



Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Fjerde Afdeling)

26. februar 2019*

»Statsstøtte – støtte gennemført af de spanske myndigheder til fordel for visse professionelle fodboldklubber – gunstig indkomstskattesats for klubber, der tillades status som enhed, der ikke arbejder med gevinst for øje – afgørelse, hvorved det fastslås, at støtten ikke er forenelig med det indre marked – etableringsfrihed – fordel«

I sag T-865/16,

Futbol Club Barcelona, Barcelona (Spanien), først ved advokaterne J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco og C. Iglesias Megías, derefter ved J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset og A. Sellés Marco,

sagsøger,

støttet af

Kongeriget Spanien først ved A. Gavela Llopis og J. García-Valdecasas Dorego, derefter ved A. Gavela Llopis, som befuldmægtigede,

intervenient,

mod

Europa-Kommissionen ved G. Luengo, B. Stromsky og P. Němečková, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

vedrørende et søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2016/2391 af 4. juli 2016 om statsstøtte SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), som Spanien har gennemført for visse fodboldklubber (EUT 2016, L 357, s. 1).

har

RETTEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, H. Kanninen (refererende dommer), og dommerne J. Schwarcz og C. Iliopoulos,

justitssekretær: ekspeditionssekretær J. Palacio González,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. juni 2018,

* Processprog: spansk.

afsagt følgende

Dom

Tvistens baggrund

- 1 Artikel 19, stk. 1, i Ley 10/1990 del Deporte (lov nr. 10/1990 om sport) af 15. oktober 1990 (BOE nr. 249 af 17.10.1990, s. 30397, 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.
- 2 Ved den syvende tillægsbestemmelse fastsatte lov nr. 10/1990 imidlertid en undtagelse for professionelle sportsklubber, der havde opnået et positivt resultat i de regnskabsår, der lå forud for lovens vedtagelse. Sagsøgeren, Futbol Club Barcelona, og tre andre professionelle fodboldklubber faldt ind under anvendelsesområdet for den undtagelse, der blev fastsat i lov nr. 10/1990. Disse fire organisationer havde således en mulighed, som de udnyttede, for fortsat at drives som sportsklubber.
- 3 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.
- 4 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 fire professionelle fodboldklubber, herunder sagsøgeren, i forhold til sportsaktieselskaber.
- 5 Under den formelle undersøgelsesprocedure modtog og undersøgte Kommissionen skriftlige indlæg fra Kongeriget Spanien og berørte parter, herunder sagsøgeren.
- 6 Ved afgørelse (EU) 2016/2391 af 4. juli 2016 om statsstøtte SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), som Spanien har gennemført for visse fodboldklubber (EUT 2016, L 357, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«), konkluderede Kommissionen, at Kongeriget Spanien med lov nr. 10/1990 ulovligt havde indført en støtte i form af en fordelagtig selskabsskat for sagsøgeren, Club Atlético Osasuna, Athletic Club [Bilbao] og Real Madrid Club de Fútbol i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF (den anfægtede afgørelses artikel 1). Kommissionen konkluderede endvidere, at denne ordning ikke var forenelig med det indre marked, og pålagde følgelig Kongeriget Spanien at bringe den til ophør (artikel 4, stk. 4) 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 (artikel 4, stk. 1), idet den dog tog forbehold for det tilfælde, at støtten udgjorde de minimis-støtte (artikel 2). Den anfægtede afgørelse pålægger endelig sin adressat at opfylde kravene i afgørelsens konklusion øjeblikkeligt og effektivt for så vidt angår tilbagesøgningen af den tildelte støtte (artikel 5, stk. 1) og inden for fire måneder efter datoen for meddelelsen af afgørelsen for så vidt angår gennemførelsen af afgørelsen i sin helhed (artikel 5, stk. 2).

Retsforhandlinger og parternes påstande

- 7 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 7. december 2016 har sagsøgeren anlagt nærværende sag.
- 8 Sagsøgeren har inden for rammerne af stævningen endvidere fremsat en anmodning til Retten om at få fremlagt et dokument, der vedrører proceduren om tilbagesøgning af støtten.

- 9 Kommissionen har indgivet svarskrift til Rettens Justitskontor den 27. februar 2017.
- 10 Sagsøgeren har indgivet replik til Rettens Justitskontor den 19. april 2017.
- 11 Ved beslutning af 25. april 2017 har formanden for Rettens Fjerde Afdeling givet Kongeriget Spanien tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for sagsøgerens påstande.
- 12 Kommissionen har indleveret duplik til Rettens Justitskontor den 6. juni 2017.
- 13 Kongeriget Spanien har indgivet sit interventionsindlæg til Rettens Justitskontor den 6. juli 2017.
- 14 Kommissionen og sagsøgeren har henholdsvis den 27. juli 2017 og den 23. august 2017 fremsat deres bemærkninger til interventionsindlægget.
- 15 Ved skrivelse af 3. september 2017 har sagsøgeren anmodet om at afgive mundtlige indlæg i retsmødet.
- 16 Retten har inden for rammerne af de foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, der er fastsat i artikel 89 i Rettens procesreglement, stillet Kommissionen og Kongeriget Spanien skriftlige spørgsmål, som de har besvaret inden for den fastsatte frist.
- 17 Kommissionen har i retsmødet givet afkald på at anfægte, at søgsmålet kan antages til realitetsbehandling, hvilket er blevet tilført protokollatet for retsmødet.
- 18 Ved skrivelse af 28. juni 2018 har sagsøgeren fremsat en anmodning om, at visse oplysninger udelades i forhold til offentligheden.
- 19 Ved afgørelse af 23. juli 2018 afsluttede formanden for Rettens Fjerde Afdeling retsforhandlingernes mundtlige del.
- 20 Sagsøgeren har nedlagt følgende påstande:
- Principalt annulleres den anfægtede afgørelse.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 4 og 5.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 21 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- Frifindelse.
 - Sagsøgeren tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 22 Kongeriget Spanien har nedlagt følgende påstande:
- Sagsøgeren gives medhold, og den anfægtede afgørelse annulleres.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Retlige bemærkninger

- 23 Sagsøgeren har til støtte for søgsmålet fremsat fem anbringender:
- det første anbringende om 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, for så vidt som Kommissionen tilsidesatte sin pligt til i statsstøtteprocedurer at tage hensyn til overtrædelserne af de øvrige bestemmelser i traktaten
 - det andet anbringende i det væsentlige om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af dels et urigtigt skøn fra Kommissionens side med hensyn til, om der forelå en fordel, dels en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning ved undersøgelsen af, om den pågældende fordel forelå
 - det tredje anbringende om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet
 - det fjerde anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af den omstændighed, at den omhandlede foranstaltning er berettiget af skattesystemets interne logik
 - det femte anbringende om en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 1, TEUF og af artikel 21-23 i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 [TEUF] (EUT 2015, L 248, s. 9), for så vidt som Kommissionen ikke overholdt den fastsatte procedure for eksisterende støtte.

Anmodningen om fremlæggelse af et dokument

- 24 Sagsøgeren anførte i retsmødet som svar på et spørgsmål fra Retten, at det dokument, som sagsøgeren ønskede at få fremlagt (jf. præmis 8 ovenfor), endnu ikke var blevet udfærdiget, hvilket blev bekræftet af Kongeriget Spanien. Følgelig er det uforholdt at tage stilling til denne anmodning om foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse.

Det første anbringende om en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 107 TEUF og 108 TEUF, samt af artikel 16 i chartret om grundlæggende rettigheder

- 25 Sagsøgeren har gjort gældende, at Kommissionen ved at se bort fra den særlige omstændighed, at lov nr. 10/1990, der er genstand for den anfægtede afgørelse, er i strid med artikel 49 TEUF, for så vidt som den ubehørigt pålægger professionelle sportsklubber en retlig form, tilsidesatte sin pligt til i den omhandlede procedure at tage hensyn til overtrædelserne af de øvrige bestemmelser i traktaten. Lov nr. 10/1990 begrænser friheden til at vælge retlig form og følgelig retten til fri etablering, hvilket Kommissionen undlod at tage hensyn til.
- 26 Kommissionen har bestridt sagsøgernes argumenter.
- 27 Sagsøgeren har med sit anbringende i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen skulle have konstateret, at den pligt til at lade sig omdanne til sportsaktieselskaber, der blev pålagt professionelle sportsklubber, var i strid med artikel 49 TEUF. Denne konstatering ville have ført Kommissionen til at afslutte denne procedure til fordel for en anvendelse af artikel 49 TEUF på den statslige foranstaltning, som pålagde de professionelle sportsklubber at lade sig omdanne til sportsaktieselskaber. Det skal endvidere bemærkes, at sagsøgeren har påberåbt sig en tilsidesættelse af artikel 16 i chartret om

grundlæggende rettigheder vedrørende friheden til at oprette og drive egen virksomhed uden at fremføre en anden og uafhængig argumentation end den, der blev fremført i forhold til artikel 49 TEUF, 107 TEUF og 108 TEUF.

- 28 Det skal indledningsvis bemærkes, at Kommissionen for så vidt angår valget om at anlægge et traktatbrudssøgsmål råder over en skønsbeføjelse, der afskærer private fra at kræve af denne institution, at den indtager et bestemt standpunkt (jf. kendelse af 24.11.2016, Petraitis mod Kommissionen, C-137/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:904, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis). De proceduremæssige valg, som Kommissionen foretog i den foreliggende sag, og som bestod i at anvende artikel 107 TEUF og 108 TEUF snarere end artikel 49 TEUF, falder således uden for Rettens prøvelse.
- 29 Det følger af fast retspraksis, at selv om den i artikel 107 TEUF og 108 TEUF fastsatte procedure overlader et skøn til Kommissionen med henblik på vurderingen af, om en statsstøtteordning kan forenes med det indre markeds krav, følger det af traktatens almindelige opbygning, at denne procedure aldrig må føre til resultater, der er i strid med traktatens særlige bestemmelser (jf. dom af 9.9.2010, British Aggregates m.fl. mod Kommissionen, T-359/04, EU:T:2010:366, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Denne pligt for Kommissionen gælder specielt i tilfælde, hvor de andre bestemmelser i traktaten også tilsigter at forhindre, at konkurrencen inden for det indre marked fordrejes, som i den foreliggende sag artikel 49 TEUF, der tilsigter at beskytte etableringsfriheden og derved den frie konkurrence mellem økonomiske aktører i en medlemsstat, der er etableret i en anden medlemsstat, og de økonomiske aktører i denne sidstnævnte medlemsstat. Når Kommissionen vedtager en afgørelse om, hvorvidt en støtte er forenelig med det indre marked, kan den således ikke se bort fra, at der er fare for, at individuelle erhvervsdrivende griber ind i konkurrencen inden for det indre marked (jf. i denne retning dom af 13.5.2015, Niki Luftfahrt mod Kommissionen, T-511/09, EU:T:2015:284, præmis 215).
- 31 Det skal imidlertid bemærkes, at sagsøgeren i den foreliggende sag ikke har påberåbt sig, at procedurens resultat i forbindelse med undersøgelsen af støtteordningens forenelighed med det indre marked er i strid med princippet om etableringsfrihed som fastsat i artikel 49 TEUF. Sagsøgeren har derimod kritiseret den omstændighed, at Kommissionen ikke foretog en undersøgelse af, om lov nr. 10/1990, som Kommissionen fandt var i strid med artikel 107 TEUF og 108 TEUF, idet den indfører en undtagelsesordning for fire professionelle fodboldklubber, endvidere var i strid med artikel 49 TEUF ved at indføre en regel om, at professionelle spanske sportsklubber skulle omdannes til sportsaktieselskaber.
- 32 I denne forbindelse gælder, at selv om den retspraksis, der er henvist til i præmis 29 og 30 ovenfor, fastsætter en pligt for Kommissionen til ikke at erklære en statsstøtte, der ved visse af sine gennemførelsesforanstaltninger tilsidesætter andre af traktatens bestemmelser, forenelig med det indre marked (jf. dom af 9.9.2010, British Aggregates m.fl. mod Kommissionen, T-359/04, EU:T:2010:366, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis), forpligter den derimod ikke Kommissionen til at foretage en undersøgelse af, om en sådan tilsidesættelse endvidere foreligger, når den allerede har kvalificeret den omhandlede foranstaltning som ulovlig og uforenelig statsstøtte.
- 33 Pligten til at tage hensyn til tilsidesættelsen af andre bestemmelser i traktaten inden for rammerne af en statsstøtteprocedure skal nemlig forstås på baggrund af kravet om, at proceduren ikke må føre til resultater, der er i strid med de nævnte traktatbestemmelser ved at medføre en negativ virkning på det indre marked (jf. i denne retning dom af 3.12.2014, Castelnou Energía mod Kommissionen, T-57/11, EU:T:2014:1021, præmis 189) og ved i forbindelse med en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF at frembyde en fare for, at individuelle erhvervsdrivende griber ind i konkurrencen.

- 34 Det er endvidere blevet fastslået, at den omstændighed, at en foranstaltning, såsom pligten for de professionelle sportsklubber hjemmehørende i Spanien til at lade sig omdanne til sportsaktieselskaber, i givet fald er i strid med andre EU-retlige bestemmelser end artikel 107 TEUF og 108 TEUF, ikke giver mulighed for at udelukke en fritagelse fra denne foranstaltning, som visse virksomheder nyder godt af, fra kvalificeringen som »statsstøtte«, så længe den pågældende foranstaltning har virkninger i forhold til andre virksomheder og hverken er blevet ophævet eller erklæret ulovlig og dermed uanvendelig (jf. i denne retning dom af 3.3.2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, præmis 38, 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 69).
- 35 Det følger heraf, at Kommissionen ikke inden for rammerne af en statsstøtteprocedure har kompetence til at fastslå, at der foreligger en selvstændig tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, og heraf at drage de nødvendige retlige konsekvenser, uden for det begrænsede tilfælde, der er omfattet af den i præmis 29 og 30 ovenfor omhandlede retspraksis, og hvor den pågældende støtteforanstaltnings manglende forenelighed med det indre marked følger af en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 76).
- 36 Det fremgår af det ovenstående, at nærværende anbringende hviler på sagsøgerens fejlagtige opfattelse med hensyn til rækkevidden af pligten til i givet fald at tage hensyn til en tilsidesættelse af andre bestemmelser i EUF-traktaten inden for rammerne af en statsstøtteprocedure.
- 37 Idet der ikke forelå nogen pligt for Kommissionen til i forbindelse med den procedure, der førte til den anfægtede afgørelse, at foretage en analyse af, om der forelå en eventuel tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, for så vidt som den anfægtede afgørelse allerede kvalificerer den pågældende foranstaltning som ulovlig og uforenelig statsstøtte, skal nærværende anbringende forkastes som ugrundet.

Det andet anbringende i det væsentlige om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af dels Kommissionens urigtige skøn med hensyn til, om der forelå en fordel, dels en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning ved undersøgelsen af, om den pågældende fordel forelå

- 38 Sagsøgeren er, støttet af Kongeriget Spanien, af den opfattelse, at Kommissionen foretog en formel sammenligning af de skattesatser, der gælder for henholdsvis aktieselskaber og organisationer, som arbejder med gevinst for øje, uden at foretage en undersøgelse af rækkevidden af de særskilte skattefradrag, som de hver især har ret til. Den foretog dermed ikke en undersøgelse af, om den effektive skattesats for de fire omhandlede fodboldklubber i den periode, der vedrørte 1995-2016, var mere gunstig eller ej. Kommissionen tilsidesatte således sin pligt til at foretage en fuldstændig og upartisk analyse af samtlige relevante forhold og tog ikke hensyn til de kumulative virkninger af den pågældende statslige indgriben og følgelig til dens faktiske virkninger. Kommissionen skulle endvidere aktivt, herunder gennem anmodninger om oplysninger, have søgt såvel belastende som diskulperende forhold. En sammenlignende undersøgelse af de kumulative virkninger af skattesatsen og de gældende fradrag viser, at den omhandlede ordning i realiteten har haft en ugunstig virkning på sagsøgeren i forhold til den ordning, der gælder for aktieselskaber. Hvis der ses bort fra sagsøgerens konkrete situation, tilsigter det spanske skattesystem i sin helhed at neutralisere forskellene i skattesats mellem aktieselskaber og organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Kongeriget Spanien har tilføjet, at det med den omtvistede foranstaltning udelukkende tilsigtes at indføre rammer, der gør det muligt at rette op på de professionelle fodboldklubbers situation.
- 39 Sagsøgeren har inden for rammerne af nærværende anbringende ligeledes gjort gældende, at den anfægtede afgørelse udgør en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, idet der ikke foreligger konkurrencefordrejning.
- 40 Sagsøgeren har endelig gjort gældende, at den anfægtede afgørelse udgør et indgreb i uskyldsformodningen.

- 41 Kommissionen har gjort gældende, at nærværende anbringende skal forkastes, idet den opfyldte de betingelser, der er opstillet i retspraksis på støtteordningsområdet, eftersom analysen af den individuelt tildelte støtte først skal foretages på tilbagesøgningsstadiet. Den har endvidere anført, at argumentet om, at den kun foretog en sammenligning af de gældende skattesatser uden at tage hensyn til de effektive satser, savner grundlag i de faktiske omstændigheder. Sammenligningen af de faktiske satser på grundlag af de oplysninger, der blev givet af de spanske myndigheder under den administrative procedure, viser, at der foreligger en fordel. Kommissionen har tilføjet, at den omhandlede foranstaltning ikke fastsatte nogen automatisk mekanisme til at fjerne den således tildelte fordel. I denne forbindelse er den omstændighed, at sagsøgeren har påberåbt sig de supplerende skattefradrag i henhold til ordningen for sportsaktieselskaber, som en mulig geninvestering af overskuddet i erhvervelse af nye spillere indebærer, irrelevant, idet den hviler på hypotetiske forhold. Generelt bygger den påståede neutralisering af forskellene i skattesats mellem aktieselskaber og organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, gennem muligheden for fradrag for geninvestering på en forsimplet og potentielt ukorrekt beregning af sagsøgeren, der endvidere har undladt at tage hensyn til andre forskelle mellem ordningerne, som påvirker den effektive skattesats. Hvad angår klagepunktet om tilsidesættelsen af pligten til at foretage en omhyggelig og upartisk undersøgelse har Kommissionen anført, at dette savner grundlag i de faktiske omstændigheder, og at sagsøgeren under alle omstændigheder ikke under den administrative procedure har gjort gældende, at forskellen i satser kompenseres af forskellen i lofterne for fradrag for geninvestering.
- 42 Ifølge fast retspraksis har begrebet »statsstøtte« efter definitionen i traktaten en retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer. Af denne grund skal Unionens retsinstanser principielt under hensyntagen såvel til de konkrete omstændigheder i den sag, der verserer for dem, som til, at Kommissionens vurderinger er af teknisk eller kompleks karakter, gennemføre en fuldstændig efterprøvelse af, om en foranstaltning henhører under anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. dom af 4.9.2014, SNCM og Frankrig mod Corsica Ferries France, C-533/12 P og C-536/12 P, EU:C:2014:2142, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Det samme gælder for spørgsmålet om, hvorvidt en foranstaltning giver en virksomhed en fordel eller ej.
- 44 Det bemærkes, at indgreb – uanset hvilken form de end måtte have – anses for støtte, 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 (jf. dom af 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Begrebet støtte omfatter ikke blot positive ydelser såsom tilskud, men ligeledes indgreb, 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 (dom af 19.5.1999, Italien mod Kommissionen, C-6/97, EU:C:1999:251, præmis 15, af 21.3.2013, Kommissionen mod Buczek Automotive, C-405/11 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:186, præmis 30, og af 20.9.2017, Kommissionen mod Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, præmis 20).
- 46 I denne forbindelse udgør en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, stiller modtagerne i en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14, og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23).
- 47 Det skal ligeledes bemærkes, at statslige indgreb kan antage forskellige former og skal undersøges i forhold til deres virkninger. Når et statsligt indgreb medfører forskellige følger for støttemodtagerne, skal Kommissionen derfor tage hensyn til den kumulative virkning af disse følger med henblik på at

afgøre, om der foreligger en eventuel fordel (dom af 13.9.2013, Poste Italiane mod Kommissionen, T-525/08, ikke trykt i Sml., EU:T:2013:481, præmis 61). Kommissionen har nemlig pligt at foretage en samlet vurdering af komplekse foranstaltninger for at fastslå, om de giver de støttemodtagende virksomheder en økonomisk fordel, som de ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår (dom af 30.11.2009, Frankrig og France Télécom mod Kommissionen, T-427/04 og T-17/05, EU:T:2009:474, præmis 199).

- 48 Det samme gælder ligeledes, når der foretages en undersøgelse af en støtteordning. I denne henseende bemærkes, at selv om Kommissionen i forbindelse med en støtteordning kan indskrænke sig til at undersøge den pågældende ordnings generelle og abstrakte indhold uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om ordningen indeholder støtteelementer (dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 67), skal denne undersøgelse imidlertid omfatte en undersøgelse af ordningens forskellige konsekvenser, både fordelagtige og ufordelagtige, for de berørte, såfremt usikkerheden om, hvorvidt den påståede fordel foreligger, følger af selve indholdet af den omtvistede ordning.
- 49 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at Kommissionen ud fra hensynet til en god forvaltning af traktatens grundlæggende regler om statsstøtte endvidere er forpligtet til at gennemføre undersøgelsesproceduren vedrørende de anfægtede foranstaltninger omhyggeligt og upartisk, således at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse, der fastslår tilstedeværelsen af og i givet fald støttens uforenelighed eller ulovlighed, råder over så fuldstændige og pålidelige elementer som muligt i dette øjemed (jf. dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).
- 50 Desuden skal det præciseres, at retmæssigheden af en afgørelse fra Kommissionen om statsstøtte skal vurderes i forhold til de oplysninger, som Kommissionen kunne råde over på det tidspunkt, da den vedtog den (dom af 14.9.2004, Spanien mod Kommissionen, C-276/02, EU:C:2004:521, præmis 31, og af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 91; jf. ligeledes i denne retning dom af 10.7.1986, Belgien mod Kommissionen, 234/84, EU:C:1986:302, præmis 16).
- 51 Det er på baggrund af de netop nævnte principper, at nærværende anbringende skal behandles, uden at der skal sondres mellem leddet om et urigtigt skøn og leddet om en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning.
- 52 I den foreliggende sag skal det indledningsvis bemærkes, at den foranstaltning, der er omhandlet i den anfægtede afgørelse, følger af en kombination af anvendelsen af en skattemæssig behandling, der er særlig for nonprofitorganisationer, og som eksisterede forud for ikrafttrædelsen af lov nr. 10/1990, og en begrænsning af muligheden for at vælge denne retlige form til kun at omfatte visse professionelle fodboldklubber, der falder ind under anvendelsesområdet for den undtagelse, som blev indført ved lov nr. 10/1990. Lov nr. 10/1990 forbeholder retten til status som organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og dermed den dertil knyttede skatteordning til fire fodboldklubber, som falder ind under anvendelsesområdet for undtagelsen, men den indeholder ikke bestemmelser af skattemæssig art og efterlader således særligt det af særskilt lovgivning regulerede indhold af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, uændret. Det følger heraf, at den omhandlede foranstaltning kan sammenfattes således, at den i sektoren for professionel spansk sport indskrænker det personelle anvendelsesområde for skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje.
- 53 Med henblik særligt på bedømmelsen af, om denne foranstaltning kan tildele en fordel, skal de forskellige dele af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i denne sammenhæng bedømmes samlet, for så vidt som de udgør en uadskillelig enhed, som lov nr. 10/1990 indirekte kun har ændret for så vidt angår det personelle anvendelsesområde.

- 54 Det skal derfor efterprøves, om Kommissionen i den anfægtede afgørelse i tilstrækkelig grad har 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.
- 55 I den anfægtede afgørelse konstateres det, at der foreligger en forskel mellem de skattesatser, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og sportsaktieselskaber. Det fremgår af 8. og 34. betragtning til afgørelsen, at satserne havde været forskellige siden datoen for vedtagelsen af den omhandlede foranstaltning i 1990 og indtil regnskabsåret 2015, og at Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (lov nr. 27/2014 om selskabsskat) af 27. november 2014 (BOE nr. 288 af 28.11.2014, s. 96939) bragte denne forskel til ophør fra og med 2016. Denne sats, der blev opretholdt på 25% for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, var for sportsaktieselskaberne på 35% frem til 2006, 32,5% i 2007, 30% i 2008 og derefter på 28% i 2015. Selv om de er forskellige, er de satser, der gælder i Territorio Histórico de Bizkaia (Spanien) på den ene side og Navarra (Spanien) på den anden side, hvor to af de fire klubber, som er omfattet af den anfægtede afgørelse, er hjemmehørende (jf. 42. betragtning), ligeledes lavere, når den skattepligtige klub er en organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje. Det er således korrekt, at der på de fire klubber, der er omfattet af den omtvistede ordning, i den pågældende periode blev anvendt en gunstig nominel skattesats i forhold til de klubber, der blev drevet som sportsaktieselskaber.
- 56 Som allerede anført i præmis 53 og 54 ovenfor kan undersøgelsen af den fordel, der følger af den gunstige skattesats, henset til arten af den omtvistede foranstaltning, imidlertid ikke adskilles fra undersøgelsen af de øvrige dele af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje.
- 57 Hvad særligt angår skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste har Real Madrid Club de Fútbol som nævnt i 68. betragtning til den anfægtede afgørelse gjort gældende, at det var større for sportsaktieselskaber end for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Mens en maksimal del på 12% af ekstraordinær fortjeneste, der geninvesteres af et sportsaktieselskab, således kan fradrages i det skattepligtige beløb i form af et skattefradrag, blev dette loft fastsat til 7% for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Disse satser var blevet ændret adskillige gange, men den anfægtede afgørelse henviser kun til de seneste gældende satser. Real Madrid Club de Fútbol gjorde i sin egenskab af berørt part under den administrative procedure gældende (26. og 27. betragtning til den anfægtede afgørelse), at dette fradrag alt efter omstændighederne kunne være meget betydeligt, hvilket bl.a. forklarer, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i perioden mellem 2000 og 2013 havde været »væsentligt mere ufordelagtig« for klubben end ordningen for sportsaktieselskaber. Den berørte part har i denne forbindelse støttet sig til en opgørelse, der var blevet udarbejdet af klubbens skatterådgivere. I denne forbindelse er det af Kommissionen i retsmødet for første gang hævdede, at Real Madrid Club de Fútbol i realiteten for så vidt angår de fleste regnskabsår havde draget en fordel af den omtvistede støtteordning, ikke understøttet og fremgår under alle omstændigheder ikke af den anfægtede afgørelse.
- 58 I den anfægtede afgørelse bliver det imidlertid udelukket, at den fordel, der følger af det højere loft for skattefradrag, som finder anvendelse på sportsaktieselskaber, udligner den gunstige skattesats for de organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, med den begrundelse dels, at der ikke er 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« (68. betragtning).
- 59 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 kan adskilles i den foreliggende sag, kunne imidlertid ikke konkludere, at der forelå en sådan fordel, uden at godtgøre, at fastsættelsen af loftet for skattefradragene på et niveau, der er mindre gunstigt for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, end for sportsaktieselskaber, ikke opvejer den

fordel, som følger af den lavere nominelle skattesats (jf. i denne retning dom af 25.6.1970, Frankrig mod Kommissionen, 47/69, EU:C:1970:60, præmis 7, og af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 43). I denne henseende var det 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 (dom af 20.9.2017, Kommissionen mod Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, præmis 71).

- 60 I den foreliggende sag er den konstatering alene, at der opstilles betingelser for skattefradraget, ikke tilstrækkelig til at opfylde de krav, der er nævnt i foregående præmis. For det første kan et skattefradrag i sig selv udgøre støtte (dom af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen, C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120). Følgelig kan en forskel mellem lofterne for skattefradrag indeholde et støtteelement, hvilket til trods for opstillingen af betingelser herfor begrundes, at der tages hensyn dertil i forbindelse med undersøgelsen af, om der foreligger en fordel, som følger af den omtvistede ordning. For det andet gælder, at selv om den gennemførelse af investeringer, som begrundes indrømmelsen af skattefradraget, ikke nødvendigvis er et forhold, der »altid« vil finde sted, gælder det samme for opnåelse af fortjenester. Det er tilstrækkeligt at bemærke som et eksempel, at den i lov nr. 10/1990 fastsatte undtagelse til pligten til at lade sig omdanne til sportsaktieselskaber, som var betinget af et positivt resultat i regnskabsårene forud for vedtagelsen af loven, kun vedrørte fire klubber i hele den professionelle spanske sportssektor. Idet der bl.a. ikke er foretaget en analyse af mulighederne for at udskyde skattefradragene, foreligger der endvidere ingen bedømmelse af en eventuel tidsmæssig udjævning af virkningerne af denne skatteordning, som kan kompensere for det i den anfægtede afgørelse anførte forhold, at de ikke »altid« finder anvendelse. Følgelig gør de forhold, der er fremført i 68. betragtning til den anfægtede afgørelse, det ikke muligt at udelukke, at den ringere mulighed for skattefradrag ved ordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, opvejer den fordel, der følger af den lavere nominelle skattesats.
- 61 Den anfægtede afgørelse støtter sig ligeledes på en undersøgelse, der blev fremlagt af Kongeriget Spanien under den administrative procedure, og hvis oplysninger er gengivet i 35. betragtning, hvoraf det fremgår, at den effektive skattesats for de organisationer, der var omfattet af den almindelige skatteordning i perioden 2008-2011 med undtagelse af 2010, var højere end den sats, som gjaldt for organisationer, der ikke arbejdede med gevinst for øje. Deraf har Kommissionen i 70. betragtning konkluderet, at selv om der toges hensyn til de forskellige muligheder for skattefradrag, var »[d]en effektive beskatning, som de fire sportsklubber[, der var omfattet af den omtvistede ordning,] blev begunstiget af, [...] oftest lavere end den almindelige beskatning af [sportsaktieselskaber]«. Denne erklæring følger en tilsvarende erklæring i 67. betragtning, hvoraf det på grundlag af tal fremlagt af Kongeriget Spanien fremgår, at »den effektive beskatning af professionelle fodboldklubber, som er beskattet som nonprofitorganisationer, [...] i de fleste år var lavere end beskatningen af tilsvarende organisationer underlagt den almindelige beskatningsordning«.
- 62 Som anført af sagsøgeren og Kongeriget Spanien understøtter de tal, der blev fremlagt af sidstnævnte, ikke ovenstående konklusion, for så vidt som disse vedrører aggregerede oplysninger, som vedrører alle sektorer og operatører tilsammen, mens Kommissionen i den anfægtede afgørelse udtaler sig om den effektive skattesats for de fire berørte klubber sammenlignet med skattesatsen for sportsaktieselskaber. Endvidere vedrører disse oplysninger fire regnskabsår, fra 2008 til 2011, mens den periode, der er omfattet af den omtvistede ordning, løber fra 1990 til 2015, og den ikkeforældede periode, som er omfattet af tilbagesøgningspålægget, begyndte at løbe med skatteåret 2000 (93. betragtning). Kommissionen var således heller ikke på grundlag af den rapport, der blev fremlagt af Kongeriget Spanien, berettiget til at hævde, at »den effektive beskatning af professionelle fodboldklubber, som er beskattet som nonprofitorganisationer, [...] i de fleste år var lavere end beskatningen af tilsvarende organisationer underlagt den almindelige beskatningsordning« (67. betragtning). Det følger heraf, at Kommissionen begik en fejl ved bedømmelsen af de faktiske omstændigheder.

- 63 Det skal også efterprøves, om Kommissionen til trods for denne fejl, og således som den har gjort gældende, var berettiget til kun at støtte sig på de oplysninger, der blev givet af Kongeriget Spanien, for at konkludere, at der forelå en fordel.
- 64 Som anført i præmis 46 ovenfor, kan en skattebehandling kun anses for fordelagtig, såfremt den kan give de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end de øvrige skattepligtiges stilling. Henset til karakteren og omfanget af den omtvistede foranstaltning forudsætter dette i den foreliggende sag, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, er i stand til at begunstige de fire berørte klubber i forhold til de tilsvarende organisationer underlagt den almindelige beskatningsordning (jf. i denne retning dom af 11.6.2009, ACEA mod Kommissionen, T-297/02, EU:T:2009:189, præmis 64).
- 65 Såfremt det antages, at de oplysninger, der er indeholdt i den af Kongeriget Spanien fremsendte rapport, og som er gengivet i 35. betragtning til den anfægtede afgørelse, tilsigter at understøtte konstateringen af, at der foreligger en fordel, som generelt følger af skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, skal disse sammenholdes med de faktiske oplysninger, der er nævnt i præmis 57 ovenfor, og som ligeledes blev fremlagt for Kommissionen under den administrative procedure. Det fremgår af disse sidstnævnte oplysninger, at en af de fire berørte klubber anførte, at ordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, havde været meget mere ufordelagtig for klubben end den almindelige ordning i perioden mellem juli 2000 og juni 2013, uden at blive modsagt af Kommissionen. Denne periode, som Kommissionen har kvalificeret som en »bestemt periode« (68. betragtning), udgør i realiteten samtlige de regnskabsår, der ikke var forældede, og som var afsluttet på tidspunktet for udfærdigelsen af opgørelsen fra den omhandlede klubs skatterådgivere, således som Kommissionen bekræftede det som svar på et skriftligt spørgsmål fra Retten. Samme klub fremhævede i lighed med sagsøgeren i dennes skriftlige indlæg, at skattefradragene kunne være meget vigtige i den pågældende sektor, og dette gjaldt særligt for så vidt angår praksissen med transfer af spillere. I denne forbindelse er Kommissionens synspunkt, der blev fremført for første gang i retsmødet, og som består i at rejse tvivl om lovligheden af denne praksis med transfer af spillere inden for professionel fodbold, ikke understøttet og figurerer under alle omstændigheder ikke i den anfægtede afgørelse.
- 66 Det følger heraf, at Kommissionen på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse havde adgang til oplysninger, som fremhævede de særlige forhold ved den omhandlede sektor med hensyn til betydningen af skattefradragene, hvilket skulle have foranlediget den til at rejse tvivl om muligheden for at anvende konstateringerne om den effektive beskatning af de organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og de organisationer, der er omfattet af det almindelige skattesystem, på den pågældende sektor på tværs af de forskellige sektorer.
- 67 På baggrund af det ovenstående skal det konstateres, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad har løftet bevisbyrden for, at den omtvistede foranstaltning tildelte de berørte en fordel.
- 68 Ingen af de argumenter, som Kommissionen har fremført, kan afkræfte denne konklusion.
- 69 For det første fritager den retspraksis, der følger af dom af 15. december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), og hvorefter Kommissionen kan indskrænke sig til at undersøge den omhandlede ordnings generelle og abstrakte indhold uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen, ikke Kommissionen for i et tilfælde som i den foreliggende sag at foretage en undersøgelse af samtlige konsekvenser, både fordelagtige og ufordelagtige, som følger af selve indholdet af den omtvistede ordning (jf. præmis 48 ovenfor), hvorved bemærkes, at bevisbyrden for, at der foreligger en fordel, påhviler Kommissionen. Endvidere skal denne retspraksis sammenholdes med pligten for Kommissionen til at gennemføre undersøgelsesproceduren vedrørende den omtvistede foranstaltning omhyggeligt og upartisk med henblik på at sikre, at Kommissionen, når den skal vedtage den endelige afgørelse, har så fuldstændige og pålidelige oplysninger som muligt (jf. den retspraksis, der er nævnt i præmis 49 ovenfor; jf. ligeledes i denne retning dom af 28.11.2008,

Hotel Cipriani m.fl. mod Kommissionen, T-254/00, T-270/00 og T-277/00, EU:T:2008:537, præmis 210). Det følger heraf, at den retspraksis, der er påberåbt, ikke kan rejse tvivl om den i den foreliggende sag foretagne konstatering af, at Kommissionen begik en fejl ved bedømmelsen af, om der forelå en fordel. Under alle omstændigheder er påberåbelsen af den retspraksis, der følger af dom af 15. december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), irrelevant, for så vidt som den konstaterede fejl ikke vedrører den manglende undersøgelse af hver enkelt af de berørtes situation, men den manglende hensyntagen til de særlige kendetegn ved den sektor, som er omfattet af den omtvistede foranstaltning, i forhold til skattefradragenes betydning. Endvidere skal det bemærkes, at den anfægtede afgørelse ikke kun kvalificerer den omhandlede ordning som en støtteordning, men udtaler sig i betragtningerne (90. betragtning) og i konklusionen (artikel 1) om den støtte, der er individuelt tildelt til de fire berørte klubber, angivet ved navn, idet den anfører, at den »derfor skal betragtes som ulovlig og uforenelig støtte«. Det følger heraf, at den anfægtede afgørelse i modsætning til det af Kommissionen hævdede skal anses for at vedrøre både en støtteordning og individuel støtte.

- 70 Såfremt det for det andet antages, som Kommissionen har gjort gældende, at sagsøgeren ikke selv under den administrative procedure har fremført argumenter vedrørende skattefradragene, forholder det sig ikke desto mindre således, som det følger af ovenstående betragtninger, at det faktuelle argument vedrørende betydningen af skattefradragene ved bedømmelsen af virkningen af den omtvistede foranstaltning rent faktisk blev fremført under denne procedure. Det står således Retten frit for på grundlag af de oplysninger, som Kommissionen rådede over på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, at foretage en bedømmelse af, om Kommissionen i tilstrækkelig grad har godtgjort, at der forelå en fordel, henset til forskellene i ordningerne vedrørende vilkårene for skattefradrag (jf. i denne retning kendelse af 12.12.2012, *Adriatica di Navigazione og Comitato »Venezia vuole vivere«* mod Kommissionen, T-231/00, ikke trykt i Sml., EU:T:2012:667, præmis 40 og 41).
- 71 For det tredje har Kommissionen i retsmødet påberåbt sig dom af 8. december 2011, *France Télécom mod Kommissionen* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), og særligt dommens præmis 24, 45 og 50, idet den har gjort gældende, at de faktiske omstændigheder i de to sager efter dens opfattelse var meget ens og følgelig skal løses ens.
- 72 I præmis 24 i dom af 8. december 2011, *France Télécom mod Kommissionen* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), fastslog Domstolen således, at »[d]enne særlige beskatningsordning kunne på baggrund af sine særlige karakteristika, som gengivet i denne doms præmis 18, føre til en beskatning af France Télécom, der er lavere end den, som sidstnævnte ellers skulle have betalt, hvis selskabet havde været underlagt erhvervsskat i henhold til den almindelige ordning«. For at nå frem til denne konklusion bemærkede Domstolen særligt, at det var ubestridt, at den pågældende ordning kunne medføre og faktisk havde medført en lavere beskatning af France Télécom (præmis 19), i en sammenhæng, hvor sagsøgeren med sit anbringende kritiserede den omstændighed, at Retten havde konkluderet, at ordningen i sig selv var fordelagtig, selv om den ifølge sagsøgeren afhang af faktorer, der var eksterne i forhold til den pågældende ordning. Hvad angår den omhandlede ordning bemærkede Domstolen endvidere, at den »under alle omstændigheder« omfattede en fordel i form af en reduceret sats til administrationsomkostninger (præmis 20), uafhængigt af de øvrige kendetegn ved ordningen knyttet til beregningen af en enkelt og vægtet gennemsnitlig procentsats hvad angår erhvervsskat, som i forhold til de faktiske omstændigheder – dvs. placeringen af lokaler eller arealer i de forskellige kommuner samt skatteprocenten i de pågældende kommuner – ligeledes kunne favorisere France Télécom (præmis 23).
- 73 Det følger af det ovenstående, at der skal sondres mellem omstændighederne i den sag, der gav anledning til dom af 8. december 2011, *France Télécom mod Kommissionen* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), og omstændighederne i nærværende sag. For det første er parterne i nærværende sag nemlig ikke enige om den fordel, endsiges potentiel, som følger af den omtvistede ordning. For det andet gælder, at mens der i den ordning, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 8. december 2011, *France Télécom mod Kommissionen* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), var tale om både

en fordel, der »under alle omstændigheder« bestod, og en fordel, der afhang af forskellige omstændigheder, er det i nærværende sag omstridt, om der overhovedet foreligger en fordel, således som det allerede fremgår af de sektorspecifikke oplysninger, der er omhandlet i den anfægtede afgørelse, og som er nævnt i præmis 65 ovenfor. Følgelig kan Kommissionen ikke støtte sig på en hævdet lighed mellem de to tilfælde for deraf at udlede, at Domstolens konstatering i den ovennævnte doms præmis 24 som sådan kan overføres på nærværende sag.

- 74 Det samme gælder for så vidt angår præmis 45 og 50 i dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811), hvoraf Kommissionen for så vidt angår nærværende sag har udledt, at den omtvistede ordning, idet der ikke foreligger en mekanisme, som giver mulighed for en kompenserende beregning mellem fordelene ved den lavere skattesats og den byrde, der følger af de mindre skattefradrag, nødvendigvis indebærer en tildeling af en fordel. Det fremgår af den nævnte doms præmis 50, at den pågældende mekanisme ifølge Domstolen var påkrævet som følge af den tidsmæssige forskel mellem den byrde, som France Telekom hævdede forelå, og som fulgte af den overbeskatning, der skete i en bestemt periode, og den fordel, der fulgte af den beskatningsordning, som fandt anvendelse efterfølgende, og som for sin del skulle være af ubestemt varighed. Det fulgte nødvendigvis heraf, at den fordelagtige ordning af ubestemt varighed på et givent tidspunkt ville give en fordel, som ville gå videre end kompensation for den byrde, som tidligere var blevet båret i en bestemt periode. Det var derfor absolut nødvendigt set fra Domstolens synsvinkel, at der blev foretaget en kompenserende beregning ex ante, således at udløbet af det tidspunkt, hvor kompensationen ikke længere var begrundet, kunne fastlægges.
- 75 I nærværende sag derimod finder de forskellige dele af den omtvistede ordning sideløbende anvendelse uden en tidsmæssig begrænsning. Med andre ord kan det ikke gøres gældende, at det fremgår af forbindelsen mellem de forskellige elementer, fordelagtige og ufordelagtige, ved skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, således som denne ordning er blevet anvendt på de fire berørte klubber, at disse sidstnævnte nødvendigvis vil blive tildelt en fordel, til forskel fra de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for præmis 50 i dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Det følger igen heraf, at de konstateringer, som Domstolen foretog i den nævnte doms præmis 50, i modsætning til det af Kommissionen hævdede, ikke kan overføres på nærværende sag.
- 76 Det andet anbringende skal således tiltrædes, uden at en behandling af sagsøgerens øvrige argumenter er fornøden, for så vidt som det spanske skattesystem for det første i sin helhed har til formål at neutralisere forskellene i skattesatser mellem aktieselskaber og organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og den sammenlignende undersøgelse af de kumulative virkninger af skattesatsen og de gældende fradrag for det andet viser, at den omhandlede ordning har haft en ugunstig virkning på sagsøgerens individuelle situation i forhold til ordningen for sportsaktieselskaber. Det er tilsvarende ufnødent at foretage en behandling af det tredje til det femte anbringende, som sagsøgeren har fremsat.

Sagsomkostninger

- 77 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagsomkostningerne i overensstemmelse med sagsøgerens påstand herom.
- 78 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, hver deres egne omkostninger. Kongeriget Spanien bærer følgelig sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser
udtaler og bestemmer

RET TEN (Fjerde Afdeling):

- 1) **Kommissionens afgørelse (EU) 2016/2391 af 4. juli 2016 om statsstøtte SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), som Spanien har gennemført for visse fodboldklubber, annulleres.**
- 2) **Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af Futbol Club Barcelona afholdte omkostninger.**
- 3) **Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.**

Kanninen

Szwarcz

Iliopoulos

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. februar 2019.

Underskrifter