



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

4. marts 2021 *

»Appel – statsstøtte – støtte gennemført til fordel for visse professionelle fodboldklubber – artikel 107, stk. 1, TEUF – begrebet »fordel« – støtteordning – forordning (EU) 2015/1589 – artikel 1, litra d) – reduceret skattesats – enheder, der ikke arbejder med gevinst for øje – mindre gunstigt skattefradrag – virkning – kontraappel – artikel 169 og 178 i Domstolens procesreglement«

I sag C-362/19 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 6. maj 2019,

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

appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

Fútbol Club Barcelona, etableret i Barcelona (Spanien), ved abogados R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco og R. Salas Lúcia,

sagsøger i første instans,

Kongeriget Spanien ved S. Centeno Huerta, M.J. Ruiz Sánchez og A. Rubio González, som befuldmægtigede,

intervenient i første instans,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, og dommerne M. Ilešič, C. Lycourgos og I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. juni 2020,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. oktober 2020,

* Processprog: spansk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Europa-Kommissionen har ved sin appel nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 26. februar 2019, Fútbol Club Barcelona mod Kommissionen (T-865/16, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2019:113), hvorved Retten annullerede 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, herefter »den omtvistede afgørelse«).

EU-retten

- 2 Artikel 1 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), der har overskriften »Definitioner«, fastsætter:

»I denne forordning forstås ved:

[...]

- b) »eksisterende støtte«:

- i) [...] enhver form for støtte, der eksisterede inden [EUF-traktatens] ikrafttræden i de pågældende medlemsstater, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter [EUF-traktatens] ikrafttræden i de pågældende medlemsstater

[...]

- c) »ny støtte«: enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte

- d) »støtteordning«: 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

- e) »individuel støtte«: støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning

[...]«

- 3 Forordningens artikel 21-23 er indeholdt i denne forordnings kapitel VI, som vedrører proceduren vedrørende eksisterende støtteordninger.

- 4 Artikel 4 i Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af forordning 2015/1589 (EUT 2004, L 140, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EU) 2015/2282 af 27. november 2015 (EUT 2015, L 325, s. 1), har overskriften »Forenklet anmeldelsesprocedure for visse ændringer i eksisterende støtteordninger« og fastsætter i stk. 1, første punktum, at i relation til artikel 1, litra c), i forordning 2015/1589 »er en ændring i eksisterende støtte enhver ændring, der ikke er af rent formel eller administrativ art, der ikke kan påvirke vurderingen af støtteforanstaltningens forenelighed med [det indre marked]«.

Twistens baggrund og den omtvistede afgørelse

5 Twistens baggrund er i den appellerede doms præmis 1-6 sammenfattet på følgende måde:

- »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. [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 [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 [Fútbol Club Barcelona], i forhold til sportsaktieselskaber.

[...]

- 6 Ved [den omtvistede afgørelse] konkluderede Kommissionen, at Kongeriget Spanien med lov nr. 10/1990 ulovligt havde indført en støtte i form af en fordelagtig selskabsskat for [Fútbol Club Barcelona], Club Atlético Osasuna, Athletic Club [Bilbao] og Real Madrid Club de Fútbol i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF (den [omtvisede] 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 [omtvisede] 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).«

Sagsbehandlingen for Retten og den appellerede dom

- 6 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 7. december 2016 anlagde Fútbol Club Barcelona (herefter »FCB«) sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.
- 7 Ved afgørelse af 25. april 2017 gav formanden for Rettens Fjerde Afdeling Kongeriget Spanien tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for FCB's påstande.
- 8 FCB fremsatte fem anbringender til støtte for sit søgsmål. Det første anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 107 TEUF og 108 TEUF samt artikel 16 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, for så vidt som der i den omtvistede afgørelse ikke var blevet taget hensyn til den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning

udgjorde en tilsidesættelse af etableringsfriheden. Det andet anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Kommissionen havde anlagt et urigtigt skøn med hensyn til, om der forelå en fordel, og en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning ved undersøgelsen af, om den pågældende fordel forelå. Det tredje anbringende vedrørte en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet. Det fjerde anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Kommissionen ikke havde taget hensyn til den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning var begrundet i skattesystemets interne logik. Endelig vedrørte det femte anbringende en tilsidesættelse af artikel 108 TEUF, for så vidt som Kommissionen havde pålagt tilbagesøgning af eksisterende støtte og ikke havde overholdt den fastsatte procedure for denne form for støtte.

- 9 Efter i den appellerede doms præmis 25-37 at have forkastet det første anbringende tiltrådte Retten det andet anbringende.
- 10 I denne henseende fastslog Retten, således som det bl.a. fremgår af den nævnte doms præmis 59 og 67, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde løftet bevisbyrden for, at den pågældende nationale foranstaltning – der fulgte af en kombination af den særlige skattemæssige ordning, der finder anvendelse på nonprofitorganisationer, og den undtagelsesregel, der blev indført ved den syvende tillægsbestemmelse til lov nr. 10/1990, og som gjorde det muligt for de professionelle fodboldklubber, der havde opnået et positivt resultat inden vedtagelsen af denne lov, ikke at skulle omdannes til sportsaktieselskaber med henblik på fortsat at drives under den retlige status som organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje (herefter »den omtvistede foranstaltning«) – tildelte de berørte en fordel, henset til den omstændighed, at der forelå en fradragssats for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, som var mindre gunstig for disse enheder end den, der fandt anvendelse på sportsaktieselskaber.
- 11 Følgelig annullerede Retten den omtvistede afgørelse uden at have behandlet de øvrige tre anbringender, som FCB havde fremsat.

Parternes påstande

- 12 Ved sin appel har Kommissionen nedlagt følgende påstande:
 - Den appellerede dom ophæves.
 - Sagen hjemvises til Retten.
 - Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.
- 13 FCB og Kongeriget Spanien har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Om appellen

- 14 Kommissionen har til støtte for sin appel fremsat et enkelt anbringende, der kan deles op i to led, og som vedrører den tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, som Retten gjorde sig skyldig i i den appellerede dom for så vidt angår dels begrebet »fordel«, der kan udgøre »statsstøtte« i denne bestemmelses forstand, dels Kommissionens pligt til at udvise omhu i forbindelse med undersøgelsen af, om der foreligger støtte, og Kommissionens pligt til at løfte bevisbyrden for, at der foreligger en fordel.

Parternes argumentation

- 15 Med det første led i det enkelte anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik retlige fejl, da den foretog en vurdering af den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage med henblik på at fastlægge, om en bestemt skatteordning indrømmer sine begunstigede en fordel, og følgelig, om denne ordning kan udgøre »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 16 Navnlig fastslog Retten med urette, at Kommissionen ikke kun var forpligtet til at foretage en analyse af de kriterier, der er særlige for den pågældende ordning, og som kan stille den begunstigede i en gunstigere stilling i forhold til andre virksomheder, der er underlagt den almindelige ordning, såsom en reduceret skattesats, men også en analyse af ordningens ufordelagtige elementer, der afhænger af eksterne omstændigheder i forhold til ordningen, og som kan variere fra skatteår til skatteår, såsom skattefradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, der afhænger af investeringsbeslutninger truffet af de begunstigede virksomheder, og dette selv om disse ufordelagtige elementer er vilkårlige, ikke systematisk kan udligne fordelene og ikke kan forudses i forbindelse med en undersøgelse ex ante af den omhandlede skatteordning.
- 17 For det første har Kommissionen gjort gældende, at i modsætning til det, som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 69, vedrørte den analyse, der blev foretaget i den omtvistede afgørelse, kun en støtteordning og ikke også individuel støtte. Retten anlagde en urigtig fortolkning af såvel denne afgørelse som af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Selv om det i den foreliggende sag er muligt at identificere modtagerne af den støtteordning, der undersøges, består den omtvistede foranstaltning nemlig i en ordning, 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, i denne bestemmelses forstand. Følgelig kunne Kommissionen begrænse sig til at undersøge den omhandlede skatteordnings generelle karakteristika med henblik på at godtgøre, at kriterierne for, at der er tale om statsstøtte, var opfyldt, og Kommissionen var ikke forpligtet til at undersøge, om den omhandlede støtte faktisk havde materialiseret sig for hver af de modtagende klubber. Denne konkrete materialisering skal først fastlægges på tilbagesøgningstidspunktet.
- 18 For det andet har Kommissionen gjort gældende, at den, når den undersøger en national foranstaltning, som kan udgøre statsstøtte, skal tage udgangspunkt i tidspunktet for vedtagelsen af den pågældende skatteordning og foretage en undersøgelse ex ante med henblik på at afgøre, om denne ordning kan give en fordel. I forbindelse med afgørelsen af, om der foreligger statsstøtte, må en foranstaltning, der er blevet gennemført uden forudgående anmeldelse, nemlig ikke behandles mere fordelagtigt end en anmeldt foranstaltning.
- 19 Heraf følger, at det afgørende element i analysen af kriteriet om eksistensen af en fordel er spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende foranstaltning kan medføre en fordel. Den omstændighed, at det på grundlag af senere indtrufne omstændigheder kan godtgøres, at fordelene i et vist antal tilfælde ikke har materialiseret sig, kan derfor ikke være afgørende ved vurderingen af, om der foreligger en fordel, og dette gælder så meget desto mere, når Kommissionen skal undersøge en støtteordning. Kommissionen er af den opfattelse, at såfremt de fordele, som følger af den pågældende ordning, i et bestemt skatteår fuldstændigt udlignes af de ulemper, der følger af ordningen, har fordelene ikke materialiseret sig i det pågældende skatteår, og det er derfor med hensyn til det specifikke skatteår ikke nødvendigt at foretage en tilbagesøgning hos den berørte modtager.
- 20 I overensstemmelse med disse principper udgør anvendelsen af en reduceret selskabsskattesats på bestemte virksomheder en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som den direkte eller indirekte kan favorisere disse virksomheder. Denne fordel materialiserer sig, hver gang disse virksomheder skaber overskud, der indgår i skattegrundlaget.

- 21 I det foreliggende tilfælde er det korrekt, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, fastsatte et lavere skattefradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste end det, der er fastsat i den almindelige selskabsskatteordning. Imidlertid begik Retten, navnlig i den appellerede doms præmis 53, 56, 60, 66 og 73-76, en retlig fejl, da den vurderede den eksisterende forbindelse mellem de fordelagtige og ufordelagtige elementer i skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Når en særordning også medfører visse ulemper eller ufordelagtige elementer, der kun materialiserer sig i forhold til omstændigheder, der ikke vedrører ordningen, og som kan variere fra det ene skatteår til det andet, kan disse elementer nemlig ikke anses for at udligne fordelene, medmindre der foreligger en forbindelse mellem disse elementer og fordelene, som sikrer udligningen af fordelene i alle skatteår. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.
- 22 Indledningsvis afhænger fradragsbeløbet – selv om skattesatsen og fradragssatsen 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 – af en faktor, der ikke vedrører ordningen, og som savner enhver sammenhæng med anvendelsen af skattesatsen. Dette beløb er nemlig knyttet til den geninvesteringsspolitik, som hver enkelt klub vedtager i forbindelse med spillertransfers i et bestemt skatteår. Der er således tale om et vilkårligt element, som savner sammenhæng med den fordel, der følger af anvendelsen af den reducerede skattesats, og hvis virkning kun kan opgøres på det tidspunkt, hvor fordelene materialiserer sig i løbet af hvert skatteår. I modsætning til det af Retten fastslåede er det således ikke muligt at vurdere dette element adskilt fra anvendelsen af den reducerede skattesats, der i sig selv kan medføre en fordel for de klubber, som denne skattesats finder anvendelse på.
- 23 Dernæst sikrer skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, ikke, at de ufordelagtige elementer i denne ordning systematisk udligner dens fordele. Skattesatsen anvendes således på overskuddet, som er resultatet af den pågældende virksomheds sædvanlige aktiviteter, 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 den nævnte skatteordning ikke er sammenlignelige og derfor ikke kan udligne hinanden.
- 24 Endelig bliver den faktiske materialisering af fordelene for hvert skatteår vurderet inden for rammerne af den årlige skyldige skat, og den kan derfor variere fra det ene år til det andet. Denne materialisering inkluderer ifølge Kommissionen også de skattetilgodehavender, som klubberne kan modtage i løbet af hvert skatteår, og som ikke kan fastlægges på forhånd.
- 25 For det tredje er Kommissionen af den opfattelse, at det følger af det ovenstående, at Retten i den appellerede doms præmis 72-75 anlagde en urigtig fortolkning af dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Selv om det er korrekt, at den skatteordning, der var omhandlet i den nævnte dom, frembød visse forskelle i forhold til den, der vurderes i den foreliggende sag, fremgår det nemlig imidlertid klart af den nævnte dom, at en særlig beskatningsordning skal anses for at give sine begunstigede en fordel, når den på tidspunktet for vedtagelsen heraf kan føre til en lavere beskatning af disse begunstigede, hvilket også gælder, når den faktiske materialisering af denne fordel afhænger af eksterne omstændigheder.
- 26 Med det andet led i det enkelte appelanbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den anlagde en urigtig fortolkning af Kommissionens pligt til at udvise omhu og til at løfte bevisbyrden for, at der foreligger en fordel.
- 27 I den appellerede doms præmis 59 kritiserede Retten nemlig med urette Kommissionen for ikke at have anmodet om oplysninger, der kunne have gjort det muligt for Kommissionen 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 skattesats. I lyset af de betragtninger, der er blevet fremsat inden for rammerne af det første

led i det enkelte appelanbringende, var dette bevis ikke nødvendigt. 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 for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste. En undersøgelse ex post af fordelens materialisering som den af Retten krævede er ikke nødvendig med henblik på at godtgøre, at der foreligger en fordel, som følger af statsstøtte. Den løsning, som Retten valgte i den appellerede dom, favoriserer støtteordninger, der ikke er anmeldt, i forhold til de anmeldte støtteordninger.

- 28 FCB har indledningsvis gjort gældende, at visse argumenter og elementer i Kommissionens appelskrift er irrelevante.
- 29 Først har Kommissionen påberåbt sig nye omstændigheder og fremlagt nye beviser. Kommissionen har således for første gang hævdet, at fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste udgør en villkårlig faktor, der ikke afhænger af den nominelle selskabsskattesats, og har som bilag til sin replik for første gang fremlagt et dokument vedrørende de transfers, som bl.a. FCB har foretaget. Kommissionen har ligeledes fremsat en række nye anbringender vedrørende den nationale lovgivning om fradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste.
- 30 Dernæst har Kommissionen anset visse faktiske omstændigheder, som blev afkræftet i den appellerede dom, for godtgjorte. Navnlig er det ikke korrekt, at Kommissionen i 35. betragtning til den omtvistede afgørelse har godtgjort, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, er mere gunstig end den almindelige skatteordning for sportsaktieselskaber. Denne hævde rejser desuden tvivl om den bedømmelse af de faktiske omstændigheder, som Retten foretog i den appellerede doms præmis 61 og 62.
- 31 Endelig har Kommissionen fremsat bemærkninger om den omtvistede afgørelse, der ikke stemmer overens med virkeligheden. Hverken i 95. betragtning til denne afgørelse eller andetsteds heri har Kommissionen nemlig konstateret, at tilbagesøgningsbeløbet fastlægges af de spanske myndigheder og skal vurderes fra sag til sag.
- 32 Hvad angår grundlaget for appellen har FCB for så vidt angår det første led i Kommissionens enkelte anbringende for det første gjort gældende, at den foranstaltning, der er omhandlet i den omtvistede afgørelse, ikke udgør en støtteordning, men individuel støtte, der blev tildelt de fire klubber, som specifikt er angivet ved navn. I den nævnte afgørelse beskrev Kommissionen således en foranstaltning, der kun var rettet mod fire klubber, idet den samtidig præciserede, at ingen anden klub kunne omfattes af den. Når det eneste formål med en national lovgivning er at favorisere specifikke og navngivne virksomheder, skal denne lovgivning imidlertid ikke anses for at udgøre en støtteordning, men for at udgøre en eller flere individuelle støtteforanstaltninger.
- 33 FCB har for det andet gjort gældende, at skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, ikke medførte nogen fordel for de fire pågældende klubber. Juridisk set er den spanske skatteordning udformet med henblik på at opnå skatteneutralitet og dermed på at sørge for, at den faktiske skattesats, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, er den samme faktiske sats som den, der finder anvendelse på kommercielle enheder. På det praktiske plan er det virkningerne, og ikke den retlige form, der er afgørende for at afgøre, om der foreligger en fordel. Kommissionen er forpligtet til at undersøge alle elementer i den omhandlede retlige ordning – dvs. såvel de elementer, der medfører en fordel, som dem, der udligner den – samt deres kumulative virkninger.
- 34 I den foreliggende sag 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 omhandlede nationale foranstaltning på passende vis skulle der følgelig være taget højde ikke alene for indiciene og beviserne i retning af, at der forelå statsstøtte, men også for dem, der godtgjorde, at der ikke var tale om støtte. Navnlig forholder det sig således, at henset til vigtigheden af transfers inden for

sektoren for professionel fodbold vil den skatteordning, der giver de største fradrag i tilknytning til disse transfers – dvs. den ordning, som finder anvendelse på kommercielle enheder – altid være gunstigere på lang sigt. Kommissionen begik derfor en dobbelt fejl i forbindelse med vurderingen af, om der forelå en fordel. For det første koncentrerede den sig om den nominelle skattesats, mens det var den reelle skattesats, der var relevant. For så vidt som skatteordningen fastsætter skattetilgodehavender, hvis virkninger kan fordeles over flere skatteår, burde vurderingen for det andet have vedrørt virkningerne på mellemlang eller lang sigt.

- 35 For det tredje er FCB af den opfattelse, at den i den foreliggende sag omhandlede skatteordning ikke frembyder nogen lighed med den skatteordning, der blev analyseret i dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Først og fremmest er de fire pågældende klubber ikke omfattet af en undtagelse til den almindelige skatteordning, men underlagt de sædvanlige regler, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje. Dernæst er der ikke noget bevis for, at den skatteordning, som finder anvendelse på disse fire klubber, er mere gunstig. Endelig er det i den foreliggende sag heller ikke støttens størrelse, der er omtvistet, men selve den omstændighed, at denne støtte foreligger.
- 36 For så vidt angår det andet led i det enkelte appelanbringende har FCB gjort gældende, at pligten til at være upartisk og pligten til at udvise omhu pålagde Kommissionen at undersøge alle virkningerne af den omtvistede foranstaltning, herunder dem, der kompenserer eller udligner en eventuel fordel.
- 37 For det første er FCB af den opfattelse, at Kommissionen sammenblander den omstændighed, at der foreligger en fordel, med kvantificeringen af støtten. Begrebet »fordel« er det samme med hensyn til individuel støtte og støtteordninger. Det grundlæggende kriterium findes i foranstaltningens virkninger for den potentielle modtager. Kommissionen kan derfor ikke foretage en delvis undersøgelse af en foranstaltnings virkninger, hvorved der tages højde for de virkninger, der medfører en fordel, såsom den nominelle skattesats, men ses bort fra dem, der udligner denne fordel, såsom fradrag. I den omtvistede afgørelse undlod Kommissionen at undersøge forskellige almindelige kendetegn ved den pågældende ordning såsom de anvendelige fradrag, den tilbagevendende karakter af disse fradrag på det relevante marked eller betydningen af skattetilgodehavenderne.
- 38 For det andet har FCB gjort gældende, at nødvendigheden af at foretage en undersøgelse ex ante ikke er til hinder for en hensyntagen til fradragene. Kommissionen har nemlig beføjelse til at anmode den pågældende medlemsstat om vurderinger om foranstaltningens virkning eller opgørelser af dens virkninger i de foregående skatteår. I tilfælde af gennemførte foranstaltninger, der ikke er blevet anmeldt, kan der tages hensyn til, hvordan ordningen fungerer i praksis. Under alle omstændigheder er der ikke i den omtvistede afgørelse foretaget nogen undersøgelse ex ante.
- 39 For det tredje er FCB af den opfattelse, at Kommissionen, idet den har pligt til at gennemføre den administrative procedure på omhyggelig og upartisk vis, 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 kan derfor ikke koncentrere sig alene om elementer, som godtgør, at der foreligger støtte. Kommissionen burde således have vurderet den reelle skattesats under hensyntagen til de under den administrative procedure fremhævede fradrag.
- 40 For det fjerde har FCB anført, at Kommissionens pligt til at godtgøre, at der foreligger en fordel, kræver, at den undersøger alle foranstaltningens kumulative virkninger for modtagerne. Det er derfor ikke tilstrækkeligt alene at undersøge den nominelle skattesats. Endvidere er et bevis baseret alene på sammenligningen mellem nominelle skattesatser ikke hensigtsmæssigt, eftersom en skatteordning udgøres af et sæt bestemmelser, som også inkluderer fradrag, regler for opgørelsen af skattegrundlaget og fritagelser. Når Kommissionen, ligesom det er tilfældet i den foreliggende sag, præsenteres for et indicium, som muligvis peger i retning af, at der ikke foreligger en fordel, er den forpligtet til at anmode den pågældende medlemsstat om de nødvendige oplysninger.

- 41 Kongeriget Spanien har for det første anført, at fejl i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt skatteforanstaltninger udgør statsstøtte, kan indvirke på den i traktaterne fastsatte institutionelle ligevægt, for så vidt som artikel 107 TEUF ikke giver Kommissionen en selvstændig lovgivningsbeføjelse på området for selskabsskat. Skattesatsen er et grundlæggende element i den retlige ordning vedrørende skatteopkrævninger og henhører således under medlemsstaternes skattemæssige autonomi og medlemsstaternes kompetence. Kommissionens lidet udførlige undersøgelse underminerer derfor medlemsstaternes kompetencer.
- 42 Efter Kongeriget Spaniens opfattelse er det for det andet 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 anvendelsen eller ej af skattetilgodehavender. Anvendelsen af en sådan tilgang ville føre til, at enhver forskel i skattesats mellem virksomheder indebærer, at der tildeles en fordel, hvilket er forkert. En rationel lovgiver udformer en skatteforanstaltning under hensyntagen 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 eksterne faktorer.
- 43 Analysen af, hvorledes fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste har udviklet sig i den spanske skattelovgivning som følge af de forskellige indførte lovmæssige ændringer, godtgør i den foreliggende sag, at den nationale lovgiver har taget højde for elementerne vedrørende afgrænsning af skattegælden ved at fastsætte skattesatserne. Der foreligger således en klar sammenhæng mellem fastsættelsen af skattesatsen og den anvendelige fradragssats, idet begge opfattes som grundlæggende elementer i skattegældsopgørelsen og dermed er tæt knyttet til hinanden. Følgelig kunne skattesatsen ikke vurderes særskilt fra de øvrige bestanddele af skatteordningen, henset til både betydningen af fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, især inden for fodboldsektoren, og den tilbagevendende karakter af dette fradrag.
- 44 For det tredje er Kongeriget Spanien af den opfattelse, at dom af 8. december 2011, *France Télécom mod Kommissionen* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), ikke er relevant i den foreliggende sag. I modsætning til den sag, der gav anledning til den nævnte dom, som rejste spørgsmål om identificeringen af en fordel i sammenhæng med særlige skatteforanstaltninger, der fandt anvendelse på en enkelt erhvervsdrivende, vedrører den foreliggende sag således en regel – nemlig de professionelle fodboldklubbers pligt til at omdanne sig til sportsaktieselskaber – der ikke har noget skattemæssigt formål, hvorved selve forekomsten af en fordel bestrides.
- 45 Kongeriget Spanien har for det fjerde anført, at det bevisbyrdeniveau, som Retten krævede i den appellerede dom, ikke er højere end det, som Domstolen har krævet i sin praksis, således som denne bl.a. fremgår af dom af 21. december 2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og 123). Den omhyggelige og upartiske undersøgelse, som navnlig hvad angår forekomsten af en reel økonomisk fordel påhviler Kommissionen, skal sikre, at sidstnævnte ved vedtagelsen af den endelige afgørelse råder over så fuldstændige og pålidelige elementer som muligt i dette øjemed. I den foreliggende sag var dette ikke tilfældet, idet Kommissionen blot konstaterede, at der forelå en reduceret skattesats.

Domstolens bemærkninger

Formaliteten

- 46 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt visse forhold og argumenter, som Kommissionen har fremsat til støtte for nærværende appel, kan antages til realitetsbehandling – hvilket FCB, idet den har hævdet, at disse forhold og argumenter er irrelevante, har gjort gældende ikke er tilfældet – skal det bemærkes, at det fremgår af artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF og af artikel 58, stk. 1, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, at appel er begrænset til retsspørgsmål. Det er derfor alene Retten, der har kompetence til såvel at fastlægge og bedømme de relevante faktiske omstændigheder som til at vurdere beviserne. Bedømmelsen af disse faktiske omstændigheder og beviser er således ikke et retsspørgsmål, der som sådan kan efterprøves af Domstolen under en appelsag, medmindre disse omstændigheder og beviser er blevet urigtigt gengivet (jf. bl.a. dom af 4.3.2020, Buonotourist mod Kommissionen, C-586/18 P, EU:C:2020:152, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 I henhold til artikel 170, stk. 1, i Domstolens procesreglement må der desuden ikke i appelskriftet foretages nogen ændring af sagens genstand, som den forelå for Retten. Domstolens kompetence under en appelsag er således begrænset til en bedømmelse af den retlige afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender, som er blevet behandlet i første instans. En part kan følgelig ikke for første gang for Domstolen fremsætte et anbringende, som vedkommende ikke har fremsat for Retten, idet dette ville være ensbetydende med at give parten adgang til at forelægge Domstolen – der har en begrænset kompetence i appelsager – en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten (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). En appellant er imidlertid berettiget til at iværksætte en appel ved for Domstolen at fremsætte anbringender, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på den retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed (jf. bl.a. dom af 26.2.2020, SEAE mod Alba Aguilera m.fl., C-427/18 P, EU:C:2020:109, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 For så vidt som FCB har kritiseret Kommissionen for ved den argumentation, som den har fremført til støtte for det første led i sit enkelte appelanbringende, for første gang at gøre gældende, at fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste er en vilkårlig faktor, som er uafhængig af den reducerede selskabsskattesats, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, skal det for det første bemærkes, således som det fremgår af den appellerede doms 59 og 67, at Retten annullerede den omtvistede afgørelse med den begrundelse i det væsentlige, at Kommissionen, der havde bevisbyrden for, at der forelå en fordel, ikke i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at den omtvistede foranstaltning tildelte de berørte en sådan fordel, idet Kommissionen ikke havde foretaget en tilstrækkeligt dybdegående undersøgelse.
- 49 Navnlig fremgår det bl.a. af den nævnte doms præmis 57-60, 65, 66 og 69, at Retten i denne henseende fandt, at Kommissionen i strid med artikel 107, stk. 1, TEUF og princippet om god forvaltning ikke havde taget hensyn til de særlige kendetegn ved sektoren for professionel fodbold som følge af den betydning, som fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste har for denne sektor, skønt dette fradrag ifølge Retten udgør en bestanddel, der ikke kan adskilles fra skatteordningen for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som kan opveje den fordel, der følger af den lavere skattesats, som disse enheder er omfattet af.
- 50 Under disse omstændigheder fremgår det, at formålet med Kommissionens argumentation er at rejse tvivl om de konstateringer, som Retten foretog i den appellerede dom for så vidt angår de forhold, som Kommissionen – særligt hvad angår fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste – var forpligtet til at tage hensyn til med henblik på at afgøre, om den omtvistede foranstaltning giver de berørte en fordel og dermed kan være omfattet af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

- 51 Herved har Kommissionen rejst et retligt spørgsmål, med hvilket den har bestridt grundlaget for den juridiske løsning, som Retten valgte i den appellerede dom. I overensstemmelse med den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 47, kan den argumentation, som Kommissionen har fremført om dette punkt, derfor antages til realitetsbehandling.
- 52 For så vidt som FCB har foreholdt Kommissionen, at sidstnævnte ved den argumentation, som denne har fremført til støtte for det første led i sit enkelte appelanbringende, har gjort gældende, at den i den omtvistede afgørelse har godtgjort, at den skatteordning, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, var mere gunstig end den, der finder anvendelse på sportsaktieselskaber, er det for det andet tilstrækkeligt at fastslå, at Kommissionen ved denne argumentation – i modsætning til det af FCB hævdede – på ingen måde tilsigter at bestride en af Retten foretaget konstatering af faktuel karakter.
- 53 Således som det fremgår af nærværende doms præmis 48 og 49, udtalte Retten sig nemlig i den appellerede dom ikke om, hvorvidt den omtvistede foranstaltning faktisk gav en fordel til de berørte, men nøjedes med at fastslå, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at der forelå en sådan fordel, eftersom Kommissionen ikke havde undersøgt, om fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste for så vidt angår FCB kunne udligne den fordel, der fulgte af anvendelsen af den reducerede skattesats.
- 54 Under disse omstændigheder fremgår det, at Kommissionen med denne argumentation tilsigter at bestride de konstateringer, hvorved Retten i den appellerede dom fastslog, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at der forelå en fordel, som var omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF. I overensstemmelse med de betragtninger, der er anført i nærværende doms præmis 46, kan et sådant retligt spørgsmål realitetsbehandles under appelsagen.
- 55 Det følger heraf, at nærværende appelsag, og herunder navnlig det første led i sagens enkelte anbringende som helhed, som de af FCB fremsatte indsigelser vedrører, kan antages til realitetsbehandling.
- 56 For så vidt som FCB mere specifikt har bestridt, således som det fremgår af nærværende doms præmis 29 og 31, formaliteten vedrørende dels et dokument, som Kommissionen har fremlagt som bilag til replikken, og som bl.a. vedrører de af FCB foretagne transfers, dels visse anbringender vedrørende de faktiske omstændigheder eller bestemmelserne i national ret om fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, skal den nævnte klubs argumenter endvidere om nødvendigt behandles i forbindelse med bedømmelsen af grundlaget for appellen.

Realiteten

- 57 Ifølge Domstolens faste praksis kan en national foranstaltning kun kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, såfremt følgende betingelser alle er opfyldt. For det første skal der være tale om en statslig indgriben eller indgriben ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne indgriben kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. bl.a. dom af 17.9.2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 For så vidt angår betingelsen om, at den omhandlede foranstaltning skal anses for at give modtageren en fordel, følger det ligeledes af Domstolens faste praksis, at en indgriben, uanset hvilken form den end måtte have, anses for at være statsstøtte, såfremt den direkte eller indirekte favoriserer visse virksomheder, eller såfremt den skal anses for at være en økonomisk fordel, som den begunstigede

virksomhed ikke ville have opnået under sædvanlige markedsbetingelser (jf. bl.a. dom af 17.9.2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

- 59 Begrebet »statsstøtte« rækker således videre end begrebet »tilskud«, for så vidt som det ikke blot omfatter positive ydelser som tilskud, lån eller deltagelse i virksomheders kapital, 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 (jf. bl.a. dom af 16.7.2015, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, præmis 26, og af 20.9.2017, *Kommissionen mod Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, præmis 20).
- 60 Det følger heraf, at nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, og som, selv om de ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver modtagerne en gunstigere økonomisk stilling end stillingen for de øvrige afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for modtagerne og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. bl.a. dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.*, C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56, og af 19.12.2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 21).
- 61 Det skal ligeledes bemærkes, 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. Arten af de formål, der forfølges med statslige foranstaltninger, og deres begrundelse er således ikke udslagsgivende for, om de udgør statsstøtte. Artikel 107, stk. 1, TEUF har således ikke indført nogen sondring ud fra grundene til eller formålet med de statslige indgreb, men definerer disse i kraft af deres virkninger (jf. bl.a. dom af 8.12.2011, *France Télécom mod Kommissionen*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 62 Ifølge Domstolens faste praksis påhviler det Kommissionen at føre bevis for, at der foreligger »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og følgelig ligeledes bevis for, at betingelsen for tildeling af en fordel til modtagerne er opfyldt. Navnlig er Kommissionen forpligtet til at gennemføre undersøgelsesproceduren vedrørende de pågældende foranstaltninger omhyggeligt og upartisk, 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 med henblik herpå (jf. i denne retning dom af 19.9.2018, *Kommissionen mod Frankrig og IFP Énergies nouvelles*, C-438/16 P, EU:C:2018:737, præmis 110 og den deri nævnte retspraksis).
- 63 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at det med henblik på undersøgelsen af de forskellige elementer i en foranstaltning, der kan anses for at udgøre »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, er nødvendigt at tage hensyn til alle retlige og faktiske omstændigheder ved denne foranstaltning, herunder de overskud og byrder, som følger heraf (jf. analogt dom af 25.6.1970, *Frankrig mod Kommissionen*, 47/69, EU:C:1970:60, præmis 7), og derved at foretage en helhedsbedømmelse af den nævnte foranstaltning under hensyntagen til dens særlige karakteristika (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, *Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 98 og 101, og af 8.12.2011, *France Télécom mod Kommissionen*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 18, 19 og 24).
- 64 Domstolen har således allerede 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 de udviklinger, som kunne forudsiges på dette tidspunkt, idet der bl.a. tages hensyn til den sammenhæng, som denne støtte er en del af (dom af 1.10.2015, *Electrabel og Dunamenti Erőmű mod Kommissionen*, C-357/14 P, EU:C:2015:642, præmis 104).

- 65 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at i en specifik situation med en støtteordning kan Kommissionen nøjes med at undersøge den omhandlede ordnings karakteristika med henblik på i afgørelsens begrundelse at vurdere, om ordningen på grund af de heri fastsatte vilkår medfører en fordel for de begunstigede i forhold til deres konkurrenter og vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er således ikke i en afgørelse vedrørende en sådan ordning forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er blevet tildelt i henhold til en sådan ordning. Det er først i forbindelse med tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at kontrollere hver berørt virksomheds individuelle situation (jf. bl.a. 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, af 13.6.2013, HGA m.fl. mod Kommissionen, C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, præmis 114, og af 29.7.2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, præmis 27).
- 66 I forbindelse med en sådan støtteordning skal der derfor sondres mellem dels vedtagelsen af denne ordning, dels tildelingen af støtte i henhold til denne ordning (jf. i denne retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 22).
- 67 Det er i lyset af disse principper, at det skal undersøges, om det enkelte anbringende, der er blevet fremsat i nærværende appelsag, og hvis to led skal behandles samlet, kan tages til følge.
- 68 For så vidt som Kommissionen har foreholdt Retten, at denne i den appellerede doms præmis 69 fastslog, at den omtvistede afgørelse skulle anses for at vedrøre både en støtteordning og individuel støtte, skal det for det første bemærkes, at i medfør af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 omfatter en »støtteordning« 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.
- 69 I det foreliggende tilfælde vedrører den omtvistede foranstaltning en »støtteordning« i denne bestemmelses forstand, for så vidt som de særlige skatteregler, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, herunder navnlig reglerne om den reducerede skattesats, alene på grundlag af denne foranstaltning kan favorisere hver af de berettigede fodboldklubber, defineret generelt og abstrakt, uden at tidsrummet eller beløbet er nærmere fastsat, og dette, uden at der er behov for yderligere gennemførelsesforanstaltninger, og uden at disse regler er knyttet til gennemførelsen af et specifikt projekt.
- 70 I denne henseende skal det desuden bemærkes, at det er ubestridt, at de skatteregler, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, såvel som den undtagelsesregel, der gør det muligt for visse klubber fortsat at være omfattet af denne ordning, er indeholdt i en almen gyldig foranstaltning, nemlig dels lov om selskabsskat, dels den syvende tillægsbestemmelse til lov nr. 10/1990.
- 71 I denne sammenhæng har det i modsætning til det, som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 69, ingen betydning, at Kommissionen i sin afgørelse ikke alene anså den omtvistede afgørelse for en støtteordning, men i afgørelsens begrundelse og konklusion ligeledes udtalte sig om den individuelle støtte, der var blevet tildelt de fire ved navn angivne begunstigede klubber, ved at anføre, at denne støtte skulle anses for at være ulovlig og for at være uforenelig med det indre marked.
- 72 Ganske vist fremgår det af artikel 1, litra e), i forordning 2015/1589, at begrebet »individuel støtte« ud over støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, omfatter anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en sådan ordning.

- 73 Denne omstændighed er imidlertid irrelevant i forbindelse med fastlæggelsen af omfanget af de forpligtelser, som påhviler Kommissionen for så vidt angår beviset for, at der i den foreliggende sag foreligger en fordel i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 74 Således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 66, skal der nemlig i tilfælde af en støtteordning sondres mellem vedtagelsen af denne ordning og den støtte, der tildeles i henhold hertil. I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at individuelle foranstaltninger, som blot gennemfører en støtteordning, der som sådan skulle have været anmeldt af den pågældende medlemsstat til Kommissionen, udgør simple foranstaltninger til gennemførelse af den almindelige ordning, som principielt ikke skal anmeldes til denne institution (jf. i denne retning dom af 5.10.1994, Italien mod Kommissionen, C-47/91, EU:C:1994:358, præmis 21).
- 75 Den blotte omstændighed, at klubberne i det foreliggende tilfælde er blevet tildelt individuel støtte i henhold til den omhandlede støtteordning, kan derfor ikke, for så vidt som denne tildeling blot er en følge af den automatiske anvendelse af denne støtteordning, have nogen indvirkning på den undersøgelse, som Kommissionen i medfør af artikel 107, stk. 1, TEUF er forpligtet til at foretage for så vidt angår bevisførelsen for, at der foreligger en fordel.
- 76 Det følger heraf, at Kommissionen med henblik på at afgøre, om der forelå en sådan fordel, i den omtvistede foranstaltning udelukkende skulle undersøge den ved den omtvistede foranstaltning indførte »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, og ikke den i henhold til denne ordning tildelte »individuel[le] støtte« som omhandlet i forordningens artikel 1, litra e).
- 77 Følgelig begik Retten en retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 69 fastslog, at den omtvistede afgørelse skulle anses for at vedrøre både en støtteordning og individuel støtte.
- 78 Virkningen af denne retlige fejl på lovligheden af den appellerede dom afhænger imidlertid af udfaldet af behandlingen af de øvrige klagepunkter, som Kommissionen har fremsat til støtte for sin appel.
- 79 For så vidt som Kommissionen i det væsentlige har foreholdt Retten, at denne begik en retlig fejl i forbindelse med vurderingen af den eksisterende forbindelse mellem de fordelagtige elementer, såsom en reduceret skattesats, og de ufordelagtige elementer, såsom en lavere fradragssats, i en støtteordning såsom den omtvistede foranstaltning med henblik på afgørelsen af, om denne ordning giver de begunstigede en fordel, der er omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF, skal det for det andet bemærkes, at Retten navnlig i den appellerede doms præmis 47, 48 og 69 fastslog, at Kommissionen for at kunne nå frem til, at der forelå en sådan fordel, var forpligtet til at foretage en samlet vurdering af den pågældende støtteordning under hensyntagen til både de fordelagtige og ufordelagtige konsekvenser, som denne ordning har for de berørte.
- 80 I den nævnte doms præmis 53 og 54 fastslog Retten således, at det med henblik på afgørelsen af, om den omtvistede foranstaltning kunne give de berørte en fordel ved at stille dem i en mere fordelagtig situation end den, som de ville have befundet sig i, såfremt de havde skullet drive virksomhed som sportsaktieselskaber, var nødvendigt at foretage en samlet bedømmelse af de forskellige bestanddele af den skatteordning, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, for så vidt som disse bestanddele udgør et uadskilleligt hele.
- 81 I denne henseende fastslog Retten i den nævnte doms præmis 55, at Kommissionen med rette havde anført, at der på de klubber, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning, i den omhandlede periode, dvs. mellem 1990 og 2015, blev anvendt en reduceret nominel skattesats i forhold til de klubber, der blev drevet som sportsaktieselskaber.

- 82 I den appellerede doms præmis 56, 59, 65, 66 og 69 fastslog Retten imidlertid, at inden for rammerne af vurderingen af den skatteordning, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, samlet betragtet, kunne undersøgelsen af den fordel, der følger af den reducerede skattesats, ikke adskilles fra undersøgelsen af de øvrige bestanddele i denne skatteordning og navnlig undersøgelsen af fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste. Det fremgik af de oplysninger, som en anden klub, der var omfattet af den omtvistede foranstaltning, havde fremlagt under den administrative procedure for Kommissionen, og som blev gengivet i den nævnte doms præmis 57, at den maksimale del af fortjenesten, som kunne fradrages, var lavere for de organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, end den, der fandt anvendelse på sportsaktieselskaber, og at denne omstændighed havde en særlig betydning inden for sektoren for professionel fodbold.
- 83 På denne baggrund konkluderede Retten i den appellerede doms præmis 58-60 og 67, at Kommissionen, som havde bevisbyrden for, at der forelå en fordel, ved i 68. betragtning til den omtvistede afgørelse blot at konstatere dels, at der ikke var blevet ført bevis for, at dette fradrag »i princippet og på lang sigt er mere fordelagtigt«, dels at fradraget »kun [indrømmes] på bestemte betingelser, som ikke altid finder anvendelse«, ikke i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at det kunne udelukkes, at den ringere mulighed for fradrag ville opveje den fordel, der følger af den reducerede skattesats, skønt det var muligt for Kommissionen at anmode Kongeriget Spanien om alle relevante oplysninger i denne henseende.
- 84 Dette ræsonnement er behæftet med retlige fejl.
- 85 Som Retten med rette i det væsentlige fastslog i den appellerede doms præmis 47, 48, 53, 54 og 69, forholder det sig for så vidt angår en støtteordning ganske vist således, at Kommissionen, selv om den med henblik på at vurdere, om den pågældende ordning giver de begunstigede en fordel, kan nøjes med at undersøge ordningens generelle karakteristika uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste individuelle anvendelse, ikke desto mindre, således som det fremgår af nærværende doms præmis 63-65, skal foretage en samlet vurdering af den nævnte ordning under hensyntagen til alle de bestanddele, der udgør dens særlige karakteristika, dvs. såvel de bestanddele, der er fordelagtige for de begunstigede, som dem, der er ufordelagtige for disse.
- 86 For så vidt som det i tilfælde af en sådan støtteordning forholder sig således, at den undersøgelse, som Kommissionen er forpligtet til at foretage i lyset af artikel 107, stk. 1, TEUF, udelukkende – og således som det fremgår af nærværende doms præmis 66 og 68-77 – vedrører denne ordning og ikke den støtte, der tildeles efterfølgende i henhold til ordningen, kan spørgsmålet om, hvorvidt den nævnte ordning giver sine modtagere en fordel, imidlertid ikke afhænge af modtagernes økonomiske situation på tidspunktet for den efterfølgende tildeling af denne støtte, men må nødvendigvis vurderes, således som generaladvokaten har anført i punkt 76 i forslaget til afgørelse, ved at foretage en undersøgelse ex ante, idet der herved skal tages udgangspunkt i tidspunktet for vedtagelsen af den pågældende ordning (jf. i denne retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 22).
- 87 Når støtteskatteordningen finder anvendelse årligt eller periodevis, skal Kommissionen i overensstemmelse med den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 58-60 og 64, således kun godtgøre, at denne støtteordning kan favorisere sine modtagere, ved at kontrollere, om ordningen, samlet set og på baggrund af sine særlige karakteristika, på tidspunktet for sin vedtagelse kan medføre en lavere beskatning end den, der følger af anvendelsen af den almindelige skatteordning, idet det herved er uden betydning, at denne institution, henset til disse karakteristika, ikke på forhånd og for hvert skatteår er i stand til at fastsatte det præcise beskatningsniveau i forbindelse hermed (jf. i denne retning dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen, C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 19 og 24).

- 88 I overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 65, er det på trinnet for den eventuelle tilbagesøgning af den støtte, som er blevet tildelt i henhold til denne støtteordning, at Kommissionen er forpligtet til at afgøre, om den nævnte ordning faktisk har givet de begunstigede, individuelt betragtet, en fordel, for så vidt som en sådan tilbagesøgning kræver en fastsættelse af det nøjagtige beløb på den støtte, som de sidstnævnte faktisk har fået i hvert skatteår.
- 89 Det følger heraf, at den omstændighed, at det på tidspunktet for vedtagelsen af en støtteordning er umuligt at fastsætte et sådant beløb, ikke kan forhindre Kommissionen i at konstatere, at denne ordning allerede på dette trin kunne give de sidstnævnte en fordel, og tilsvarende ikke fritage den berørte medlemsstat for at underrette Kommissionen om en sådan ordning i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 90 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den underretningspligt, der er blevet indført ved den nævnte bestemmelse, udgør et af de grundlæggende elementer i den ved EUF-traktaten indførte kontrolordning på området for statsstøtte. Under denne ordning har medlemsstaterne pligt til dels at meddele Kommissionen enhver foranstaltning vedrørende indførelse eller ændring af en støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, dels ikke at gennemføre en sådan foranstaltning i overensstemmelse med artikel 108, stk. 3, TEUF, så længe den nævnte institution ikke har vedtaget en endelig afgørelse vedrørende foranstaltningen (jf. bl.a. dom af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).
- 91 Denne anmeldelsespligt er således væsentlig med henblik på at gøre det muligt for Kommissionen fuldt ud at varetage den kontrolopgave, som den er blevet tillagt på området for statsstøtte ved artikel 107 TEUF og 108 TEUF, og navnlig til under udøvelse af den enekompetence, som den har i denne forbindelse, og idet den herved er underlagt Unionens retsinstansers efterprøvelse, at vurdere, om støtteforanstaltningerne er forenelige med det indre marked i medfør af artikel 107, stk. 3, TEUF (jf. i denne retning dom af 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke og Freistaat Sachsen mod Kommissionen, C-654/17 P, EU:C:2019:634, præmis 79 og 146).
- 92 Den af Kommissionen foretagne undersøgelse af betingelserne for, at der foreligger statsstøtte henhørende under artikel 107, stk. 1, TEUF, må derfor ikke begunstige de medlemsstater, der udbetaler støtte i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF, til skade for dem, der i overensstemmelse med denne bestemmelse anmelder påtænkt støtte og afholder sig fra at gennemføre den, indtil denne institution har vedtaget en endelig afgørelse (jf. i denne retning bl.a. dom 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).
- 93 Således som generaladvokaten har anført i punkt 83 i forslaget til afgørelse, ville de medlemsstater, der indfører støtteordninger i strid med den pligt, som påhviler dem i medfør af artikel 108, stk. 3, TEUF, imidlertid blive favoriseret i forhold til de medlemsstater, der overholder denne pligt, såfremt Kommissionen med henblik på vurderingen af, om der foreligger en støtteordning, var forpligtet til – på grundlag af oplysninger indhentet efter vedtagelsen af denne ordning – at kontrollere, om fordelene ved anvendelse af den pågældende ordning faktisk har materialiseret sig i alle de efterfølgende skatteår, eller om de fordele, som har materialiseret sig i bestemte skatteår, er blevet udlignet af ulemper konstateret i andre skatteår.
- 94 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt – således som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 55 inden for rammerne af den vurdering af de faktiske omstændigheder, som det alene tilkommer Retten at foretage, og hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 81 – at den af den omtvistede foranstaltning følgende støtteordning, for så vidt som den allerede ved sin vedtagelse indrømmede visse klubber, der kunne være omfattet af denne ordning, herunder FCB, muligheden for

undtagelsesvis fortsat at kunne drives som organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, har gjort det muligt for disse at drage nytte af en skattesats, som er reduceret i forhold til den, der finder anvendelse på de klubber, der drives som sportsaktieselskaber.

- 95 Herved har den omhandlede støtteordning straks ved sin vedtagelse kunnet favorisere de klubber, som blev drevet som organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, i forhold til de klubber, der blev drevet som sportsaktieselskaber, og den har således givet dem en fordel, der kan være omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 96 Ganske vist er det ligeledes ubestridt, at ordningen allerede på det nævnte tidspunkt fastsatte en fradragssats for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, der var lavere end den, som fandt anvendelse på sportsaktieselskaber.
- 97 Således som det fremgår af nærværende doms præmis 86-93, kan denne omstændighed imidlertid ikke rejse tvivl om den konklusion, hvorefter den pågældende støtteordning straks ved sin vedtagelse gav sine begunstigede en fordel.
- 98 Idet støtteordninger iværksat i strid med den forpligtelse, der er indført i artikel 108, stk. 3, TEUF, ellers ville få fortrin, kan den vurdering, der med henblik på anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF skal foretages af den virkning, som det pågældende fradrag – om hvilket det er ubestridt, at det afhænger af den efterfølgende indtræden af vilkårlige og varierende omstændigheder – har på den reducerede skattesats, der er fastsat i den pågældende støtteordning, og navnlig afgørelsen af spørgsmålet om, hvorvidt denne reducerede sats udlignes af det nævnte fradrag, nemlig for så vidt angår en skattestøtteordning som den omhandlede, der finder anvendelse årligt, ikke foretages på tidspunktet for vedtagelsen af den nævnte ordning, idet denne virkning kun kan materialisere sig i løbet af hvert af de efterfølgende skatteår.
- 99 Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 112 og 113 i forslaget til afgørelse, gælder dette så meget desto mere, når den pågældende støtteordning, ligesom det er tilfældet i den foreliggende sag, skal anvendes på ubestemt tid, således at det – henset til de eventuelle muligheder for udsættelse i form af skattetilgodehavender, som FCB og Kongeriget Spanien har henvist til – aldrig helt kan udelukkes, således som Retten i øvrigt selv bemærkede i den appellerede doms præmis 60, at det pågældende fradrag fører til en tidsmæssig udjævning af virkningerne af den omtvistede foranstaltning, som på et eller andet bestemt tidspunkt ville kunne kompensere for den reducerede skattesats. Det er således kun på det tidspunkt, hvor en sådan ordning endeligt vil være ophørt med at finde anvendelse, hvis et sådant ophør overhovedet indtræder, at det vil være muligt endegyldigt at afgøre, om dette fradrag faktisk har udlignet anvendelsen af den reducerede skattesats.
- 100 I modsætning til det, som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 65, 66 og 69, har det i denne sammenhæng ingen betydning, at fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste – således som FCB ligeledes har fremhævet i retsmødet – har en særlig vigtighed inden for sektoren for professionel fodbold, henset navnlig til praksissen med spillertransfers. Således som det fremgår af Domstolens praksis, kan denne omstændighed nemlig på ingen måde ændre betingelserne for anvendelse af artikel 107 TEUF og 108 TEUF (jf. i denne retning dom af 18.7.2006, Meca-Medina og Majcen mod Kommissionen, C-519/04 P, EU:C:2006:492, præmis 28).
- 101 Det følger heraf, at Kommissionen med henblik på i tilstrækkelig grad at godtgøre, at den pågældende støtteordning giver de begunstigede en fordel henhørende under artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke var forpligtet til i den omtvistede afgørelse at undersøge virkningen af fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste eller virkningen af mulighederne for udsættelse i form af skattetilgodehavender, eller særligt om dette fradrag eller disse muligheder udligner den fordel, der følger af den reducerede skattesats. Muligheden for en sådan udligning kan ikke have som konsekvens, at Kommissionen ikke kunne konstatere, at der forelå en støtteordning, eller i øvrigt, at Kommissionen ikke straks ved vedtagelsen af den omtvistede afgørelse kunne pålægge tilbagesøgning

af den individuelle støtte, for så vidt som denne støtte i bestemte skatteår var blevet ydet til de begunstigede klubber i henhold til denne ordning. Det er nemlig netop på trinnet for den eventuelle tilbagesøgning af den støtte, som er blevet tildelt i henhold til denne støtteordning, at Kommissionen er forpligtet til at tage hensyn til disse virkninger, når det er fornødent at fastsætte det nøjagtige beløb på den støtte, som den begunstigede faktisk har nydt gavn af.

- 102 Det skal derfor konstateres, at Retten ved i den appellerede doms præmis 59 og 67 at fastslå, at Kommissionen var forpligtet til at foretage en sådan undersøgelse, begik en retlig fejl, uden at det i denne henseende er fornødent at tage hensyn til det dokument, som Kommissionen har fremlagt som bilag til replikken, og som bl.a. vedrører de af FCB foretagne transfers, til denne klubs oplysninger om rækkevidden af den omtvistede afgørelse eller til visse faktiske omstændigheder og bestemmelser i national ret om fradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, hvis formalitet FCB har bestridt.
- 103 Denne retlige fejl bevirkede, at Retten begik en anden retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 59 foreholdt Kommissionen, at denne ikke havde anmodet Kongeriget Spanien om de relevante oplysninger, der kunne gøre det muligt at vurdere denne virkning.
- 104 Det følger desuden af det ovenstående, at Retten ligeledes begik en retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 72-75 fastslog, at forskellene mellem den støtteordning, der følger af den omtvistede foranstaltning, og den støtteordning, som var omhandlet i dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811), var til hinder for, at de konstateringer, som Domstolen har foretaget bl.a. i nærværende doms præmis 19-24, kunne finde anvendelse på nærværende sag. Ud over faktuelle forskelle, der ikke er relevante for anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF, vedrørte den nævnte dom nemlig, således som det særligt fremgår af nærværende doms præmis 86 og 87, også en støtteordning, der straks ved sin vedtagelse gav en fordel til den begunstigede ved at indrømme denne en reduceret skattesats, selv om det ikke var muligt for Kommissionen på forhånd og for hvert skatteår at afgøre det nøjagtige beskatningsniveau, som var knyttet til denne.
- 105 Disse konstateringer kan på ingen måde drages i tvivl af den argumentation, som Kongeriget Spanien har fremført såvel i sine processkrifter som i retsmødet, og som vedrører medlemsstaternes autonomi på skatteområdet. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis skal medlemsstaterne nemlig udøve deres kompetence på området for direkte beskatning under overholdelse af EU-retten (jf. i denne retning dom af 24.10.2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis) og navnlig af de ved EUF-traktaten indførte statsstøtteregele (jf. i denne retning dom af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 25, 29 og 36). Under udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne derfor afholde sig fra at vedtage foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der ikke er forenelig med det indre marked, som omhandlet i artikel 107 TEUF.
- 106 Af alle disse grunde skal den appellerede dom ophæves, for så vidt som det andet anbringende, der blev fremsat i første instans, blev tiltrådt i den nævnte dom, og for så vidt som den omtvistede afgørelse følgelig blev annulleret ved denne dom.

Søgsmålet for Retten

- 107 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, andet punktum, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten truffene afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.
- 108 I den foreliggende sag finder Domstolen, bl.a. henset til den omstændighed, at det af FCB anlagte annulationssøgsmål i sag T-865/16 er baseret på anbringender, der har været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten, og hvis undersøgelse ikke nødvendiggør vedtagelsen af supplerende foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse eller oplysning af sagen, at dette

søgsmål er modent til påkendelse, og at der skal træffes endelig afgørelse herom (jf. analogt dom af 8.9.2020, Kommissionen og Rådet mod Carreras Sequeros m.fl., C-119/19 P og C-126/19 P, EU:C:2020:676, præmis 130) inden for rammerne af den tvist, der stadig verserer for den (jf. i denne retning dom af 1.7.2008, Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl., C-341/06 P og C-342/06 P, EU:C:2008:375, præmis 134).

- 109 Søgsmålet er støttet på fem anbringender, der er gengivet i nærværende doms præmis 8. Eftersom Retten forkastede det første af disse anbringender, uden at FCB eller Kongeriget Spanien inden for rammerne af en kontraappel har bestridt grundlaget for denne del af den appellerede dom, påvirker Domstolens ophævelse af den nævnte dom ikke denne, for så vidt som Retten forkastede dette anbringende (jf. analogt dom af 1.7.2008, Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl., C-341/06 P og C-342/06 P, EU:C:2008:375, præmis 138).
- 110 Procesreglementets artikel 178, stk. 1, bestemmer nemlig, at påstandene i kontraappelskriftet skal gå ud på, at Rettens afgørelse ophæves helt eller delvist, idet rækkevidden af disse påstande – i modsætning til reglementets artikel 169, stk. 1, om påstandene i appelskriftet – ikke herved er indskrænket til Rettens afgørelse, således som den fremgår af denne afgørelses konklusion. Det følger heraf, at FCB og Kongeriget Spanien i den foreliggende sag kunne have iværksat en kontraappel til prøvelse af Rettens forkastelse af det første anbringende, som blev fremsat i første instans. Da en sådan kontraappel ikke er blevet iværksat, har den appellerede dom retskraft, for så vidt som Retten forkastede det første anbringende, der blev fremsat i første instans.
- 111 På denne baggrund er det alene de fire øvrige anbringender, som FCB fremsatte i første instans, der skal behandles.

Om det andet anbringende vedrørende en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Kommissionen anlagde et urigtigt skøn med hensyn til, om der forelå en fordel, og en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning ved undersøgelsen af, om den pågældende fordel forelå

Parternes argumentation

- 112 FCB har, støttet af Kongeriget Spanien, foreholdt Kommissionen, at denne lagde til grund, at den omtvistede foranstaltning havde givet klubben en fordel, der er omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF. Kommissionen foretog således en formel sammenligning af de skattesatser, som finder anvendelse på henholdsvis aktieselskaber og organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, uden imidlertid at undersøge rækkevidden af de skattefradrag, som hver af disse havde ret til. I denne forbindelse undersøgte Kommissionen ikke, om den faktiske skattesats for de fire pågældende fodboldklubber gav dem en fordel i den omhandlede periode. Det fremgår imidlertid af den sammenlignende undersøgelse af de kumulative virkninger af skattesatsen og de anvendelige fradrag, at den pågældende ordning havde en ufordelagtig virkning for FCB i forhold til den ordning, der finder anvendelse på sportsaktieselskaber. Kommissionen tilsidesatte således sin forpligtelse til at foretage en fuldstændig og upartisk undersøgelse af samtlige relevante oplysninger i sagsakterne. Herved tilsidesatte Kommissionen ligeledes artikel 107, stk. 1, TEUF, idet der ikke foreligger konkurrencefordrejning, og krænkede uskyldsformodningen.
- 113 Kommissionen har bestridt denne argumentation.

Domstolens bemærkninger

- 114 I denne henseende skal det blot fastslås, at Kommissionen af de grunde, som i det væsentlige er anført i nærværende doms præmis 79-106, ikke var forpligtet til med henblik på i tilstrækkelig grad at godtgøre, at den støtteordning, der følger af den omtvistede foranstaltning, giver de begunstigede en fordel henhørende under artikel 107, stk. 1, TEUF, at undersøge i den omtvistede afgørelse, hvilken virkning fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste har, og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt dette fradrag udligner den fordel, som følger af den reducerede skattesats. Det påhvilede derfor ikke Kommissionen med henblik på vedtagelsen af denne afgørelse at anmode Kongeriget Spanien om at fremlægge relevante oplysninger, der kunne gøre det muligt at foretage en sådan vurdering.
- 115 Det var derfor med rette, at Kommissionen i 68. betragtning til den nævnte afgørelse fandt, at det fradrag for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, ikke skulle tages i betragtning ved afgørelsen af, om den omtvistede foranstaltning gav de begunstigede en fordel, med den begrundelse, at dette fradrag, eftersom det kun indrømmes på bestemte betingelser, som ikke altid er opfyldt, ikke systematisk i hvert skatteår kunne udligne den ved den reducerede skattesats tildelte fordel. Som Kommissionen med rette anførte i 95. betragtning til den nævnte afgørelse, skal en eventuel virkning af det nævnte fradrag derimod tages i betragtning i hvert enkelt tilfælde i forbindelse med tilbagesøgningsproceduren med henblik på for hvert skatteår at fastlægge det præcise støttebeløb, der skal tilbagesøges.
- 116 Hvad angår FCB's anbringender, som vedrører den omstændighed, at der ikke foreligger konkurrencefordrejning, og en tilsidesættelse af uskyldsformodningen – anbringender, hvortil Retten henviste i den appellerede doms præmis 39 og 40 – skal det fastslås, at de ikke hviler på nogen selvstændig betragtning, men i det hele er sammenfaldende med de øvrige argumenter, som er blevet fremført til støtte for det andet anbringende, og hvorved det tilsigtes at godtgøre henholdsvis et urigtigt skøn vedrørende tilstedeværelsen af en fordel og en tilsidesættelse af princippet om god forvaltning. Disse anbringender skal derfor forkastes af de samme grunde.
- 117 Det følger heraf, at det andet anbringende skal forkastes som ugrundet.

Om det tredje anbringende vedrørende en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet

Parternes argumentation

- 118 FCB har gjort gældende, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse tilsidesatte princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, for så vidt som den pålagde tilbagesøgning af den pågældende støtte. FCB kunne nemlig have påberåbt sig en berettiget forventning om lovligheden af den pågældende generelle skatteordning, som denne klub i øvrigt ikke kunne unddrage sig, henset til dels handlingerne begået af de spanske skattemyndigheder, der i forbindelse med de forskellige kontroller, som de foretog i løbet af den periode, hvor Kommissionen førte proceduren i henhold til artikel 107 TEUF og 108 TEUF, fortsatte med på den nævnte klub at anvende den skatteordning, der finder anvendelse på nonprofitorganisationer, dels den åbenbart for lange varighed af denne procedure, idet der gik over fire år mellem modtagelsen af klagen og indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure, og idet det var nødvendigt med yderligere 30 måneder for at vedtage den omtvistede afgørelse. Der bør desuden tages hensyn til den særlige art af den nævnte procedure, som først blev iværksat efter Den Europæiske Ombudsmands indgriben.
- 119 Kommissionen har bestridt denne argumentation.

Domstolens bemærkninger

- 120 Det skal bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at henset til den obligatoriske karakter af den kontrol, som Kommissionen i medfør af artikel 108 TEUF fører med statsstøtte, kan de støttemodtagende virksomheder for det første principielt ikke påberåbe sig en berettiget forventning om, at støtten er lovlig, medmindre den er blevet ydet under iagttagelse af den i denne artikel fastlagte procedure, og for det andet må en påpasselig erhvervsdrivende normalt være i stand til at forvisse sig om, at denne procedure er blevet fulgt. Navnlig forholder det sig således, at når støtte gennemføres uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, således at den er ulovlig i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF, kan støttemodtageren ikke på dette tidspunkt påberåbe sig en berettiget forventning om, at støtten er lovligt ydet (dom af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 98, og af 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke og Freistaat Sachsen mod Kommissionen, C-654/17 P, EU:C:2019:634, præmis 145). Det forholder sig på samme måde med hensyn til såvel individuel støtte som støtte, der er blevet ydet i henhold til en støtteordning (dom af 30.4.2020, Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, præmis 46).
- 121 For så vidt som Kongeriget Spanien i det foreliggende tilfælde ikke har underrettet Kommissionen om den omtvistede foranstaltning i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF, kan FCB derfor under ingen omstændigheder påberåbe sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 122 Navnlig skal det, uden at det er fornødent at udtale sig om den hævdede for lange varighed af proceduren, bemærkes, at for så vidt som denne medlemsstat således ikke gjorde det muligt for Kommissionen at vurdere denne foranstaltning i lyset af artikel 107 TEUF, kan der ikke af varigheden af denne procedure udledes nogen oplysninger om foranstaltningens forenelighed med denne bestemmelse.
- 123 Hvad endelig angår den hævdede tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet skal det fastslås, at selv om FCB formelt har påberåbt sig en tilsidesættelse af dette princip i overskriften til sit tredje anbringende, har klubben derimod ikke fremført noget særskilt argument, der kan godtgøre en sådan tilsidesættelse.
- 124 Det følger heraf, at det tredje anbringende skal forkastes som ugrundet.

Om det fjerde anbringende vedrørende en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Kommissionen ikke har taget hensyn til den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning var begrundet i skattesystemets interne logik

Parternes argumentation

- 125 FCB har, støttet af Kongeriget Spanien, gjort gældende, at den omstændighed, at der foreligger forskellige skatteordninger for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og aktieselskaber, er begrundet i det spanske skattesystems interne logik. Mens de førstnævnte nemlig ikke fordeler deres overskud mellem deres medlemmer, søger de sidstnævnte tværtimod at opnå sådanne overskud at fordele mellem deres aktionærer. Tilstedeværelsen af en sådan forskellig skatteordning er derfor ligeledes begrundet i sektoren for professionel fodbold. Kommissionen har imidlertid i strid med den begrundelsespligt, som påhviler den i henhold til artikel 296 TEUF, ikke forklaret, hvorfor dette skulle være tilfældet i denne sektor.
- 126 Kommissionen har bestridt denne argumentation.

Domstolens bemærkninger

- 127 Det skal fastslås, at i modsætning til det, som FCB har lagt til grund ved den argumentation, som klubben har fremført til støtte for sit fjerde anbringende, består den omtvistede foranstaltning – som Kommissionen har undersøgt i sin afgørelse i lyset af artikel 107 TEUF – ikke i den omstændighed, at der i spansk ret findes forskellige skatteordninger for organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og aktieselskaber, men i en indsnævring i sektoren for professionel fodbold af det personelle anvendelsesområde for ordningen for nonprofitorganisationer, som indebærer, at der foreligger en forskelsbehandling mellem de professionelle fodboldklubber med hensyn til adgangen til denne retlige form, og hvorved der derfor mellem disse klubber er blevet indført en forskel i beskattningen, alt efter om de var forpligtede til at omdanne sig til aktieselskaber, eller om de undtagelsesvis kunne fortsætte med at blive drevet som organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje.
- 128 Det følger heraf, at det fjerde anbringende, for så vidt som det herved tilsigtes at begrunde en foranstaltning, der ikke er den foranstaltning, som er genstand for den omtvistede afgørelse, skal forkastes som irrelevant.

Om det femte anbringende vedrørende en tilsidesættelse af artikel 108 TEUF og af artikel 21-23 i forordning 2015/1589, for så vidt som Kommissionen har pålagt tilbagesøgning af eksisterende støtte og ikke har overholdt den fastsatte procedure for denne form for støtte

Parternes argumentation

- 129 FCB har, støttet af Kongeriget Spanien, gjort gældende, at Kommissionen begik en fejl ved ikke at konstatere, at den omtvistede foranstaltning udgør »eksisterende støtte« som omhandlet i artikel 1, litra b), nr. i), i forordning 2015/1589, for så vidt som den forskellige behandling, som aktieselskaber og nonprofitorganisationer i sektoren for professionel fodbold er genstand for med hensyn til den skattesats, der finder anvendelse på dem, allerede eksisterede på tidspunktet for Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab den 1. januar 1986. Ved den lov om selskabsskat, der var gældende på tidspunktet for denne tiltrædelse, dvs. Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (lov nr. 61/1978 om selskabsskat) af 27. december 1978 (BOE nr. 312 af 30.12.1978, s. 29429), var der nemlig allerede blevet indført forskellige skatteordninger for disse selskaber og organisationer. I henhold til artikel 108 TEUF kan Kommissionen følgelig ikke pålægge tilbagesøgning af støtten. I overensstemmelse med den nævnte forordnings artikel 21-23 kunne Kommissionen derimod have lagt til grund, at den omtvistede foranstaltning udgjorde eksisterende støtte, der ikke var forenelig med det indre marked, og i givet fald have undersøgt de passende foranstaltninger med henblik på ophævelse af denne støtte.
- 130 Kommissionen har bestridt denne argumentation.

Domstolens bemærkninger

- 131 Det skal bemærkes, at i overensstemmelse med artikel 1, litra b), nr. i), i forordning 2015/1589 udgøres »eksisterende støtte« af enhver form for støtte, der eksisterede inden EUF-traktatens ikrafttræden og er blevet fortsat efter denne traktats ikrafttræden i de pågældende medlemsstater.
- 132 I medfør af forordningens artikel 1, litra c), skal ændringer i eksisterende støtte desuden anses for »ny støtte«, der er underlagt den i artikel 108, stk. 3, TEUF fastsatte anmeldelsespligt. Artikel 4, stk. 1, første punktum, i forordning nr. 794/2004, som ændret ved forordning 2015/2282, præciserer i denne henseende, at i relation til artikel 1, litra c), i forordning 2015/1589 skal enhver ændring, der ikke er af rent formel eller administrativ art, der ikke kan påvirke vurderingen af støtteforanstaltningens forenelighed med det indre marked, anses for en ændring i eksisterende støtte.

- 133 I det foreliggende tilfælde er det ganske vist ubestridt, at den reducerede skattesats, som finder anvendelse på organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, bestod på tidspunktet for Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab den 1. januar 1986.
- 134 Således som Kommissionen anførte i 79. betragtning til den omtvistede afgørelse, er der ved den ændring, som blev foretaget efter denne tiltrædelse ved lov nr. 10/1990, imidlertid blevet indført en differentiering inden for sektoren for professionel fodbold, idet de professionelle fodboldklubber generelt set blev udelukket fra at drives som nonprofitorganisationer, samtidig med at denne mulighed og den hertil knyttede skatteordning blev foreholdt de fire fodboldklubber, der var berettigede til denne undtagelse.
- 135 Herved blev der ved lov nr. 10/1990 indført differentieret beskatning inden for en enkelt sektor, som ikke er af rent formel eller administrativ art.
- 136 Navnlig skal det fastslås, at denne ændring kan have en indvirkning på vurderingen af den omtvistede foranstaltnings forenelighed i lyset af artikel 107, stk. 3, TEUF, for så vidt som den, idet den begrænser den heraf følgende gunstige skattemæssige behandling til visse professionelle fodboldklubber alene, kan påvirke Kongeriget Spaniens mulighed for at gøre gældende, at den pågældende støtteordning er forenelig med det indre marked i lyset af formålet om den i 85. og 86. betragtning til den omtvistede afgørelse undersøgte fremme af sport som et mål af fælles interesse som omhandlet i artikel 107, stk. 3, litra c), TEUF.
- 137 Det følger heraf, at det femte anbringende skal forkastes som ugrundet.
- 138 Da ingen af anbringenderne er blevet tiltrådt, skal Kommissionen følgelig frifindes.

Sagsomkostninger

- 139 I henhold til procesreglementets artikel 184, stk. 2, træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge, eller såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen.
- 140 Ifølge procesreglementets artikel 138, stk. 1, som i medfør af dette reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom.
- 141 Da FCB har tabt sagen, og da Kommissionen for Retten, men ikke for Domstolen, har nedlagt påstand om, at FCB tilpligtes at betale sagsomkostningerne, bør sidstnævnte i den foreliggende sag tilpligtes at betale Kommissionens omkostninger i forbindelse med sagen for Retten, mens Kommissionen bør bære sine egne omkostninger i forbindelse med nærværende appelsag.
- 142 I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, som i medfør af reglementets artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Kongeriget Spanien, der indtrådte i søgsmålet for Retten, og som har deltaget i sagen for Domstolen, bør følgelig bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Femte Afdeling):

- 1) Den Europæiske Unions Rets dom af 26. februar 2019, Fútbol Club Barcelona mod Kommissionen (T-865/16, EU:T:2019:113), ophæves, for så vidt som det andet anbringende, der blev fremsat i første instans, blev tiltrådt i den nævnte dom, og for så vidt som**

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, blev annulleret ved denne dom.

- 2) Europa-Kommissionen frifindes i det søgsmål, som Fútbol Club Barcelona anlagde i sag T-865/16 med påstand om annullation af afgørelse 2016/2391.**
- 3) Fútbol Club Barcelona bærer sine egne omkostninger og betaler de omkostninger, som Kommissionen har afholdt i forbindelse med sagen for Retten.**
- 4) Kommissionen bærer sine egne omkostninger i forbindelse med nærværende appelsag.**
- 5) Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter