/Frankrike och IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punkt 110).

39 Se dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90), dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63), och dom av den 19 september 2018, kommissionen/Frankrike och IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punkt 110).

40 Dom av den 25 juni 1970, Frankrike/kommissionen (47/69, EU:C:1970:60, punkt 7).

41 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 98).

42 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101), och dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkterna 19 och 24).

43 Se dom av den 1 oktober 2015, Electrabel och Dunamenti Erőmű/kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 104). Se även, vad gäller behovet av att vid bedömningen av en åtgärd mot bakgrund av artikel 107 FEUF ta hänsyn till samtliga relevanta omständigheter och de sammanhang i vilka de förekommer, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punkt 51).

44 Se, för ett liknande resonemang och, analogt, vad gäller tillämpningen av kriteriet privat investerare, dom av den 1 oktober 2015, Electrabel och Dunamenti Erőmű/kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkterna 103 och 105 och där angiven rättspraxis).

45 Se dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 juni 2013, HGA m.fl./kommissionen (C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkt 114).

74. Ur denna rättspraxis kan det härledas att kommissionen i fråga om en stödordning visserligen i enlighet med ovan i punkterna 68–72 nämnda rättspraxis är skyldig att – på grundval av en helhetsbedömning som tar hänsyn till samtliga rättsliga och faktiska omständigheter i fråga om det berörda stödet – styrka att alla kriterierna för statligt stöd, däribland förekomsten av en selektiv fördel, är uppfyllda, men kan begränsa sig till att granska den ifrågavarande stödordningens allmänna särdrag, utan att vara skyldig att undersöka varje enskild tillämpning av stödordningen för att pröva om denna ordning innebär ett stöd. [46]

### *c) Behovet av en prövning på förhand*

75. Det framgår av rättspraxis att det i fråga om ett skattesystem som det som är för handen i förevarande mål, vilket tillämpas årligen eller periodiskt, ska göras åtskillnad mellan antagandet av en stödordning och beviljandet av årligt stöd på grundval av denna stödordning. [47]

76. Enligt rättspraxis ska den prövning som krävs för att fastställa huruvida villkoren för begreppet statligt stöd, och i synnerhet villkoret att det ges en fördel, är uppfyllda i sådana fall göras utifrån de uppgifter som var tillgängliga när det aktuella skattesystemet antogs. [48] Det rör sig följaktligen om en prövning på förhand. [49]

77. Eftersom åtgärden för att kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF ska gynna sina mottagare, [50] har denna prövning till syfte att på förhand mot bakgrund av systemets särdrag fastställa huruvida tillämpningen av det aktuella skattesystemet när det antogs kunde, det vill säga var ägnat att, medföra en skattelättnad för de mottagande företagen jämfört med den beskattning som skulle ha tillämpats enligt den allmänna skattelagstiftningen. [51]

78. Det följer av ovanstående överväganden att beviset – på grundval av en prövning på förhand – att den skatterättsliga undantagsordningen kan ge en fördel är oavhängigt konstaterandet att enskilda stöd faktiskt årligen har beviljats genom tillämpningen av denna ordning och därför är oavhängigt bevis för att fördelen faktiskt har förverkligats i de enskilda fallen genom tillämpningen av nämnda ordning, vilket för övrigt är i linje med ovan i punkterna 73 och 74 nämnda rättspraxis.

79. Dessutom kan det med avseende på vissa ordningar som den ovan i punkt 75 nämnda, med hänsyn tagen till ordningens specifika särdrag, när undantagsordningen antas och därmed på grundval av en prövning på förhand vara omöjligt att fastställa huruvida den fördel som följer av tillämpningen av denna ordning förverkligas under varje beskattningsår. [52]

80. Att det på grundval av en prövning på förhand inte går att beräkna fördelens exakta värde, och därmed inte huruvida den faktiskt har förverkligats under samtliga beskattningsår, kan dock inte befria kommissionen från att göra en prövning på förhand för att fastställa om det aktuella regelverket kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det ska nämligen göras åtskillnad

46 Se dom av den 15 december 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 67).

47 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 22).

48 Dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 22). Se även, vad gäller behovet av att prövningen av huruvida en fördel förekommer görs utifrån de uppgifter som var tillgängliga när stödbeslutet antogs, dom av den 1 oktober 2015, Electrabel och Dunamenti Erőmű/kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 104).

49 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkterna 48 och 51).

50 Se ovan i punkt 63 nämnda rättspraxis.

51 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 24; se även, i detta hänseende, punkt 19).

52 Se, exempelvis, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 19).

mellan möjligheten att pröva det aktuella förslaget till åtgärder i enlighet med artikel 107.1 FEUF och möjligheten att beräkna stödets exakta belopp. Att ovanstående kan vara omöjligt att genomföra kan därför varken befria medlemsstaten från dess anmälningsskyldighet eller frånta kommissionen möjligheten att undersöka det aktuella regelverket enligt nämnda bestämmelse. [53]

81. I detta hänseende ska det vidare påpekas att enligt rättspraxis får den prövning som kommissionen ska göra inom ramen för sina beslut på området för statligt stöd för att fastställa huruvida villkoren i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda inte leda till att de medlemsstater gynnas som betalar ut stöd i strid med anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 FEUF på bekostnad av dem som i förväg anmäler sina stödåtgärder till kommissionen. [54]

82. Även om denna princip, som har utvecklats i rättspraxis vad gäller fastställandet av villkoren om åtgärdens inverkan på handeln mellan medlemsstaterna och snedvridning av konkurrensen, visserligen inte befriar kommissionen från att styrka att villkoret om fördel är uppfyllt, [55] kräver den emellertid i fråga om åtgärder som inte har anmälts att det görs en prövning av alla villkor för begreppet statligt stöd som inte får ske på ett sätt som gynnar den medlemsstat som inte har anmält åtgärden. I detta sammanhang har domstolen i flera fall påpekat att anmälningsskyldigheten utgör en grundläggande del av det kontrollsystem som genom EUF-fördraget har inrättats på området för statligt stöd. [56]

83. En sådan förmånligare behandling skulle enligt min uppfattning föreligga om kommissionen i samband med prövning av ett skattesystem som det ovan i punkt 75 aktuella, som inte har anmälts av den berörda medlemsstaten, var skyldig att – på grundval av uppgifter som inhämtas i efterhand – fastställa huruvida fördelen genom tillämpningen av det omtvistade systemet faktiskt har förverkligats för mottagarna under alla de relevanta beskattningsåren eller under alla omständigheter var skyldig att bedöma huruvida de fördelar som har förverkligats under vissa beskattningsår har utjämnats av nackdelar konstaterade under andra beskattningsår. Enligt ovan i punkterna 73, 74 och 78 nämnda rättspraxis ska fördelens exakta värde, och därmed huruvida den faktiskt har förverkligats under de enskilda relevanta beskattningsåren, bestämmas i samband med återkrav.

84. Sammanfattningsvis framgår det av alla ovanstående överväganden att i fråga om skatterättsliga undantagsordningar som tillämpas årligen eller periodiskt ska det enligt domstolens praxis anses att det har visats att det förekommer en fördel om kommissionen, när den hänvisar till en allmän skatteordning som är tillämplig inom den referensram som är föremål för granskningen, kan bevisa – på grundval av en prövning på förhand som är i linje med de principer som har anförts i föregående del – att den aktuella åtgärden kan försätta mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga relevanta skattskyldiga befinner sig i. Beräkningen av fördelens exakta värde och därmed fastställande av huruvida den faktiskt har förverkligats under alla de aktuella beskattningsåren görs först vid tidpunkten för ett eventuellt återkrav på grundval av alla relevanta uppgifter. [57]

85. Det är mot bakgrund av principerna i denna del som jag i följande del kommer att pröva kommissionens invändningar mot den överklagade domen.

53 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkterna 48–53).

54 Se dom av den 14 februari 1990, Frankrike/kommissionen, ”Boussac Saint Frères” (C-301/87, EU:C:1990:67, punkt 33), dom av den 29 april 2004, Italien/kommissionen (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punkt 49), och dom av den 1 juni 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) och Diputación Foral de Vizcaya/kommissionen (C-442/03 P och C-471/03 P, EU:C:2006:356, punkt 110).

55 Se, i detta hänseende, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punkterna 65–67), vars bedömning i allt väsentligt anammades av domstolen i punkt 103 i dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Se dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

57 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 54).

### *3. Prövning av den enda grunden*

#### *a) Huruvida det omtvistade beslutet endast prövar en stödordning eller även individuella stödåtgärder*

86. Inledningsvis ska ställning tas till kommissionens argument att tribunalen i punkt 69 i den överklagade domen felaktigt fann att det omtvistade beslutet ska tolkas som ett beslut som rör både en stödordning och individuella stödåtgärder. Om det anses att kommissionen i det omtvistade beslutet enbart prövar en stödordning kunde kommissionen som anförts ovan i punkterna 73 och 74, även om den är skyldig att bevisa att alla villkor i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda, i detta hänseende faktiskt begränsa sig till att granska den ifrågavarande stödordningens allmänna särdrag, utan att vara skyldig att undersöka varje enskild tillämpning av stödordningen för att pröva om den innebär stöd.

87. I detta hänseende ska det påpekas att tribunalen i punkt 69 *in fine* i den överklagade domen drog den slutsatsen att det omtvistade beslutet inte bara innebär att den aktuella ordningen klassificeras som en stödordning, utan även i skälen och artikeldelen [58] innehåller uttalanden om de individuella stöd som beviljats de fyra namngivna klubbarna genom att det anges att stödet ska ”betraktas som olagligt och oförenligt med den inre marknaden”. Mot denna bakgrund fann tribunalen att det, tvärtemot vad kommissionen gjorde gällande, ska anses att det omtvistade beslutet rör både en stödordning och individuella stödåtgärder.

88. I detta hänseende ska det påpekas att med *stödordning* i enlighet med artikel 1 d i förordning 2015/1589 avses varje rättsakt på grundval av vilken individuellt stöd kan beviljas företag som i rättsakten definieras på ett allmänt och abstrakt sätt, utan att några ytterligare genomförandeåtgärder krävs, samt varje rättsakt på grundval av vilken stöd, som inte är hänförbart till ett visst projekt, kan beviljas ett eller flera företag för obestämd tid och/eller med obestämt belopp.

89. I förevarande fall råder det inte något tvivel om att det omtvistade beslutet prövar en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Detta kan härledas ur lydelsen i den sjunde tilläggsbestämmelsen till lag 10/1990, [59] genom vilken undantagsordningen är tillämplig på de berörda klubbarna, med den följden att nämnda bestämmelse faller under den i ovanstående punkt anförda definitionen av ordning. Vidare kvalificeras det skattesystem som följer av den aktuella åtgärden som stödordning i flera passager i det omtvistade beslutet. [60]

90. För övrigt nekade tribunalen inte till att det omtvistade beslutet prövar en stödordning, men enligt tribunalen tar kommissionen i beslutet även ställning till de enskilda individuella stödåtgärderna.

91. I detta sammanhang ska det emellertid erinras om att det med *individuellt stöd* i enlighet med artikel 1 e i förordning 2015/1589 avses två stödtyper, närmare bestämt stöd som inte beviljas på grundval av en stödordning samt anmälningspliktiga utbetalningar av stöd på grundval av en stödordning. Eftersom det mot bakgrund av övervägandena i ovanstående punkter inte råder något tvivel om att de enskilda stödåtgärder – om de kan kvalificeras som sådana [61] – som omfattade de fyra berörda klubbarna (det vill säga fastställandet av skattebördan för varje beskattningsår i enlighet med det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter) beviljades på grundval av en stödordning, är det enbart det andra fallet i nämnda bestämmelse som eventuellt är relevant.

58 Tribunalen nämnde skäl 90 och artikel 1 i det omtvistade beslutet. I själva verket används uttrycket individuellt stöd (ayuda individual) även i artiklarna 2 och 3 i det omtvistade beslutets spanska version, vilket är den språkversion som äger giltighet.

59 Lydelsen i denna bestämmelse återges i fotnot 4 till det omtvistade beslutet.

60 Se skälen 47, 78 och 90 samt artiklarna 2–6 i det omtvistade beslutet.

61 Vilket givetvis är avhängigt utfallet av FC Barcelonas talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

92. Det framgår dock av rättspraxis att individuella utbetalningar av stöd på grundval av en stödordning, vilken som sådan skulle ha anmälts av den berörda medlemsstaten, utgör åtgärder för genomförande av den allmänna stödordningen vilka i princip inte behöver anmälas till kommissionen.[62] Mot denna bakgrund kan det konstateras att de enskilda stödåtgärderna till förmån för de berörda klubbarna inte behövde anmälas till kommissionen, eftersom de följde av den automatiska tillämpningen av det aktuella skattesystem som kan kvalificeras som stödordning. Således kan dessa åtgärder inte kvalificeras som individuellt stöd i den mening som avses i artikel 1 e i förordning 2015/1589.

93. I det omtvistade beslutet kvalificerar kommissionen därför felaktigt åtgärderna för genomförande av den omtvistade ordningen som individuellt stöd. Följaktligen fann tribunalen i punkt 69 i den överklagade domen att det ska anses att beslutet rör både en stödordning och individuella stödåtgärder.

94. Det ska därför dras den slutsatsen att kommissionen i det omtvistade beslutet prövar enbart en stödordning. Eftersom de som gynnas av denna ordning, eller i alla fall några av dem,[63] är namngivna, tar kommissionen ställning till enskilda åtgärder för genomförande av denna stödordning.

### *b) Kommissionens argument att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning beträffande den prövning som kommissionen ska göra för att fastställa att det föreligger en fördel*

95. Mot ovanstående bakgrund kommer jag nu att pröva kommissionens invändning att tribunalen i den överklagade domen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning beträffande bedömningen av den prövning som kommissionen ska göra för att fastställa huruvida ett visst skattesystem ger de berörda en fördel, i synnerhet vad gäller bedömningen av sambandet mellan gynnsamma och ogynnsamma inslag i detta system.

#### *1) Tribunalens resonemang*

96. I detta hänseende ska det påpekas att tribunalen i den överklagade domen först och främst fann att vid bedömningen av huruvida det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter kan försätta de berörda (det vill säga de klubbar som omfattas av systemet i kraft av undantaget enligt lag 10/1990) i en mer gynnsam situation än om de hade varit tvungna att bedriva sin verksamhet i form av idrottsaktiebolag, skulle de olika delarna av skattesystemet bedömas gemensamt. Detta synsätt är i linje med ovan i punkterna 70 och 71 nämnda rättspraxis. Enligt tribunalen utgör för övrigt de olika delarna i den omtvistade ordningen en odelbar helhet.[64]

97. Tribunalen konstaterade dessutom att kommissionen med fog hade fastställt att de fyra klubbarna som omfattas av den omtvistade stödordningen under den relevanta perioden beskattats med en nominellt förmånligare skattesats än de klubbar som bedriver verksamhet i form av idrottsaktiebolag.[65] Det rör sig om ett obestritt konstaterande av faktisk karaktär (vilket i själva verket i princip inte får bestridas i ett mål om överklagande).

62 Se i detta hänseende, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 1994, Italien/kommissionen (C-47/91, EU:C:1994:358, punkt 21).

63 I detta hänseende vill jag påpeka att formuleringen av artikel 1 i det omtvistade beslutet, och i synnerhet användningen av uttrycket ”bland annat”, ger utrymme för den omständigheten att det kan namnges flera personer som omfattas av den aktuella ordningen.

64 Punkterna 53 och 54 i den överklagade domen.

65 Punkt 55 i den överklagade domen.

98. I de följande punkterna[66] konstaterade tribunalen emellertid att inom ramen för helhetsbedömningen av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter kunde granskningen av den fördel som följer av den förmånliga skattesatsen inte avskiljas från övriga delar av detta system, och då särskilt från prövningen av skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst. På grundval av konstaterandet att det under det administrativa förfarandet hade gjorts gällande att taket för avdrag är lägre för icke-vinstdrivande enheter än för idrottsaktiebolag kritiserade tribunalen kommissionen för att inte med tillräcklig noggrannhet ha granskat verkningarna av nämnda avdrag. Tribunalen fann att det med utgångspunkt i kommissionens prövning inte kunde uteslutas att de sänkta avdragsmöjligheterna i det system som gäller för icke-vinstdrivande enheter kan utjämna den fördel som följer av den lägre nominella skattesatsen. Tribunalen kritiserade följaktligen kommissionen även för att inte ha begärt tillräckliga upplysningar därom från Konungariket Spanien och för att därmed ha åsidosatt sin omsorgsplikt vid prövningen. Det är dessa aspekter som kommissionens överklagande fokuserar på.

*2) Frågan om vilken typ av prövning som kommissionen ska göra och vilka faktorer kommissionen ska beakta inom ramen för denna prövning*

99. I detta hänseende ska det emellertid påpekas att kommissionen, med avseende på ett skattesystem som det som gäller för icke-vinstdrivande enheter, ska göra en prövning för att fastställa huruvida villkoren för begreppet statligt stöd, och särskilt villkoret att det ges en fördel, är uppfyllda – såsom framgår av punkterna 75–77 ovan – i form av en prövning på förhand som görs utifrån de uppgifter som var tillgängliga när det aktuella skattesystemet antogs.

100. Det stämmer att denna prövning enligt ovan i punkterna 69–72 nämnda rättspraxis ska göras omsorgsfullt och opartiskt genom att regelverket undersöks i sin helhet. Inom ramen för helhetsbedömningen av det aktuella regelverket tas då hänsyn till regelverkets samtliga särdrag för att fastställa huruvida det utgör ett stöd. Vidare görs en bedömning av alla relevanta uppgifter som har lagts fram under utredningsförfarandet.

101. För att styrka att det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter kan försätta mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga professionella fotbollsklubbar befinner sig i skulle kommissionen därför beakta alla delar i detta skattesystem som mot bakgrund av en prövning på förhand kunde styrka att det föreligger en fördel. Med andra ord skulle både gynnsamma och ogynnsamma faktorer beaktas.

102. Det framgår vidare av punkterna 78–80 ovan dels att beviset – på grundval av en prövning på förhand – att den skatterättsliga undantagsordningen kan ge en fördel är oavhängigt bevis för att fördelen faktiskt har förverkligats i de enskilda fallen genom tillämpningen av nämnda ordning, dels att det faktum att det när undantagsordningen antas inte går att fastställa huruvida den fördel som följer av denna ordning förverkligas under samtliga beskattningsår inte kan befria kommissionen från att pröva om den aktuella ordningen kan utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

103. Det är på grundval av dessa överväganden som ett fall som förevarande ska bedömas, där en skatterättslig undantagsordning fastställer en förmånlig skattesats och samtidigt inkluderar delar, såsom skatteavdrag, som kan utjämna den fördel som följer av tillämpningen av denna förmånliga skattesats.

104. Om det inom ramen för en prövning på förhand, det vill säga utifrån de uppgifter som var tillgängliga när skattesystemet antogs, inte är möjligt att fastställa den exakta räckvidden av dessa delar, och därför deras verkningar på skattebördan, eftersom denna räckvidd är avhängig omständigheter som är följden av andra faktorer än regelverket och som varierar mellan olika

66 Punkterna 56–59 i den överklagade domen.

beskattningsår [67] och som först inträffar efter det att regelverket har antagits, kommer det i ett sådant fall inte att vara möjligt att på förhand fastställa huruvida dessa delar under varje beskattningsår kommer att utjämna den fördel som följer av tillämpningen av den förmånliga skattesats som fastställs i det aktuella regelverket. Om det inte är möjligt att på förhand fastställa räckvidden av avdragen, kommer det därför inte att vara möjligt att på förhand veta om dessa under samtliga beskattningsår kommer att kunna utjämna den fördel som följer av tillämpningen av den förmånliga skattesatsen. Således kommer det inte att vara möjligt att på förhand utesluta att denna fördel föreligger under alla relevanta beskattningsår.

105. Enbart om dessa delar, var för sig eller i kombination med andra delar i det aktuella skattesystemet, är av en sådan karaktär att de alltid och systematiskt neutraliserar den fördel som följer av tillämpningen av den förmånliga skattesatsen, kommer det på grundval av en prövning på förhand att vara möjligt att utesluta att denna fördel till följd av tillämpningen av dessa delar faktiskt förverkligas under samtliga beskattningsår.

106. I motsatt fall kan prövningen av de faktiska verkningarna av faktorer av denna art på fördelen inte göras utifrån de uppgifter som var tillgängliga när åtgärden antogs, utan deras verkningar kommer enbart att kunna granskas i efterhand i samband med eventuellt återkrav.

107. Det kan därför inte bortses från faktorer av denna art, i deras egenskap av delar av skattesystemet, i samband med prövning av det aktuella skattesystemet. Emellertid kan de inte granskas i samband med prövningen på förhand av detta system för att fastställa huruvida fördelen föreligger. Betydelsen av dessa faktorer är däremot relevant för att fastställa stödets exakta värde, och därmed huruvida den faktiskt har förverkligats, vilket som anförts ovan i punkt 80 skiljer sig från prövningen på förhand av huruvida en fördel är för handen. [68]

*3) Kommissionens prövning av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter*

108. Såsom framgår av punkt 97 ovan konstaterade tribunalen i förevarande situation att kommissionen med fog hade fastställt att den skatterättsliga undantagsordningen fastställer en förmånlig skattesats för de berörda klubbarna, vilket i sig kan försätta dem i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den som de klubbar som omfattas av det allmänna skattesystemet befinner sig i.

109. Vidare är det utrett att kommissionen – eftersom det inte var möjligt att på förhand fastställa de konkreta verkningarna av skatteavdragen för återinvestering av extraordinär vinst på grundval av en prövning utifrån de uppgifter som var tillgängliga när det omtvistade regelverket antogs – inte i förväg och för varje beskattningsår kunde avgöra den exakta beskattningsnivån som den skatterättsliga undantagsordningen skulle ge upphov till. [69] Kommissionen kunde därför inte utesluta att tillämpningen av skatteavdragen för återinvestering av extraordinär vinst på de berörda klubbarna under varje beskattningsår skulle medföra en lägre beskattning jämfört med övriga klubbar. Med andra ord var kommissionen inte i stånd att för varje beskattningsår utesluta att fördelen föreligger

67 Exempelvis de affärsmässiga beslut som fattas av avdragets mottagare eller lokala organs fastställande av skattesatser på samma sätt som i det mål som gav upphov till dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, särskilt punkterna 20–23).

68 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 51).

69 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 19).

för de klubbar som omfattas av den förmånliga skattesatsen. I detta sammanhang vill jag vidare påpeka att det är utrett att det omtvistade avdraget inte är utformat således att det under samtliga beskattningsår kommer att säkerställa en systematisk neutralisering av den fördel som följer av tillämpningen av en förmånlig skattesats.[70]

110. Såsom framgår av punkterna 104–107 ovan var kommissionen i detta sammanhang inte i stånd – och kunde därför inte vara skyldig – att beakta dessa avdrag vid tidpunkten för bedömningen av huruvida fördelen var för handen. Dessa avdrag skulle däremot beaktas i samband med beräkningen av stödet för att fastställa om fördelen faktiskt har förverkligats under de olika relevanta beskattningsåren.

111. I motsats till vad tribunalen konstaterade skulle kommissionen, även om den hade beaktat dessa avdrag, inte mot bakgrund av en prövning på förhand ha kunnat dra den slutsatsen att de sänkta avdragsmöjligheterna i det system som gäller för icke-vinstdrivande enheter alltid, det vill säga under varje beskattningsår, kan utjämna den fördel som följer av tillämpningen av en förmånlig skattesats och därigenom ha kunnat utesluta att det föreligger en fördel under samtliga beskattningsår.

112. I detta hänseende vill jag även betona att kommissionen i ännu mindre grad var skyldig – när den på grundval av en prövning på förhand skulle fastställa huruvida åtgärden kan ge en fördel till de berörda – att bedöma huruvida den sammanlagda skattebörda som följer av tillämpningen av den skatterättsliga undantagsordningen, med hänsyn tagen till alla relevanta beskattningsår, är högre eller lägre än den som följer av tillämpningen av de allmänna reglerna.

113. Förutom att det inte går att göra en sådan bedömning på förhand, i och med att det är omöjligt att på förhand fastställa nivån och därmed verkningarna av de omtvistade avdragen på varje beskattningsår, ska det nämligen påpekas att undantaget från de allmänna reglerna för fotbollsklubbar, på grundval av vilket den förmånliga skattesatsen i det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter kan tillämpas på de berörda klubbarna, har utformats för obestämd tid.[71] Fastställandet av de kumulerade konsekvenserna av de olika skattenivåer som följer av tillämpningen av de båda olika regelverken (de allmänna reglerna för idrottsaktiebolag och den undantagsordning som gäller för icke-vinstdrivande enheter) – och därmed den eventuella fullständiga utjämningen av de fördelar som följer av en förmånligare beskattning under vissa räkenskapsår med nackdelarna till följd av en ogynnsam beskattning under andra räkenskapsår – hade därför enbart kunnat göras i efterhand vid den tidpunkt då undantagsordningen inte längre skulle ha tillämpats.

114. Ur alla ovanstående överväganden kan det enligt min uppfattning härledas att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den drog den slutsatsen att kommissionen inte kunde fastställa att det föreligger en fördel som följer av tillämpningen av en förmånlig skattesats för de klubbar som omfattas av det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter utan att visa att den omständigheten att det tillämpas ett mindre gynnsamt tak för skatteavdrag än för idrottsaktiebolag enligt detta regelverk inte utjämnar den fördel som följer av tillämpningen av denna skattesats.

70 Såsom framgår av punkterna 35 och 44 ovan har FC Barcelona och Konungariket Spanien endast gjort gällande att det i den spanska ordningen fastställs nominella skattesatser och avdrag som är utformade för att uppnå skatteneutralitet och se till att icke-vinstdrivande enheter i själva verket omfattas av samma skattesats som näringsidkare. Det framgår emellertid inte av deras yttranden att de har bestritt kommissionens argument att de omtvistade avdragen inte under samtliga beskattningsår kan neutralisera den fördel som följer av tillämpningen av en förmånlig skattesats. Vad gäller FC Barcelonas argument att det skattesystem som gäller för näringsidkare sammantaget är fördelaktigare för nämnda klubb hänvisas det till punkterna 112 och 113 nedan.

71 Se, analogt, punkt 50 i domen France Télécom, där det anförs att även det då aktuella skattesystemet utformades för obestämd tid. I detta hänseende skiljer nämnda system sig från det som prövas i förevarande mål, såsom påpekats i punkterna 74 och 75 i den överklagade domen.

115. Av detta följer vidare att, eftersom kommissionen inte var skyldig att beakta dessa avdrag vid tidpunkten för bedömningen av huruvida en fördel är för handen, kan denna institution vare sig kritiseras för att inte – genom ett åsidosättande av sin omsorgsplikt – ha begärt kompletterande upplysningar eller för att inte – eftersom kommissionen inte beaktat dessa avdrag – ha styrkt att det föreligger en fördel.

116. I detta hänseende ska det vidare påpekas att den omständigheten, som tribunalen korrekt betonade i punkt 60 i den överklagade domen, att ett skatteavdrag på vissa villkor i sig kan anses utgöra ett stöd på intet sätt undergräver konstaterandet att, om räckvidden av ett avdrag inte kan prövas på förhand, kan den inte granskas inom ramen för en prövning utifrån de uppgifter som var tillgängliga när det omtvistade skattesystemet antogs för att under alla omständigheter utesluta den fördel som följer av tillämpningen av en förmånlig skattesats. Med fortsatt hänvisning till punkt 60 i den överklagade domen kommer det visserligen i ett fall som det ovan i punkt 109 nämnda att göras en bedömning av de verkningar som möjligheten att låta skatteavdragen mildras över tiden får, dock först i samband med återkrav.

117. De slutsatser som jag har dragit ovan i punkterna 114 och 115 omkullkastas enligt min uppfattning inte av de övriga argument som FC Barcelona och Konungariket Spanien har framfört.

118. Angående för det första Konungariket Spaniens argument om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor ska det erinras om den fasta rättspraxis som innebär att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet.[72] De ska följaktligen avhålla sig från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra ett med den inre marknaden oförenligt statligt stöd.

119. Vad gäller för det andra kravet på, som flera gånger har betonats av både FC Barcelona och Konungariket Spanien, att vid bedömningen av huruvida fördelen är för handen beakta den faktiska skattesatsen och inte bara den nominella, vill jag erinra om att kommissionen, som anförts i punkterna 69–71, 100 och 101, ska beakta alla relevanta särdrag i det aktuella skattesystemet och därför inte bara den nominella skattesatsen. Detta påverkar inte det faktum att, om det på grundval av prövningen av en del av detta skattesystem inte är möjligt att på förhand utesluta att fördelen till följd av den förmånliga skattesatsen föreligger, kan detta särdrag, som anförts ovan i punkterna 104–107, inte beaktas vid prövningen på förhand, men dess verkningar ska granskas inom ramen för den prövning i efterhand som görs i samband med återkrav. Samma resonemang gäller för argumenten angående skattetillgodohavanden som följer av tillämpningen av en sådan del av det aktuella skattesystemet.

### *c) Slutsats om den enda grunden*

120. Enligt min uppfattning följer det av samtliga ovanstående överväganden att kommissionens överklagande ska vinna bifall och att den överklagade domen därför ska upphävas.

## V. Återförvisning av målet till tribunalen

121. Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, antingen själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande, eller återförvisa målet till tribunalen för avgörande.

72 Se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

122. I detta sammanhang anser jag att de invändningar som FC Barcelona, med stöd av Konungariket Spanien, framställde i första instans inom ramen för den andra grunden, och som tribunalen godtog i den överklagade domen,[73] kan prövas mot bakgrund av det ovan i punkterna 99–119 anförda.

123. I detta hänseende vill jag betona att kommissionen i skäl 68 *in fine* till det omtvistade beslutet anförde att inom ramen för det skattesystem som gäller för icke-vinstdrivande enheter beviljades skattetillgodohavanden med anknytning till skatteavdraget för återinvestering av extraordinär vinst inte systematiskt, utan enbart på vissa villkor, som inte alltid var uppfyllda.[74] Detta innebär att skattetillgodohavanden inte systematiskt och under samtliga beskattningsår kunde neutralisera den fördel som följer av den förmånliga skattesatsen. Vidare anförde kommissionen i skäl 95 i det omtvistade beslutet att de faktiska verkningarna av dessa avdrag skulle bedömas i samband med beräkningen av stödet. Med andra ord skulle det för varje räkenskapsår fastställas huruvida stödet förverkligades. Därför är kommissionens tillvägagångssätt i det omtvistade beslutet i linje med de ovan i punkterna 99–113 anförda övervägandena. Av detta följer att de i föregående punkt nämnda invändningarna slutligt ska lämnas utan bifall.

124. Målet förefaller dock inte vara färdigt för slutgiltigt domstolsavgörande vad gäller de övriga argument som framfördes i den andra grunden, såsom anförts i punkterna 39 och 40 i den överklagade domen, och inte heller den tredje, den fjärde och den femte grund som FC Barcelona åberopade i första instans.

125. Enligt min uppfattning ska målet återförvisas till tribunalen för prövning av dessa argument och grunder.

## VI. Förslag till avgörande

126. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska

1) upphäva Europeiska unionens tribunals dom av den 26 februari 2019, Fútbol Club Barcelona/kommissionen (T-865/16, EU:T:2019:113),

2) återförvisa målet till Europeiska unionens tribunal, och

3) låta beslut om rättegångskostnader anstå.

73 Se punkt 38 i den överklagade domen.

74 Se punkt 15 i detta förslag till avgörande.