Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. PITRUZZELLA
fremsat den 15. oktober 2020 [1]

Sag C-362/19 P

Europa-Kommissionen
mod

Fútbol Club Barcelona

»Appel – statsstøtte – støtte gennemført til fordel for visse professionelle fodboldklubber – artikel 107, stk. 1, TEUF – begrebet »fordel« – støtteordning – gunstig indkomstskattesats for klubber, der tillades status som enhed, der ikke arbejder med gevinst for øje – mindre gunstigt skattefradrag – virkning«

1. Den foreliggende sag vedrører en appel, hvori Europa-Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen ophæver dom af 26. februar 2019, Fútbol Club Barcelona mod Kommissionen (T-865/16, EU:T:2019:113), hvormed Den Europæiske Unions Ret, i et søgsmål anlagt af Fútbol Club Barcelona (herefter »FC Barcelona«), annullerede afgørelse (EU) 2016/2391 af 4. juli 2016 om statsstøtte SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), som Spanien har gennemført for visse fodboldklubber [2] (herefter »den omtvistede afgørelse«).

2. I den appellerede dom kritiserede Retten i det væsentlige Kommissionen for ikke i tilstrækkelig grad at have vurderet, inden for rammerne af undersøgelsen af skatteordningen for fodboldklubber, som efter Kommissionens opfattelse var modtagere af statsstøtte, betydningen af det i denne ordning fastsatte fradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste med henblik på at afgøre, om der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Retten kritiserede endvidere Kommissionen for ikke under undersøgelsesproceduren at have anmodet om tilstrækkelige oplysninger herom.

3. Den foreliggende sag giver Domstolen lejlighed til at give nærmere oplysninger om, hvilken type undersøgelse Kommissionen skal foretage, og om, hvilke faktorer Kommissionen skal vurdere med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, bl.a. i tilfælde af skattemæssige undtagelsesordninger, der fastsætter en gunstig skattesats for de personer, der er omfattet af en sådan ordning.

I. Tvistens baggrund

4. Ley 10/1990 del Deporte (lov nr. 10/1990 om sport) af 15. oktober 1990 [3] (herefter »lov nr. 10/1990«) fastsatte, at alle professionelle spanske sportsklubber skulle omdannes til sportsaktieselskaber. Lovens formål var at fremme en mere ansvarlig forvaltning af klubbernes aktiviteter ved at tilpasse deres retlige form.

1 – Originalsprog: italiensk.

2 – EUT 2016, L 357, s. 1.

3 – BOE nr. 249 af 17.10.1990, s. 30397.

5. Ved den syvende tillægsbestemmelse fastsatte lov nr. 10/1990 imidlertid en undtagelse for professionelle fodboldklubber, der havde opnået et positivt resultat i de regnskabsår, der lå forud for lovens vedtagelse. Ifølge denne undtagelse havde disse klubber mulighed for fortsat at drives som sportsklubber. De eneste professionelle fodboldklubber, som faldt ind under anvendelsesområdet for denne undtagelse, var FC Barcelona og tre andre klubber (Club Atlético Osasuna, Athletic Club [Bilbao] og Real Madrid Club de Fútbol, herefter »Real Madrid«), og alle disse udnyttede denne mulighed.

6. Til forskel fra sportsaktieselskaber udgør sportsklubber juridiske personer, der ikke arbejder med genvist for øje, og som med denne status er indrømmet en særlig sats for skat af deres indtægter. Denne sats forblev indtil 2016 lavere end den sats, der gjaldt for sportsaktieselskaber.

7. Ved skrivelse af 18. december 2013 underrettede Europa-Kommissionen Kongeriget Spanien om sin afgørelse om at indlede en procedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF på baggrund af en mulig fordelagtig skattemæssig behandling af professionelle fodboldklubber, der var omfattet af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i forhold til sportsaktieselskaber.

8. Ved den omtvistede afgørelse konkluderede Kommissionen, at Kongeriget Spanien med lov nr. 10/1990 ulovligt havde indført en støtteordning i form af en fordelagtig selskabsskat for visse fodboldklubber, navnlig FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club [Bilbao] og Real Madrid, i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF [4]. Kommissionen konkluderede endvidere, at denne ordning ikke var forenelig med det indre marked, og pålagde følgelig Kongeriget Spanien at bringe den til ophør og fra støttemodtagerne at tilbagesøge forskellen mellem den betalte selskabsskat og den selskabsskat, de skulle have været omfattet af, såfremt de havde haft retlig form af sportsaktieselskab, regnet fra regnskabsåret 2000, idet den dog tog forbehold for det tilfælde, at støtten udgjorde de minimis-støtte [5].

II. Sagen for Retten og den appellerede dom

9. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 7. december 2016 anlagde FC Barcelona søgsmål med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse, hvori sagsøgeren gjorde fem anbringender gældende.

10. Ved den appellerede dom tiltrådte Retten, efter at have forkastet det første anbringende fremsat af FC Barcelona [6], det andet anbringende om dels en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af et urigtigt skøn med hensyn til, om der i den konkrete situation forelå en fordel, dels en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning ved undersøgelsen af, om den pågældende fordel forelå.

11. Retten fandt indledningsvis, at med henblik på bedømmelsen af, om den ved lov nr. 10/1990 indførte foranstaltning kunne tildele en fordel, skulle de forskellige dele af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i denne sammenhæng bedømmes samlet, for så vidt som de udgjorde en uadskillelig *enhed*, som lov nr. 10/1990 kun havde ændret for så vidt angår det personelle anvendelsesområde [7].

4 – Den omtvistede afgørelses artikel 1.

5 – Jf. den omtvistede afgørelses artikel 2 og artikel 4, stk. 1 og 4.

6 – FC Barcelonas første anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 107 TEUF og 108 TEUF, samt af artikel 16 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder. Jf. den appellerede doms præmis 25-37.

7 – Jf. den appellerede doms præmis 53.

12. Ifølge Retten skulle det derfor efterprøves, om Kommissionen i den omtvistede afgørelse i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, samlet betragtet kunne medføre, at de berørte blev bragt i en mere fordelagtig situation, end hvis de havde skullet drive virksomhed som sportsaktieselskaber [8].

13. Først og fremmest konstaterede Retten, at der på de fire klubber, der var omfattet af den omtvistede ordning, rent faktisk i den pågældende periode var blevet anvendt en gunstig nominel skattesats i forhold til de klubber, der drives som sportsaktieselskaber [9]. Retten bemærkede imidlertid, at Real Madrid under den administrative procedure havde gjort gældende, at skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste var større for sportsaktieselskaber end for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og at dette fradrag alt efter omstændighederne kunne være meget betydeligt [10].

14. Retten bemærkede, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse imidlertid havde udelukket, at den fordel, som fulgte af det højere loft for skattefradrag, som fandt anvendelse på sportsaktieselskaber, kunne udligne den gunstige skattesats for de organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, med den begrundelse dels, at der ikke var blevet ført bevis for, at dette skattefradragssystem »i princippet og på lang sigt er mere fordelagtigt«, dels, at skattefradraget »[kun] indrømmes […] på bestemte betingelser, som ikke altid finder anvendelse« [11].

15. I denne sammenhæng fandt Retten, at Kommissionen, der havde bevisbyrden for, at der forelå en fordel, som fulgte af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, hvilken ordnings forskellige dele ikke kunne adskilles i den foreliggende sag, ikke kunne konkludere, at der forelå en sådan fordel, uden at godtgøre, at fastsættelsen af loftet for skattefradragene på et niveau, der var mindre gunstigt for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, end for sportsaktieselskaber, ikke opvejede den fordel, som fulgte af den lavere nominelle skattesats [12]. I denne henseende var det ifølge Retten fuldt ud muligt for Kommissionen inden for grænserne for sine undersøgelsesforpligtelser i forbindelse med den administrative procedure at anmode om de oplysninger, som syntes relevante for de vurderinger, som skulle foretages i henhold hertil [13].

16. Retten fandt, at den konstatering alene, at der opstilles betingelser for skattefradraget, ikke var tilstrækkelig til at fastslå, at der forelå en fordel. For det første kan et skattefradrag ifølge Retten i sig selv udgøre støtte, hvilket til trods for opstillingen af betingelser herfor begrunder, at der tages hensyn dertil i forbindelse med undersøgelsen af, om der foreligger en fordel. For det andet var der i den omtvistede afgørelse ikke foretaget en analyse af mulighederne for at udskyde skattefradragene, hvorfor der i afgørelsen endvidere ikke forelå nogen bedømmelse af en eventuel tidsmæssig udjævning af virkningerne af denne skatteordning, som kunne kompensere for det af Kommissionen anførte forhold, at de ikke »altid« fandt anvendelse [14].

17. På baggrund af det ovenstående konstaterede Retten, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde løftet bevisbyrden for, at den omtvistede foranstaltning tildelte de berørte en fordel.

18. I konsekvens heraf annullerede Retten den omtvistede afgørelse uden at behandle FC Barcelonas øvrige argumenter og anbringender.

8 – Den appellerede doms præmis 54.

9 – Den appellerede doms præmis 55.

10 – Den appellerede doms præmis 57.

11 – Den appellerede doms præmis 58 med en henvisning til 68. betragtning til den omtvistede afgørelse.

12 – Den appellerede doms præmis 59.

13 – Ibidem.

14 – Den appellerede doms præmis 60.

III. Parternes påstande

19. I appelskriftet har Kommissionen nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at sagen hjemvises til Retten, og at afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.

20. FC Barcelona og Kongeriget Spanien har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

IV. Analyse af appellen

A. Kort sammenfatning af parternes argumenter

21. Kommissionen har i sit appelskrift påberåbt sig et enkelt anbringende om tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF. Dette enkelte anbringende består af to led.

22. Med det første led har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl med hensyn til vurderingen af den undersøgelse, som Kommissionen skal udføre med henblik på at fastslå, om en bestemt skatteordning indrømmer sine begunstigede en fordel. Ifølge Kommissionen fandt Retten fejlagtigt, at det ikke kun var påkrævet at foretage en analyse af de kriterier i den undersøgte ordning (eksempelvis en gunstig skattesats), med hvilke støttemodtagen kan stilles i en gunstigere situation i forhold til andre virksomheder, der er omfattet af den almindelige ordning, men også en analyse af ordningens negative følger af omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere for hvert regnskabsår (eksempelvis skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, som afhænger af investeringsbeslutninger truffet af de støttemodtagende virksomheder), selv om disse negative følger er vilkårlige og ikke systematisk kan udligne fordelen og endvidere ikke kan forudses ved en undersøgelse ex ante af den omhandlede skatteordning.

23. For det første har Kommissionen gjort gældende, at i modsætning til, hvad Retten lagde til grund [15], analyserede den omtvistede afgørelse kun en støtteordning og ikke også individuel støtte. Retten anlagde en forkert fortolkning af både den omtvistede afgørelse og artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 [16]. I konsekvens heraf kunne Kommissionen ifølge retspraksis begrænset sig til at undersøge skatteordningens generelle indhold for at godtgøre, at kriterierne i begrebet statsstøtte var opfyldt, og var ikke forpligtet til at fastlægge, om den omhandlede støtte reelt havde udmøntet sig for hver af de modtagende klubber. Denne konkrete udmøntning skulle være blevet fastlagt på tilbagesøgningsstadiet.

24. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at det fremgår af retspraksis, at Kommissionen, når den undersøger en national foranstaltning, som kan udgøre statsstøtte, skal gå ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den vurderede skatteordning, og foretage en undersøgelse ex ante med henblik på at fastslå, om denne ordning kan give en fordel. I forbindelse med fastlæggelsen af eksistensen af statsstøtte må en foranstaltning, som vedtages uden forudgående anmeldelse, i øvrigt ikke behandles mere fordelagtigt end en anmeldt foranstaltning.

25. Heraf følger, at det afgørende element i analysen af kriteriet om eksistensen af en fordel er spørgsmålet, om foranstaltningen kan medføre en fordel. Den omstændighed, at det på grundlag af senere indtrufne omstændigheder kan godtgøres, at fordelen i et vist antal tilfælde ikke har udmøntet sig, kan derfor ikke være afgørende for at fastslå, om den pågældende fordel foreligger, og dette

15 – Jf. den appellerede doms præmis 69 in fine.

16 – Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13.7.2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2015, L 248, s. 9).

gælder så meget desto mere, når Kommissionen skal undersøge en støtteordning. Såfremt de fordele, som følger af den omtvistede ordning, i et vist regnskabsår fuldstændigt udlignes af ulemper, udmønter fordelen sig ikke i det pågældende regnskabsår, og derfor er det med hensyn til det specifikke regnskabsår ikke påkrævet at tilbagesøge nogen støtte fra den berørte virksomhed.

26. I overensstemmelse med disse principper udgør anvendelsen af en reduceret selskabsskattesats på visse virksomheder en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, fordi den direkte eller indirekte kan favorisere disse virksomheder. Denne fordel udmønter sig, hver gang disse virksomheder skaber overskud, der indgår i skattegrundlaget.

27. Kommissionen har anerkendt, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i den konkrete situation omfatter et lavere skattefradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste end skattefradraget i den almindelige ordning for selskabsbeskatning. Imidlertid begik Retten en retlig fejl med hensyn til vurderingen af forbindelsen mellem fordelagtige og ufordelagtige elementer i skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Når en undtagelsesordning også medfører nogle ulemper eller negative følger af omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere for hvert regnskabsår, kan disse elementer ikke opfattes som elementer, som udligner fordelen, medmindre der foreligger en forbindelse mellem disse elementer og fordelen, som sikrer udligningen af fordelen i alle skatteår. Imidlertid forholder det sig ifølge Kommissionen ikke sådan i den foreliggende situation.

28. For det første, selv om både skattesatsen og procentsatsen af skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste er del af både den almindelige ordning og den specifikke ordning for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, afhænger fradragsbeløbet dog af en faktor uden for ordningen, der savner enhver sammenhæng med anvendelsen af skattesatsen. Den er nærmere bestemt knyttet til hver enkelt klubs investeringspolitik i relation til spillertransfers i et vist regnskabsår. Der er således tale om et vilkårligt element, som savner sammenhæng med den fordel, som følger af anvendelsen af den gunstige skattesats, og hvis virkning kun kan opgøres, når fordelen udmønter sig i hvert skatteår. I modsætning til hvad Retten lagde til grund, er det således ikke muligt at vurdere dette element adskilt fra anvendelsen af den gunstige skattesats, der qua sin karakter kan medføre en fordel for de klubber, som denne skattesats finder anvendelse på.

29. For det andet sikrer den omtvistede ordning ikke, at de ufordelagtige elementer i denne ordning systematisk udligner dens fordele. I den foreliggende situation anvendes skattesatsen på overskuddet, hvorimod fradraget er baseret på geninvestering af bestemte former for ekstraordinær fortjeneste, som på fodboldens specifikke område i praksis stammer fra spillertransfers. Heraf følger, at de to omhandlede elementer i skatteordningen ikke er indbyrdes sammenlignelige og derfor ikke kan udligne hinanden.

30. For det tredje vurderes den konkrete udmøntning af fordelen for hvert skatteår inden for rammerne af den årlige skyldige skat, idet fordelens omfang kan variere for hvert år. Denne udmøntning inkluderer også de skattetilgodehavender, som klubberne kan modtage i løbet af hvert skatteår, og som ikke kan fastlægges ex ante.

31. Med det andet led i sit enkelte anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl med hensyn til fortolkningen af Kommissionens pligt til at udvise omhu og bevisbyrde med hensyn til, om der foreligger en fordel. Retten begik fejl, da den i den appellerede doms præmis 59 kritiserede Kommissionen for ikke at have anmodet om de oplysninger, på baggrund af hvilke Kommissionen ville have kunnet godtgøre, at fastsættelsen af loftet for skattefradragene på et niveau, der var mindre gunstigt for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, end for sportsaktieselskaber, ikke opvejede den fordel, som fulgte af den lavere skattesats. I lyset af overvejelserne i det første led i det enkelte anbringende var det ikke påkrævet at godtgøre dette. I det væsentlige krævede Retten, at Kommissionen skal foretage en undersøgelse ex post af oplysninger, som bliver tilgængelige efter vedtagelsen af foranstaltningen. På tidspunktet for vedtagelsen af den

omhandlede skatteordning var det nemlig praktisk talt umuligt at forudsige, på hvilken måde den reducerede skattesats ville kombineres med det fradragsberettigede beløb i kraft af skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste. En undersøgelse ex post af fordelens udmøntning såsom den, Retten i praksis kræver, er imidlertid ikke påkrævet med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel, som følger af statsstøtte. Den af Retten valgte løsning favoriserer derfor støtteordninger, der ikke er anmeldt, i forhold til de anmeldte.

32. Afslutningsvis har Kommissionen bestridt de argumenter, hvormed FC Barcelona har gjort gældende, at visse af Kommissionens argumenter er irrelevante. Kommissionen mener, at FC Barcelona, selv om den kvalificerer disse spørgsmål og argumenter som irrelevante, reelt har gjort gældende, at de bør afvises.

33. FC Barcelona har indledningsvis gjort gældende, at visse argumenter og elementer i Kommissionens appelskrift er irrelevante. For det første har Kommissionen påberåbt sig nye omstændigheder og fremlagt nye beviser. For det andet har Kommissionen anset visse faktiske omstændigheder, som blev afkræftet i den appellerede dom, for godtgjorte. Endvidere stemmer visse af Kommissionens argumenter om den omtvistede afgørelse ikke med virkeligheden.

34. Med hensyn til realiteten har FC Barcelona hvad angår det første led i Kommissionens enkelte anbringende først og fremmest gjort gældende, at den omhandlede foranstaltning ikke udgør en støtteordning, men støtte, der blev individuelt tildelt til de fire berørte klubber, angivet ved navn. I den omtvistede afgørelse beskrev Kommissionen nemlig en foranstaltning rettet mod fire selskaber og specificerede, at ingen anden klub kunne omfattes af den.

35. FC Barcelona har endvidere gjort gældende, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, ikke medførte nogen fordel for de nævnte fire klubber. Juridisk set er den spanske skatteordning udformet med henblik på at nå skatteneutralitet og dermed til at sørge for, at organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og erhvervsdrivende enheder reelt er omfattet af den samme skattesats. På det praktiske plan er det virkningerne, og ikke den retlige form, der er afgørende for at fastslå, om der foreligger en fordel, og ifølge retspraksis er det påkrævet at undersøge alle elementer i den omhandlede ordning, og dermed de elementer, som medfører en fordel, såvel som de elementer, der udligner den, samt deres kumulative virkninger.

36. I den foreliggende situation havde pligten til omdannelse til sportsaktieselskab en virkning ikke alene på skattesatsen, men også på niveauet af de anvendelige fradrag. For at kunne vurdere den omtvistede nationale foranstaltning på egnet vis skulle der i konsekvens heraf være taget højde ikke alene for indicierne og beviserne i retning af, at der forelå statsstøtte, men også for dem, der godtgjorde, at der ikke var tale om støtte. Kommissionen skulle således have begået en dobbelt fejl i forbindelse med afgørelsen om, hvorvidt der forelå en fordel: For det første koncentrerede Kommissionen sig om den nominelle skattesats, mens det var den reelle skattesats, der var relevant; såfremt en skatteordning som i den foreliggende situation forudsætter eksistensen af skattetilgodehavender, hvis virkninger kan fordeles over flere skatteår, burde undersøgelsen for det andet vedrøre virkningerne på mellemlang og lang sigt.

37. For så vidt angår det andet led i Kommissionens enkelte anbringende har FC Barcelona gjort gældende, at Kommissionen, henset til sin pligt til at være upartisk og udvise omhu, skulle undersøge alle foranstaltningens virkninger, herunder dem, der kompenserer eller udligner en mulig fordel.

38. For det første sammenblander Kommissionen eksistensen af en fordel med opgørelsen af støtten. Begrebet fordel er det samme med hensyn til individuel støtte og støtteordninger. Kommissionen har ifølge retspraksis ikke beføjelse til at foretage en delvis undersøgelse af en foranstaltnings virkninger ved at tage højde alene for de virkninger, der medfører en fordel (eksempelvis den nominelle

skattesats), men ikke dem, der udligner denne fordel (eksempelvis fradrag). I den omtvistede afgørelse undlod Kommissionen at undersøge flere almindelige kendetegn ved ordningen såsom de anvendelige fradrag, den tilbagevendende karakter af disse fradrag på det relevante marked eller betydningen af skattetilgodehavender.

39. For det andet hindrer nødvendigheden af at foretage en undersøgelse ex ante ikke, at der tages hensyn til fradrag. Kommissionen har nemlig beføjelse til at anmode den pågældende medlemsstat om at indsende vurderinger om foranstaltningens virkning eller opgørelser af dens virkninger i de foregående regnskabsår. I tilfælde af foranstaltninger, som er blevet vedtaget uden forudgående anmeldelse, kan der tages hensyn til, hvordan ordningen fungerer i praksis. Under alle omstændigheder indeholder den omtvistede afgørelse ingen undersøgelse ex ante.

40. For det tredje medfører Kommissionens pligt til at foretage en omhyggelig og upartisk undersøgelse ifølge FC Barcelona, at Kommissionen med den samme intensitet skal vurdere både de elementer, som peger i retning af støtte, og dem, der godtgør, at der ikke foreligger støtte. Kommissionen må derfor ikke koncentrere sig alene om elementer, som godtgør, at der er tale om støtte. Kommissionen burde således have vurderet den reelle skattesats og i denne forbindelse taget højde for de under den administrative procedure fremhævede fradrag.

41. For det fjerde har FC Barcelona fremhævet, at Kommissionens pligt til at godtgøre eksistensen af en fordel kræver, at den undersøger alle foranstaltningens kumulative virkninger for de berørte. Det er med andre ord ikke tilstrækkeligt at undersøge den nominelle skattesats. Endvidere er et bevis baseret alene på sammenligningen mellem nominelle skattesatser ikke hensigtsmæssigt, fordi en skatteordning udgøres af et sæt bestemmelser, som også inkluderer fradrag, regler for opgørelsen af skattegrundlaget og fritagelser. Når Kommissionen som i den foreliggende situation præsenteres for et indicium, som muligvis peger i retning af en fordel, er den forpligtet til at anmode den pågældende medlemsstat om de nødvendige oplysninger.

42. Kongeriget Spanien har indledningsvis anført, at fejl i forbindelse med afgørelse om, hvorvidt skatteforanstaltninger udgør statsstøtte, kan indvirke på den i traktaterne fastsatte institutionelle balance, idet artikel 107 TEUF ikke giver Kommissionen en selvstændig lovgivningsbeføjelse på området selskabsskatter. Skattesatsen er et grundlæggende element i den retlige ordning vedrørende en bestemt skat og henhører således under medlemsstaternes skattemæssige autonomi og kompetence. Kommissionens lidet nøjagtige undersøgelse underminerer derfor medlemsstaternes kompetencer.

43. Efter Kongeriget Spaniens opfattelse er det endvidere forkert at antage, at den simple tilstedeværelse af en differentieret skattesats bevirker, at der foreligger statsstøtte. Selv om skattesatsen er et grundlæggende element i enhver skatteforanstaltning, kan det ikke fastslås, at der foreligger statsstøtte, baseret alene på, at den omhandlede skatteordning, undersøgt ex ante, kan medføre en årlig fordel alene som følge af en lavere skattesats, uafhængigt af en analyse af, hvorvidt skattetilgodehavender anvendes. En sådan tilgang ville føre til den forkerte antagelse, at en eventuel differentieret skattesats mellem virksomheder indebærer, at der tildeles en fordel. Den spanske regering mener, at en rationel national lovgiver, når en skatteforanstaltning skal udformes, tager hensyn til følgerne af anvendelsen af såvel skattesatsen som fradragene. Derfor kan fradragene ikke opfattes som et element uden tilknytning til fastsættelsen af skattesatsen eller som et vilkårligt element, som afhænger af faktorer uden for ordningen.

44. Analysen af, hvorledes skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste i den spanske skattelovgivning har udviklet sig som følge af de forskellige lovmæssige ændringer, beviser i den foreliggende situation, at lovgiver har taget højde for elementerne vedrørende afgrænsning af skattegælden ved fastsættelsen af skattesatserne. Der findes således en klar sammenhæng mellem fastsættelsen af skattesatsen og den anvendelige fradragssats, idet begge opfattes som grundlæggende

for at opgøre skattegælden og derfor er tæt knyttet til hinanden. I konsekvens heraf kunne skattesatsen ikke vurderes særskilt fra de øvrige dele af skatteordningen, henset til både betydningen af skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, især inden for professionel fodbold, og den tilbagevendende karakter af dette fradrag.

45. Afslutningsvis har Kongeriget Spanien gjort gældende, at det bevisbyrdeniveau, som Retten krævede i den appellerede dom, ikke er højere end det, som er påkrævet ifølge retspraksis. Den omhyggelige og upartiske undersøgelse, som påhviler Kommissionen, skal sikre, at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse råder over så fuldstændige og pålidelige elementer som muligt i dette øjemed. I den foreliggende situation var dette imidlertid ikke tilfældet.

B. Bedømmelse

46. Henset til den nære forbindelse mellem de to led i Kommissionens enkelte anbringende, idet det første vedrører retlige fejl i forbindelse med den undersøgelse, der er påkrævet for at fastslå, at der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og det andet vedrører fejl ved vurderingen af pligten til at udvise omhu og bevisbyrden i denne sammenhæng, er det efter min opfattelse hensigtsmæssigt at behandle disse to led samlet. Inden jeg analyserer dette enkelte anbringende, er det imidlertid nødvendigt at undersøge FC Barcelonas argumenter om formaliteten vedrørende visse aspekter i Kommissionens anbringende.

1. Formaliteten vedrørende visse af Kommissionens argumenter og et dokument vedhæftet appelskriftet

47. Indledningsvis har FC Barcelona gjort gældende, at visse af Kommissionens argumenter og et dokument, som Kommissionen har vedhæftet appelskriftet som bevismiddel, er irrelevante. Som Kommissionen har anført, angår FC Barcelonas argumenter i denne henseende aspekter vedrørende formaliteten snarere end den manglende relevans.

48. For det første har FC Barcelona gjort gældende, at Kommissionen i sit appelskrift har påberåbt sig nye faktiske omstændigheder og fremlagt nye beviser. Især har Kommissionen for første gang anført, at skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste udgør en vilkårlig faktor, som ikke afhænger af den nominelle selskabsskattesats. For at underbygge sit argument har Kommissionen fremlagt et bevis i form af et nyt dokument med tallene for FC Barcelonas og Real Madrids spillertransfers mellem 1991 og 2016. Endvidere har Kommissionen påberåbt sig nye faktiske omstændigheder, der er irrelevante og under alle omstændigheder fejlagtige med hensyn til den nationale lovgivning, idet Kommissionen for første gang i appelskriftet har gjort gældende, at skattefradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste finder anvendelse på et andet skattegrundlag end skattegrundlaget for skattesatsen, at fradragsbeløbet inden 2011 ikke kunne overstige skattens samlede beløb, og at fradragsbeløbet fra og med 2012 ikke kunne overstige 25% af skattens beløb.

49. I denne sammenhæng skal det bemærkes, at ifølge artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF og artikel 58, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol er en appel begrænset til retsspørgsmål. Det er derfor alene Retten, der har kompetence til at fastlægge og bedømme de relevante faktiske omstændigheder såvel som til at vurdere beviserne [17]. I forbindelse med en appel må Domstolen ikke foretage en fornyet vurdering af de faktiske omstændigheder på grundlag af beviser, som ikke er blevet fremlagt for Retten [18].

17 – Jf. bl.a. dom af 28.5.2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos mod Kommissionen (C-309/19 P, EU:C:2020:401, præmis 10 og den deri nævnte retspraksis).

18 – Kendelse af 28.11.2018, Le Pen mod Parlamentet (C-303/18 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:962, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

50. Endvidere må der ifølge artikel 170, stk. 1, i Domstolens procesreglement i appelskriftet ikke foretages nogen ændring af sagens genstand, som den forelå for Retten. Domstolens kompetence under en appelsag er således begrænset til en bedømmelse af den retsafgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender, som er blevet behandlet i første instans [19]. En appellant er imidlertid berettiget til over for Domstolen at fremsætte anbringender, der er afledt af den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed [20].

51. Ved den appellerede dom annullerede Retten den omtvistede afgørelse, idet Retten i det væsentlige kritiserede Kommissionen for ikke at have gennemført en tilstrækkeligt grundig undersøgelse og dermed ikke i tilstrækkelig grad at have løftet bevisbyrden for, at den omtvistede foranstaltning tildelte de berørte en fordel [21]. Især begik Kommissionen ifølge Retten en retlig fejl og tilsidesatte sin pligt til at udvise omhu, da den ikke tog højde for de særlige forhold ved den sektor, som var omfattet af den omtvistede foranstaltning, dvs. professionel fodbold, med hensyn til betydningen af skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste [22].

52. I den appellerede dom tog Retten imidlertid ikke endeligt stilling til realiteten, dvs. til spørgsmålet om, hvorvidt der i den konkrete situation forelå en fordel for modtagerne af den konkrete foranstaltning. Retten fastlagde nemlig ikke, om de omhandlede fradrag reelt udlignede den fordel, som fulgte af anvendelsen af en gunstig skattesats på de fire berørte klubber, og derfor hvorvidt den omtvistede ordning begunstigede de fire berørte klubber i forhold til de tilsvarende organisationer underlagt den almindelige ordning.

53. For så vidt angår FC Barcelonas argument om, at Kommissionen for første gang i sit appelskrift kvalificerer det omtvistede fradrag som en vilkårlig faktor uden tilknytning til den nominelle selskabsskattesats, skal det i denne sammenhæng bemærkes, at Kommissionen med det første led i sit enkelte anbringende har gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, da den fandt, at Kommissionen for at fastlægge eksistensen af en fordel, som følger af en skattemæssig undtagelsesordning, er forpligtet til at tage højde for et ufordelagtigt element (i den foreliggende sag det omhandlede fradrag) – henset til dets uadskillelige karakter i forhold til de øvrige elementer i den omhandlede ordning – der kun kan udmønte sig som funktion af omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere (i den foreliggende situation klubbernes investeringspolitik), og som ikke sikrer udligningen af fordelen i alle skatteår. Det er i denne forstand, dvs. som et element i skatteordningen, der afhænger af omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere fra et regnskabsår til et andet, at Kommissionen kvalificerer det omtvistede fradrag som en vilkårlig faktor uden tilknytning til selskabsskattesatsen.

54. Kommissionens anbringende vedrører spørgsmålet om, hvilke elementer Kommissionen skal tage hensyn til, når den undersøger en skatteordning for at fastslå, om den kan tildele de berørte en fordel. Der er tale om et retligt anbringende, som tilsigter at bestride lovligheden af Rettens afgørelse, og som derfor kan antages til realitetsbehandling. Endvidere har det tilknytning til både undersøgelsen i den omtvistede afgørelse (navnlig i 68. betragtning hertil) og ræsonnementet i den appellerede dom [23]. Af ovenstående overvejelser følger, at FC Barcelonas indsigelse herom efter min opfattelse ikke kan tages til følge.

19 – Jf. bl.a. dom af 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke og Freistaat Sachsen mod Kommissionen (C-654/17 P, EU:C:2019:634, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

20 – Jf. dom af 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl. mod Kommissionen (C-176/06 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2007:730, præmis 17), af 10.4.2014, Kommissionen mod Siemens Österreich m.fl. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, præmis 102), og senest dom af 19.3.2020, ClientEarth mod Kommissionen (C-612/18 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:223, præmis 15).

21 – Jf. den appellerede doms præmis 59-67.

22 – Jf. den appellerede doms præmis 69.

23 – Jf. den appellerede doms præmis 57-60, som understøtter Rettens konklusion i præmis 67.

55. Det skal derimod bemærkes, at det nye dokument, som er vedhæftet appelskriftet, tilsigter – som Kommissionen selv har indrømmet i replikken – at godtgøre, at de omhandlede fradrag ikke i visse skatteår reelt udlignede den fordel, som fulgte af anvendelsen af den gunstige skattesats på de berørte klubber. Der er således tale om et beviselement, som ikke blev fremlagt for Retten, og som sigter mod at godtgøre faktiske omstændigheder, hvilket som sådant bør afvises i henhold til den ovenfor i punkt 49 nævnte retspraksis.

56. Efter min opfattelse bør Kommissionens nye argumenter vedrørende den nationale lovgivning – for så vidt som de er blevet fremsat for at supplere begrundelsen i den omtvistede afgørelse med hensyn til indholdet af lovgivningen om skattefradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste – afvises og kan derfor ikke tages i betragtning [24].

57. For det andet har FC Barcelona gjort gældende, at Kommissionen har anset de faktiske omstændigheder, som blev afkræftet i den appellerede dom, for godtgjorte. Især er det ukorrekt at fastslå, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde godtgjort, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, var mere fordelagtig end den, som fandt anvendelse på erhvervsdrivende selskaber.

58. I denne henseende mener jeg, at Kommissionens argument, som FC Barcelona har anfægtet, ikke sigter mod at bestride en konstatering af faktisk karakter gjort af Retten, der som nævnt ovenfor i punkt 52 ikke tog stilling til spørgsmålet om, hvilken ordning der konkret var mest fordelagtig. Dette argument skal snarere henføres til spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen i den foreliggende situation i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvilket spørgsmål har tilknytning til genstanden i Kommissionens appel.

59. I lyset af det ovenfor i punkt 52 anførte er jeg afslutningsvis af den opfattelse, at alle argumenter, som parterne har fremsat i deres indlæg vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede skattemæssige undtagelsesordning konkret medførte ulemper af en sådan karakter, at de udlignede den fordel, som fulgte af den gunstige skattesats for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, bør afvises, da de ikke vedrører den retsafgørelse, som Retten traf i den appellerede dom.

2. Principper i retspraksis vedrørende fastlæggelsen af eksistensen af en fordel, især af skattemæssig karakter, som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF

60. For at undersøge realiteten med hensyn til Kommissionens klagepunkter vedrørende Rettens dom finder jeg det hensigtsmæssigt at erindre om en række principper i retspraksis vedrørende fastlæggelsen af eksistensen af en fordel, især af skattemæssig karakter, som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

a) Begrebet fordel, især af skattemæssig karakter

61. Ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene [25].

24 – Det fremgår nemlig af retspraksis, at manglen på begrundelse ikke kan afhjælpes gennem den omstændighed, at den berørte part erfarer grundene til afgørelsen under sagen for Unionens retsinstanser (jf. dom af 13.6.2013, Versalis mod Kommissionen, C-511/11 P, EU:C:2013:386, præmis 141 og den deri nævnte retspraksis).

25 – Jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 19).

62. Den foreliggende sag vedrører alene den tredje betingelse, nærmere bestemt betingelsen om, at den konkrete foranstaltning giver modtagerne en fordel.

63. Hvad angår denne betingelse skal det erindres, at i henhold til Domstolens faste praksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår [26].

64. Som statsstøtte betragtes således navnlig foranstaltninger, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger [27].

65. Heraf følger, at nationale foranstaltninger, der tildeler en skattemæssig fordel, og som, selv om de ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, ifølge fast retspraksis kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF [28].

66. Således har Domstolen fastslået, at statsstøtte kan udgøres eksempelvis af nationale foranstaltninger, hvorved visse virksomheder indrømmes en afgiftsfritagelse [29], eller som fastsætter loft for en skat [30], skattenedsættelser [31], et skattefradrag [32] eller en udsættelse af betaling af skatter, der normalt ville være forfaldne til betaling [33]. Kriteriet for at fastlægge, om der foreligger en fordel på skatteområdet, er i korthed, hvorvidt foranstaltningen kan give de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling ved, at de er omfattet af en forskellig skattebyrde i forhold til andre relevante afgiftspligtige [34].

67. Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at begrebet fordel, der er uadskilleligt forbundet med kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte, skal fastlægges objektivt, uanset hvilke begrundelser ophavsmændene til den pågældende foranstaltning måtte have [35]. Begrebet statsstøtte har efter definitionen i EUF-traktaten en retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer [36]. Det fremgår også af retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker [37].

26 – Jf. bl.a. dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 65). Jf. også dom af 15.5.2019, Achema m.fl. (C-706/17, EU:C:2019:407, præmis 74 og 83 og den deri nævnte retspraksis).

27 – Jf. bl.a. dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

28 – Jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 21). Jf. også dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

29 – Jf. dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 90).

30 – Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 12, 100 og 108).

31 – Jf. dom af 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, især præmis 8 og 50).

32 – Jf. dom af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 117).

33 – Jf. i denne retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 45).

34 – Ud over den i fodnote 28 nævnte retspraksis henvises der i denne retning til dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 93 og 103). Jeg vil her ikke drøfte det følsomme spørgsmål om skatteforanstaltningens selektivitet, som ikke er omfattet af den foreliggende appels genstand.

35 – Dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 17).

36 – Jf. bl.a. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 111).

37 – Jf. bl.a. dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 15.5.2019, Achema m.fl. (C-706/17, EU:C:2019:407, præmis 86 og den deri nævnte retspraksis).

b) Principperne vedrørende bevisførelse og Kommissionens pligt til at udvise omhu og upartiskhed

68. Det fremgår af Domstolens praksis, at det påhviler Kommissionen at bevise, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF [38], og derfor også at bevise, at betingelsen om, at modtagerne gives en selektiv fordel, er opfyldt.

69. Det fremgår navnlig af Domstolens praksis om principperne vedrørende bevisførelse på området for statsstøtte, at Kommissionen er forpligtet til at gennemføre undersøgelsesproceduren vedrørende de pågældende foranstaltninger upartisk og omhyggeligt, således at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse, der fastslår tilstedeværelsen af og i givet fald støttens uforenelighed med det indre marked eller ulovlighed, råder over så væsentlige og pålidelige elementer som muligt [39].

70. Ifølge retspraksis er det ved undersøgelsen af de forskellige elementer i en støtteforanstaltning nødvendigt at tage hensyn til alle retlige og faktiske omstændigheder ved denne støtte [40]. Hvad angår især vurderingen af, om en skatteordning udgør statsstøtte, har Domstolen afklaret, at den omtvistede ordning skal bedømmes i sin helhed [41] og under hensyn til denne ordnings kendetegn [42].

71. Domstolen har fastslået, at Kommissionen ved vurderingen af, om der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, er forpligtet til at foretage en samlet vurdering af den pågældende støtteforanstaltning ud fra de beviser, der var til rådighed på det tidspunkt, hvor beslutningen om at tildele denne støtte blev truffet, og den udvikling, som kunne forudsiges på dette tidspunkt, idet der bl.a. tages hensyn til den sammenhæng, som denne støtte er en del af [43].

72. I denne sammenhæng er Kommissionen forpligtet til at undersøge de relevante oplysninger, som er blevet fremlagt for den under undersøgelsesproceduren, for så vidt som disse oplysninger kan afklare spørgsmålet, om denne foranstaltning udgør en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF [44].

73. Ifølge retspraksis kan Kommissionen i forbindelse med en støtteordning i afgørelsens begrundelse nøjes med at studere den omhandlede ordnings kendetegn ved bedømmelsen af, om den, på grund af regler i ordningen, medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne. Kommissionen er dermed ikke i en afgørelse vedrørende en sådan ordning forpligtet til at foretage en undersøgelse af støtten, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til sådan en ordning. Det er alene ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation [45].

38 – Dom af 19.9.2018, Kommissionen mod Frankrig og IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, præmis 110).

39 – Jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 90), af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 63), og af 19.9.2018, Kommissionen mod Frankrig og IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, præmis 110).

40 – Dom af 25.6.1970, Frankrig mod Kommissionen (47/69, EU:C:1970:60, præmis 7).

41 – Jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 98).

42 – Jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 101), og af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 19 og 24).

43 – Jf. dom af 1.10.2015, Electrabel og Dunamenti Erőmű mod Kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, præmis 104). Angående nødvendigheden af ved vurderingen af en foranstaltning på grundlag af artikel 107 TEUF at tage hensyn til alle relevante elementer og deres sammenhæng henvises der også til generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punkt 51).

44 – Jf. i denne retning, og analogt hvad angår anvendelsen af kriteriet om den private investor, dom af 1.10.2015, Electrabel og Dunamenti Erőmű mod Kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, præmis 103 og 105 og den deri nævnte retspraksis).

45 – Jf. dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis), og af 13.6.2013, HGA m.fl. mod Kommissionen (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, præmis 114).

74. Af denne retspraksis kan udledes, at Kommissionen i tilfælde af en støtteordning ganske vist i henhold til den ovenfor i punkt 68-72 nævnte retspraksis er forpligtet til – på grundlag af en samlet analyse, der tager hensyn til alle retlige og faktiske omstændigheder ved denne støtte – at godtgøre, at alle kriterierne i begrebet statsstøtte, herunder eksistensen af en selektiv fordel, er opfyldt, men dog kan begrænse sig til at undersøge den omhandlede ordnings generelle indhold, uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om den nævnte ordning indeholder støtteelementer [46].

c) Om nødvendigheden af en undersøgelse ex ante

75. Det fremgår af retspraksis, at i tilfælde af en skatteordning som den i den foreliggende sag omhandlede, der finder anvendelse årligt eller periodisk, skal der sondres mellem vedtagelsen af støtteordningen og tildelingen af årlig støtte i henhold til denne ordning [47].

76. Ifølge retspraksis skal den undersøgelse, som er påkrævet med henblik på at fastslå, om betingelserne for begrebet statsstøtte, og især betingelsen om, at der tildeles en fordel, er opfyldt, i sådanne tilfælde foretages ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede skatteordning [48]. Det drejer sig derfor om en undersøgelse ex ante [49].

77. Eftersom foranstaltningen for at blive kvalificeret som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal favorisere sine modtagere [50], sigter denne undersøgelse ex ante mod at fastlægge, om anvendelsen af den omhandlede skatteordning, i lyset af ordningens kendetegn, på tidspunktet for dens vedtagelse kunne, dvs. var i stand til, at føre til en beskatning af de modtagende virksomheder, der er lavere end den, som fulgte af anvendelsen af den almindelige skatteordning [51].

78. Det følger af ovenstående betragtninger, at beviset – på grundlag af en undersøgelse ex ante – for, at den skattemæssige undtagelsesordning kan give en fordel, er uafhængigt af konstateringen af, at støtten reelt årligt er blevet individuelt tildelt ved anvendelsen af denne ordning, og derfor af beviset for den konkrete udmøntning af fordelen i de enkelte tilfælde af anvendelsen af denne ordning, hvilket i øvrigt er i overensstemmelse med den ovenfor i punkt 73 og 74 nævnte retspraksis.

79. Desuden kan det med hensyn til visse ordninger som de ovenfor i punkt 75 nævnte, henset til ordningens særlige kendetegn, være umuligt på tidspunktet for vedtagelsen af undtagelsesordningen, og dermed på grundlag af en undersøgelse ex ante, at fastslå, om den fordel, som følger af anvendelsen af denne ordning, udmønter sig i hvert skatteår [52].

80. Umuligheden af på grundlag af en undersøgelse ex ante at fastsætte den eksakte værdi af fordelen, og derfor dens konkrete udmøntning i alle skatteår, kan dog ikke fritage Kommissionen fra at foretage en undersøgelse ex ante med henblik på at fastslå, om den pågældende ordning kan udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Der skal nemlig foretages en sondring mellem muligheden

46 – Jf. dom af 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 67).

47 – Jf. i denne retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 22).

48 – Dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 22). Vedrørende nødvendigheden af, at undersøgelsen af, hvorvidt der foreligger en fordel, foretages ud fra de beviser, der var til rådighed på det tidspunkt, hvor beslutningen om at tildele denne støtte blev truffet, henvises der også til dom af 1.10.2015, Electrabel og Dunamenti Erőmű mod Kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, præmis 104).

49 – Jf. i samme retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 48 og 51).

50 – Jf. den ovenfor i punkt 63 nævnte retspraksis.

51 – Jf. i denne retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 24; jf. i denne henseende også præmis 19).

52 – Jf. eksempelvis dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 19).

for at undersøge udkastet til de pågældende foranstaltninger i lyset af artikel 107, stk. 1, TEUF og muligheden for at beregne støttens præcise beløb. Den ovennævnte eventuelle umulighed kan derfor ikke fritage medlemsstaten fra dens anmeldelsespligt, ligesom det heller ikke kan fritage Kommissionen fra at undersøge den omhandlede ordning i forhold til den nævnte bestemmelse [53].

81. I denne henseende skal det endvidere bemærkes, at ifølge retspraksis må den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage som et led i sine afgørelser på statsstøtteområdet for at fastslå, om betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF er opfyldt, ikke føre til en begunstigelse af de medlemsstater, der udbetaler støtte i strid med den i artikel 108, stk. 3, TEUF fastsatte anmeldelsespligt, til skade for dem, der anmelder påtænkt støtte [54].

82. Selv om dette princip, der er afledt af retspraksis vedrørende fastsættelsen af betingelserne om foranstaltningens påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejning af konkurrencen, ganske vist ikke fritager Kommissionen fra at godtgøre, at betingelsen om fordel er opfyldt [55], kræver det imidlertid med hensyn til foranstaltninger, der ikke er blevet anmeldt, at der gennemføres en undersøgelse af alle betingelser om begrebet statsstøtte, som ikke fører til en begunstigelse af den medlemsstat, der ikke har anmeldt foranstaltningen. I denne sammenhæng har Domstolen i flere tilfælde bemærket, at anmeldelsespligten udgør et af de grundlæggende elementer i den ved EUF-traktaten indførte kontrolordning på området for statsstøtte [56].

83. En sådan begunstigelse ville efter min opfattelse ske, såfremt Kommissionen ved vurderingen af en skatteordning som den ovenfor i punkt 75 omhandlede, der ikke er blevet anmeldt af den pågældende medlemsstat, var forpligtet til – på grundlag af ex post indhentede oplysninger – at fastlægge, om fordelen ved anvendelsen af den omtvistede ordning reelt har udmøntet sig for modtagerne i alle de pågældende skatteår, eller under alle omstændigheder forpligtet til at afgøre, om de fordele, som har udmøntet sig i bestemte skatteår, er blevet udlignet af ulemper konstateret i andre skatteår. Ifølge den ovenfor i punkt 73, 74 og 78 nævnte retspraksis skal den eksakte værdi af fordelen, og derfor dens konkrete udmøntning i de enkelte relevante skatteår, bestemmes på tilbagesøgningsstadiet.

84. Sammenfattende fremgår det af alle ovenstående overvejelser, at i tilfælde af skattemæssige undtagelsesordninger, der finder anvendelse årligt eller periodisk, må det ifølge Domstolens praksis lægges til grund, at der er tale om en fordel, når Kommissionen i forbindelse med en almindelig skatteordning, der anvendes inden for den referenceramme, der er genstand for undersøgelsen, beviser – på grundlag af en undersøgelse ex ante, der er i overensstemmelse med de i det foregående afsnit anførte principper – at den omhandlede foranstaltning kan give de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre relevante afgiftspligtige. Bestemmelsen af den eksakte værdi af fordelen og derfor dens eventuelle konkrete udmøntning i alle de pågældende skatteår bliver først aktuel på tidspunktet for en eventuel tilbagesøgning på grundlag af alle relevante elementer [57].

85. Det er i lyset af principperne i dette afsnit, at jeg i det følgende afsnit vil analysere Kommissionens klagepunkter vedrørende den appellerede dom.

53 – Jf. i denne retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 48-53).

54 – Jf. dom af 14.2.1990, Frankrig mod Kommissionen, »Boussac Saint Frères« (C-301/87, EU:C:1990:67, præmis 33), af 29.4.2004, Italien mod Kommissionen (C-298/00 P, EU:C:2004:240, præmis 49), og af 1.6.2006, P & O European Ferries (Vizcaya) og Diputación Foral de Vizcaya mod Kommissionen (C-442/03 P og C-471/03 P, EU:C:2006:356, præmis 110).

55 – Jf. i denne henseende generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse fra april 2014 Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punkt 65-67), hvis bedømmelse i det væsentlige blev tiltrådt af Domstolen i præmis 103 i dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 – Jf. dom af 5.3.2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

57 – Jf. i samme retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 54).

3. Analyse af det enkelte anbringende

a) Spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede afgørelse kun undersøgte en støtteordning eller også individuel støtte

86. Indledningsvis skal der tages stilling til Kommissionens argument om, at Retten fejlagtigt fandt i den appellerede doms præmis 69, at den omtvistede afgørelse skal fortolkes som en afgørelse vedrørende både en støtteordning og individuel støtte. Såfremt det lægges til grund, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse kun undersøgte en støtteordning, kunne Kommissionen som anført ovenfor i punkt 73 og 74, selv om den er forpligtet til at bevise, at alle betingelser i artikel 107, stk. 1, TEUF er opfyldt, i dette øjemed faktisk begrænse sig til at undersøge den omhandlede ordnings generelle indhold, uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om den nævnte ordning indeholdt støtteelementer.

87. I denne henseende skal det bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 69 in fine konkluderede, at den omtvistede afgørelse ikke kun kvalificerede den omhandlede ordning som en støtteordning, men udtalte sig i betragtningerne og i konklusionen [58] om den støtte, der er individuelt tildelt til de fire berørte klubber, angivet ved navn, idet det fremgår, at den »derfor skal betragtes som ulovlig og uforenelig støtte«. På denne baggrund fandt Retten, at den omtvistede afgørelse, i modsætning til det af Kommissionen hævdede, skulle anses for at vedrøre både en støtteordning og individuel støtte.

88. I denne forbindelse skal det bemærkes, at ved »støtteordning« i henhold til artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 forstås enhver retsakt, på grundlag af hvilken der uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt, og enhver retsakt, på grundlag af hvilken støtte, der ikke er knyttet til et specifikt projekt, kan ydes til en eller flere virksomheder, uden at tidsrummet eller beløbet er nærmere fastsat.

89. I det foreliggende tilfælde hersker der ikke tvivl om, at den omtvistede afgørelse undersøgte en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Dette kan udledes af ordlyden af den syvende tillægsbestemmelse til lov nr. 10/1990 [59], på baggrund af hvilken undtagelsesordningen fandt anvendelse på de berørte klubber, og som således henhører under den i det foregående punkt nævnte definition af ordning. Endvidere kvalificerede den omtvistede afgørelse flere steder den skatteordning, som fulgte af den omhandlede foranstaltning, som en støtteordning [60].

90. I øvrigt bestred Retten ikke, at den omtvistede afgørelse undersøgte en støtteordning, men ifølge Retten tog Kommissionen også stilling til de enkelte individuelle støtteforanstaltninger.

91. I denne sammenhæng skal det imidlertid erindres, at ved »individuel støtte« i medfør af artikel 1, litra e), i forordning 2015/1589 forstås to former for støtte, nemlig støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning. Eftersom der i lyset af overvejelserne i ovenstående punkter ikke hersker tvivl om, at de enkelte støtteforanstaltninger – hvis de kan kvalificeres som sådanne [61] – der omfattede de fire berørte klubber (dvs. fastlæggelsen af skattebyrden for hvert skatteår i henhold til skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje), blev ydet på grundlag af en støtteordning, er kun det andet tilfælde i denne bestemmelse eventuelt relevant.

58 – Retten nævnte 90. betragtning til og artikel 1 i den omtvistede afgørelse. Faktisk benyttes udtrykket individuel støtte (ayuda individual) også i artikel 2 og 3 i den omtvistede afgørelses version på spansk, det autentiske sprog.

59 – Ordlyden af denne bestemmelse er gengivet i fodnote 4 i den omtvistede afgørelse.

60 – Jf. 47., 78. og 90. betragtning til samt artikel 2-6 i den omtvistede afgørelse.

61 – Hvilket selvsagt afhænger af udfaldet af det søgsmål, som FC Barcelona har anlagt til prøvelse af den omtvistede afgørelse.

92. Det fremgår dog af retspraksis, at individuelle støttetildelinger på grundlag af en støtteordning, der som sådan skulle være blevet anmeldt af den pågældende medlemsstat, udgør simple foranstaltninger om gennemførelse af den almindelige støtteordning, der i princippet ikke skal anmeldes til Kommissionen [62]. Heraf kan udledes, at de enkelte støtteforanstaltninger for de berørte klubber ikke skulle anmeldes til Kommissionen, fordi de fulgte af den automatiske anvendelse af den omhandlede skatteordning, der kan kvalificeres som støtteordning, og derfor ikke kan kvalificeres som »individuel støtte« som omhandlet i artikel 1, litra e), i forordning 2015/1589.

93. I den omtvistede afgørelse kvalificerede Kommissionen derfor fejlagtigt foranstaltningerne om gennemførelse af den omtvistede ordning som individuel støtte, og i konsekvens heraf fandt Retten i den appellerede doms præmis 69, at afgørelsen skulle anses for at vedrøre både en støtteordning og individuel støtte.

94. Det skal derfor konkluderes, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse udelukkende undersøgte en støtteordning, og eftersom de af denne ordning begunstigede, eller i det mindste nogle af dem [63], er angivet ved navn, tog Kommissionen stilling til enkelte foranstaltninger om gennemførelse af denne støtteordning.

b) Kommissionens argumenter om, at Retten begik retlige fejl med hensyn til den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage med henblik på at fastslå, at der foreligger en fordel

95. På ovenstående baggrund vil jeg nu undersøge Kommissionens klagepunkt, hvorefter Retten i den appellerede dom begik en retlig fejl med hensyn til vurderingen af den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage med henblik på at fastslå, om en bestemt skatteordning indrømmer sine begunstigede fordele, især hvad angår vurderingen af forbindelsen mellem fordelagtige og ufordelagtige elementer i ordningen.

1) Rettens ræsonnement

96. I denne forbindelse skal det nævnes, at Retten i den appellerede dom først og fremmest fandt, at med henblik på bedømmelsen af, om skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, kunne bringe de berørte (dvs. de klubber, som var omfattet af ordningen i kraft af undtagelsesbestemmelsen i lov nr. 10/1990) i en mere fordelagtig situation, end hvis de havde skullet drive virksomhed som sportsaktieselskaber, skulle de forskellige dele af skatteordningen bedømmes samlet. Denne tilgang er i overensstemmelse med den ovenfor i punkt 70 og 71 nævnte retspraksis. Ifølge Retten udgjorde i øvrigt de forskellige dele af den omtvistede ordning en uadskillelig enhed [64].

97. Retten konstaterede desuden, at Kommissionen med rette havde fastlagt, at der på de fire klubber, der var omfattet af den omtvistede ordning, i den pågældende periode var blevet anvendt en gunstig nominel skattesats i forhold til de klubber, der drives som sportsaktieselskaber [65]. Der er tale om en uanfægtet konstatering af faktisk karakter (som i øvrigt i princippet ikke kan anfægtes under en appelsag).

62 – I denne henseende henvises der i denne retning til dom af 5.10.1994, Italien mod Kommissionen (C-47/91, EU:C:1994:358, præmis 21).

63 – I denne henseende vil jeg fremhæve, at formuleringen af den omtvistede afgørelses artikel 1, og især brug af udtrykket »navnlig«, giver plads til, at andre modtagere af den omtvistede almindelige ordning eventuelt kan angives ved navn.

64 – Den appellerede doms præmis 53 og 54.

65 – Den appellerede doms præmis 55.

98. I de efterfølgende præmisser [66] lagde Retten imidlertid til grund, at som et led i den samlede undersøgelse af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, kunne undersøgelsen af den fordel, som fulgte af den gunstige skattesats, ikke adskilles fra undersøgelsen af de øvrige dele af denne ordning, og især fra undersøgelsen af skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste. På grundlag af konstateringen om, at der under den administrative procedure var blevet gjort gældende, at loftet for dette fradrag var lavere for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, end for sportsaktieselskaber, kritiserede Retten Kommissionen for ikke i tilstrækkelig grad at have undersøgt virkningen af dette fradrag. Retten fandt, at det med udgangspunkt i Kommissionens undersøgelse ikke kunne udelukkes, at de lavere fradragsmuligheder i ordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, kunne opveje den fordel, som fulgte af den reducerede nominelle skattesats. Retten kritiserede derfor endvidere Kommissionen for ikke at have anmodet Kongeriget Spanien om tilstrækkelige oplysninger herom og for dermed at have tilsidesat sin pligt til at udvise omhu i forbindelse med undersøgelsen. Det er om disse aspekter, at Kommissionens appel koncentrerer sig.

2) Spørgsmålet om, hvilken type undersøgelse Kommissionen skal foretage, og hvilke faktorer Kommissionen skal tage hensyn til som et led i en sådan undersøgelse

99. I denne forbindelse skal det imidlertid anføres, at den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage med henblik på at fastslå, om betingelserne for begrebet statsstøtte, og især betingelsen om, at der tildeles en fordel, er opfyldt, i tilfælde af en skatteordning som den for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje – således som det fremgår af punkt 75-77 ovenfor – er en undersøgelse ex ante, der foretages ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede skatteordning.

100. Det er korrekt, at denne undersøgelse ifølge den ovenfor i punkt 69-72 nævnte retspraksis skal foretages omhyggeligt og upartisk ved, at ordningen undersøges i sin helhed, således at der ved den samlede bedømmelse af den pågældende ordning tages hensyn til alle ordningens kendetegn med henblik på at fastslå, om den udgør støtte, og der foretages en vurdering af alle relevante oplysninger, som er blevet fremlagt under undersøgelsesproceduren.

101. For at godtgøre, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, kunne give de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end de øvrige professionelle fodboldklubber, skulle Kommissionen derfor tage hensyn til alle elementer i denne skatteordning, der på baggrund af en undersøgelse ex ante kunne godtgøre, at der forelå en fordel, og således både fordelagtige og ufordelagtige faktorer.

102. Det fremgår endvidere af punkt 78-80 ovenfor, dels at beviset – på grundlag af en undersøgelse ex ante – for, at den skattemæssige undtagelsesordning kan give en fordel, er uafhængigt af beviset for den konkrete udmøntning af fordelen i de enkelte tilfælde af anvendelsen af denne ordning, dels at umuligheden af på tidspunktet for vedtagelsen af undtagelsesordningen at fastslå, om den fordel, som følger af denne ordning, udmønter sig i alle skatteår, ikke kan fritage Kommissionen fra at undersøge, om den pågældende ordning kan udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

103. Det er på grundlag af disse overvejelser, at et tilfælde som det foreliggende skal bedømmes, hvor en skattemæssig undtagelsesordning fastsætter en gunstig skattesats og på samme tid inkluderer dele, såsom skattefradrag, der kan opveje den fordel, som følger af anvendelsen af denne gunstige skattesats.

66 – Den appellerede doms præmis 56-59.

104. Såfremt det inden for rammerne af en undersøgelse ex ante, dvs. ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af skatteordningen, ikke er muligt at fastsætte den eksakte betydning af disse dele, og derfor deres indvirkning på skattebyrden, fordi denne betydning afhænger af omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere for hvert skatteår [67], og som først indtræder efter vedtagelsen af ordningen, vil det ikke være muligt ex ante at fastsætte, om disse dele i hvert skatteår vil opveje den fordel, som følger af anvendelsen af den i den pågældende ordning fastsatte gunstige skattesats. Hvis det ikke er muligt ex ante at fastsætte betydningen af fradragene, vil det derfor ikke være muligt ex ante at vide, om disse i alle skatteår vil udligne den fordel, som følger af anvendelsen af den gunstige skattesats. Således vil det ikke være muligt ex ante at udelukke eksistensen af denne fordel i alle de pågældende skatteår.

105. Kun såfremt disse dele, alene eller i kombination med andre elementer i den omhandlede skatteordning, har en sådan karakter, at de altid og systematisk udligner den fordel, som følger af anvendelsen af den gunstige skattesats, vil det på grundlag af en undersøgelse ex ante være muligt at udelukke, at denne fordel som følge af anvendelsen af disse dele konkret udmønter sig i alle skatteår.

106. I modsat fald kan undersøgelsen af den konkrete virkning af faktorer af denne art på fordelen ikke foretages ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af foranstaltningen, men deres virkning vil kun kunne vurderes ex post på det eventuelle tilbagesøgningsstadium.

107. Der kan derfor ikke ses bort fra faktorer af denne art, i deres egenskab af dele af skatteordningen, i forbindelse med undersøgelsen af den omhandlede skatteordning. Imidlertid kan de ikke vurderes som et led i undersøgelsen ex ante af denne ordning med hensyn til eksistensen af fordelen. Virkningen af disse faktorer er derimod relevant for at fastsætte den eksakte værdi af støtten, og derfor dens eventuelle konkrete udmøntning, hvilket som anført ovenfor i punkt 80 adskiller sig fra undersøgelsen ex ante af, om fordelen eksisterer [68].

3) Kommissionens undersøgelse af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje

108. Som det fremgår af punkt 97 ovenfor, konstaterede Retten i den foreliggende situation, at Kommissionen med rette havde fastslået, at den skattemæssige undtagelsesordning fastsatte en gunstig skattesats for de berørte klubber, hvilket i sig selv kunne give dem en gunstigere økonomisk stilling end de klubber, der var omfattet af den almindelige skatteordning.

109. Desuden er det ubestridt, at Kommissionen – da det ikke var muligt ex ante at fastsætte den konkrete virkning af skattefradragene for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste på grundlag af en undersøgelse ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den omtvistede ordning – ikke på forhånd og for hvert skatteår var i stand til at fastsatte det præcise beskatningsniveau i forbindelse med den skattemæssige undtagelsesordning [69]. Kommissionen kunne derfor ikke udelukke, at anvendelsen af skattefradragene for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste på de berørte klubber i hvert skatteår ville medføre en lavere beskatning i forhold til øvrige klubber. Med andre ord var Kommissionen ikke i stand til for hvert skatteår at udelukke, at der forelå

67 – Eksempelvis de forretningsmæssige valg truffet af modtageren af fritagelsen eller lokale organers fastsættelse af skattesatser sådan som i den sag, som gav anledning til dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811; jf. især præmis 20-23).

68 – Jf. i samme retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 51).

69 – Jf. i samme retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 19).

en fordel for de klubber, der var omfattet af den gunstige skattesats. I denne sammenhæng vil jeg endvidere fremhæve, at det er ubestridt, at det omtvistede fradrag ikke var udformet således, at det ville sikre systematisk udligning i alle skatteår af den fordel, som fulgte af anvendelsen af en gunstig skattesats [70].

110. Som det fremgår af punkt 104-107 ovenfor, var Kommissionen i denne sammenhæng ikke i stand til – og kunne derfor ikke være forpligtet til – at tage højde for disse fradrag på tidspunktet for fastlæggelsen af eksistensen af fordelen, men disse fradrag skulle derimod tages i betragtning på tidspunktet for opgørelsen af støtten med henblik på at vurdere dens konkrete udmøntning i de pågældende skatteår.

111. I modsætning til hvad Retten lagde til grund, ville Kommissionen, selv om den havde taget hensyn til disse fradrag, ikke have kunnet konkludere på baggrund af en undersøgelse ex ante, at de lavere fradragsmuligheder i ordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, altid, dvs. i hvert skatteår, kunne opveje den fordel, som fulgte af anvendelsen af en gunstig skattesats, og herved udelukke, at der forelå en fordel i alle skatteår.

112. I denne forbindelse vil jeg også fremhæve, at Kommissionen i endnu mindre grad var nødt til – på tidspunktet for fastlæggelsen på grundlag af en undersøgelse ex ante af, at foranstaltningen kunne give en fordel til de berørte – at vurdere, om den samlede skattebyrde, som fulgte af anvendelsen af den skattemæssige undtagelsesordning, opgjort under hensyntagen til alle de pågældende skatteår, var højere eller lavere end den, som fulgte af anvendelsen af den almindelige ordning.

113. I tillæg til umuligheden af at foretage en sådan vurdering ex ante, idet det er umuligt ex ante at fastsætte niveauet og dermed virkningen af de omtvistede fradrag på hvert skatteår, skal det nemlig nævnes, at undtagelsen fra den almindelige ordning for fodboldklubber, på grundlag af hvilken den gunstige skattesats i skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, kunne anvendes på de berørte klubber, var udformet på ubestemt tid [71]. Fastsættelsen af de kumulative virkninger af de forskellige skatteniveauer, som fulgte af anvendelsen af de to forskellige ordninger (den almindelige ordning for sportsaktieselskaber og undtagelsesordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje) – og dermed den eventuelle fuldstændige udligning af de fordele, som fulgte af en gunstigere beskatning i visse regnskabsår, med ulemperne som følge af en ufordelagtig beskatning i andre regnskabsår – havde derfor kun kunnet foretages ex post på det tidspunkt, hvor anvendelsen af undtagelsesordningen ville være ophørt.

114. Af alle ovenstående betragtninger kan det efter min opfattelse udledes, at Rettens konklusion om, at Kommissionen ikke kunne fastslå, at der forelå en fordel, som fulgte af anvendelsen af en gunstig skattesats for de klubber, der var omfattet af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, uden at godtgøre, at fastsættelsen af loftet for skattefradragene på et niveau, der var mindre gunstigt end det for sportsaktieselskaber i denne ordning fastsatte, ikke opvejede den fordel, som fulgte af anvendelsen af denne skattesats, er behæftet med en retlig fejl.

70 – Som det fremgår af ovenstående punkt 35 og 44, har FC Barcelona og Kongeriget Spanien blot gjort gældende, at den spanske ordning fastsatte nominelle skattesatser og fradrag, som var udformet til at nå skatteneutralitet og til at sørge for, at organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og erhvervsdrivende enheder reelt var omfattet af den samme skattesats. Det fremgår imidlertid ikke af deres indlæg, at de har anfægtet Kommissionens argument, hvorefter de omtvistede fradrag ikke i alle skatteår kunne udligne den fordel, som fulgte af anvendelsen af en gunstig skattesats. Hvad angår FC Barcelonas argument om, at skatteordningen for erhvervsdrivende enheder samlet set ville være gunstigere for den nævnte klub, henvises der til punkt 112 og 113 nedenfor.

71 – Jf. i samme retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 50), hvor det anføres, at også den konkrete skatteordning var udformet på ubestemt tid. I denne forbindelse adskiller den nævnte ordning sig fra den i den foreliggende sag vurderede som bemærket i den appellerede doms præmis 74 og 75.

115. Det følger endvidere, at eftersom Kommissionen ikke var nødt til at tage hensyn til disse fradrag på tidspunktet for fastlæggelsen af eksistensen af en fordel, kan denne institution ikke kritiseres dels for ikke – ved en tilsidesættelse af sin pligt til at udvise omhu – at have anmodet om supplerende oplysninger, dels for ikke i tilstrækkelig grad – henset til den manglende hensyntagen til disse fradrag – at have godtgjort, at der forelå en fordel.

116. I denne forbindelse skal det endvidere anføres, at den omstændighed, som Retten korrekt fremhævede i den appellerede doms præmis 60, at et skattefradrag på bestemte betingelser i sig selv kan udgøre støtte, på ingen måde underminerer den konstatering, at hvis betydningen af et fradrag ikke kan undersøges ex ante, kan denne ikke vurderes inden for rammerne af en undersøgelse ud fra de beviser, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den omtvistede skatteordning for under alle omstændigheder at udelukke den fordel, som følger af anvendelsen af en gunstig skattesats. Med fortsat henvisning til den appellerede doms præmis 60 vil vurderingen af virkningen af den eventuelle tidsmæssige udjævning af mulighederne for at udskyde skattefradragene ganske vist foretages i et tilfælde som det ovenfor i punkt 109 nævnte, men først på tilbagesøgningsstadiet.

117. De konklusioner, som jeg har draget ovenfor i punkt 114 og 115, anfægtes efter min opfattelse ikke af de øvrige argumenter, som FC Barcelona og Kongeriget Spanien har fremsat.

118. Hvad angår for det første Kongeriget Spaniens argumenter vedrørende medlemsstaternes skattemæssige autonomi skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten[72]. De skal således i denne forbindelse afstå fra at træffe enhver form for foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked.

119. Vedrørende for det andet nødvendigheden, som flere gange er blevet fremhævet af både FC Barcelona og af Kongeriget Spanien, af, at undersøgelsen af eksistensen af fordelen tager højde for den reelle skattesats og ikke blot den nominelle, vil jeg erindre om, at Kommissionen som anført i punkt 69-71, 100 og 101 skal tage hensyn til alle relevante elementer i den omhandlede skatteordning, og derfor ikke bare til den nominelle skattesats. Dette ændrer imidlertid ikke, at såfremt det på grundlag af analysen af en del af denne skatteordning ikke er muligt ex ante at udelukke eksistensen af fordelen som følge af den gunstige skattesats, kan dette element, som anført ovenfor i punkt 104-107, ikke tages i betragtning ved undersøgelsen ex ante, men dens virkning skal vurderes i den undersøgelse ex post, som foretages på tilbagesøgningsstadiet. Det samme ræsonnement gælder for argumenterne vedrørende skattetilgodehavender, som følger af anvendelsen af et element af en sådan art i den omhandlede skatteordning.

c) Konklusion om det enkelte anbringende

120. Efter min opfattelse følger det af samtlige ovenstående betragtninger, at Kommissionen skal gives medhold i appellen, og at den appellerede dom derfor skal ophæves.

V. Om sagens hjemvisning til Retten

121. Ifølge artikel 61, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, hvis den ophæver den af Retten trufne afgørelse, enten selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse, eller hjemvise den til Retten til afgørelse.

72 – Jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

122. I denne sammenhæng mener jeg, at de klagepunkter, som FC Barcelona, understøttet af Kongeriget Spanien, fremførte i første instans inden for rammerne af det andet anbringende, og som Retten tog til følge i den appellerede dom [73], kan analyseres i lyset af det ovenfor i punkt 99-119 anførte.

123. I denne henseende vil jeg fremhæve, at Kommissionen i 68. betragtning in fine til den omtvistede afgørelse anførte, at inden for rammerne af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, blev skattetilgodehavendet knyttet til skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste ikke ydet systematisk, men alene på bestemte betingelser, som ikke altid var opfyldt [74], hvilket indebærer, at det ikke systematisk og i alle skatteår kunne udligne den fordel, som fulgte af den gunstige skattesats. Endvidere anførte Kommissionen i 95. betragtning til den omtvistede afgørelse, at den reelle virkning af disse fradrag ville være blevet vurderet på tidspunktet for opgørelsen af støtten, idet det for hvert regnskabsår ville være blevet fastlagt, om støtten udmøntede sig. Derfor er Kommissionens tilgang i den omtvistede afgørelse i overensstemmelse med de ovenfor i punkt 99-113 anførte overvejelser. Heraf følger, at de i det foregående punkt nævnte klagepunkter endeligt bør forkastes.

124. Sagen er dog ikke moden til, at Domstolen kan træffe endelig afgørelse om de øvrige argumenter, som blev fremsat i det andet anbringende, som oplyst i den appellerede doms præmis 39 og 40, og heller ikke om det tredje, det fjerde og det femte anbringende, som FC Barcelona fremsatte i første instans.

125. Efter min opfattelse bør sagen derfor hjemvises til Retten til bedømmelse af disse argumenter og anbringender.

VI. Forslag til afgørelse

126. På grundlag af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Den Europæiske Unions Rets dom af 26. februar 2019, Fútbol Club Barcelona mod Kommissionen (T-865/16, EU:T:2019:113), ophæves.

2) Sagen hjemvises til Den Europæiske Unions Ret.

3) Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.«

73 – Jf. den appellerede doms præmis 38.

74 – Jf. punkt 15 i dette forslag til afgørelse.