



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET GERECHT (Vierde kamer)

26 februari 2019\*

„Staatssteun – Steun door de Spaanse autoriteiten aan bepaalde professionele voetbalclubs – Preferentieel belastingtarief voor de inkomsten van clubs die het statuut van entiteit zonder winstooigemerk mogen gebruiken – Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt wordt verklaard – Vrijheid van vestiging – Voordeel”

In zaak T-865/16,

**Fútbol Club Barcelona**, gevestigd te Barcelona (Spanje), aanvankelijk vertegenwoordigd door J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco en C. Iglesias Megías, vervolgens door J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco, advocaten,

verzoekster,

ondersteund door

**Koninkrijk Spanje**, aanvankelijk vertegenwoordigd door A. Gavela Llopis en J. García-Valdecasas Dorego, vervolgens door A. Gavela Llopis, als gemachtigden,

intervenient,

tegen

**Europese Commissie**, vertegenwoordigd door G. Luengo, B. Stromsky en P. Němečková, als gemachtigden,

verweerster,

betreffende een verzoek krachtens artikel 263 VWEU tot nietigverklaring van besluit (EU) 2016/2391 van de Commissie van 4 juli 2016 betreffende de steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs (PB 2016, L 357, blz. 1),

wijst

HET GERECHT (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: H. Kanninen (rapporteur), president, J. Schwarcz en C. Iliopoulos, rechters,

griffier: J. Palacio González, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 juni 2018,

\* Procestaal: Spaans.

het navolgende

## Arrest

### Voorgeschiedenis van het geding

- 1 Ingevolge artikel 19, lid 1, van de Ley 10/1990 del Deporte (wet 10/1990 inzake sport) van 15 oktober 1990 (BOE nr. 249 van 17 oktober 1990, blz. 30397, hierna: „wet 10/1990”) waren alle Spaanse professionele sportclubs verplicht om zich om te vormen tot sociedades anonimas deportivas (sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid; hierna: „SAD’s”). De wet had als doel om een meer verantwoordelijk beheer van de activiteiten van de clubs aan te moedigen door hun rechtsvorm aan te passen.
- 2 De zevende aanvullende bepaling van wet 10/1990 voorzag echter in een uitzondering voor professionele sportclubs die een positief balanssaldo haalden tijdens de boekjaren voorafgaand aan de vaststelling van de wet. Verzoekster, Fútbol Club Barcelona, en drie andere professionele voetbalclubs vielen onder de uitzondering vervat in wet 10/1990. Deze vier entiteiten hadden dus de mogelijkheid om hun activiteiten voort te zetten in de vorm van sportclubs en hebben van die mogelijkheid gebruikgemaakt.
- 3 In tegenstelling tot de SAD’s zijn sportclubs rechtspersonen zonder winstoogmerk en in die hoedanigheid genieten zij een bijzonder belastingtarief voor hun inkomsten. Dit tarief was tot in 2016 lager dan het tarief voor SAD’s.
- 4 Bij brief van 18 december 2013 heeft de Europese Commissie het Koninkrijk Spanje in kennis gesteld van haar besluit om de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU in te leiden ten aanzien van een mogelijke fiscale voorkeursbehandeling van vier professionele voetbalclubs, waaronder verzoekster, ten opzichte van de SAD’s.
- 5 Tijdens de formele onderzoeksprocedure heeft de Commissie schriftelijke opmerkingen van het Koninkrijk Spanje en van belanghebbenden, waaronder verzoekster, ontvangen en heeft zij deze onderzocht.
- 6 In haar besluit (EU) 2016/2391 van 4 juli 2016 betreffende de steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs (PB 2016, L 357, blz. 1; hierna: „bestreden besluit”) kwam de Commissie tot de conclusie dat het Koninkrijk Spanje met wet 10/1990 onrechtmatige steun in de vorm van een belastingvoordeel voor vennootschappen had verleend aan verzoekster, Club Atlético Osasuna, Athletic Club en Real Madrid Club de Fútbol en daarmee had gehandeld in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU (artikel 1 van het bestreden besluit). De Commissie heeft tevens vastgesteld dat de regeling niet verenigbaar was met de interne markt en heeft diensgevolge het Koninkrijk Spanje gelast om de regeling stop te zetten (artikel 4, lid 4) en om bij de begunstigden het verschil terug te vorderen tussen de betaalde vennootschapsbelasting en de vennootschapsbelasting die zij hadden moeten afdragen als zij met ingang van het belastingjaar 2000 de rechtsvorm van een SAD zouden hebben aangenomen (artikel 4, lid 1), waarbij voorbehoud werd gemaakt voor met name het geval dat de steun de-minimissteun zou zijn (artikel 2). Het bestreden besluit verplicht ten slotte de adreessaat ervan om te voldoen aan de voorschriften vervat in zijn dispositief, en dit onverwijld en daadwerkelijk, wat de terugvordering van de verleende steun betreft (artikel 5, lid 1), en binnen een termijn van vier maanden vanaf de kennisgeving, wat de uitvoering van het volledige besluit betreft (artikel 5, lid 2).

## **Procedure en conclusies van partijen**

- 7 Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het Gerecht op 7 december 2016 heeft verzoekster het onderhavige beroep ingesteld.
- 8 In haar verzoekschrift heeft verzoekster het Gerecht tevens verzocht om de overlegging te gelasten van een stuk aangaande de procedure voor de terugvordering van de steun.
- 9 Op 27 februari 2017 heeft de Commissie het verweerschrift ter griffie van het Gerecht neergelegd.
- 10 Op 19 april 2017 heeft verzoekster de repliek ter griffie van het Gerecht neergelegd.
- 11 Bij beschikking van 25 april 2017 heeft de president van de Vierde kamer het Koninkrijk Spanje toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van verzoekster.
- 12 Op 6 juni 2017 heeft de Commissie de dupliek ter griffie van het Gerecht neergelegd.
- 13 Op 6 juli 2017 heeft het Koninkrijk Spanje de memorie in interventie ter griffie van het Gerecht neergelegd.
- 14 Op 27 juli en 23 augustus 2017 hebben respectievelijk de Commissie en verzoekster hun opmerkingen over de memorie in interventie neergelegd.
- 15 Bij brief van 3 september 2017 heeft verzoekster aangegeven dat zij ter terechtzitting gehoord wilde worden.
- 16 Het Gerecht heeft in het kader van de in artikel 89 van het Reglement voor de procesvoering bedoelde maatregelen tot organisatie van de procesgang aan de Commissie en aan het Koninkrijk Spanje schriftelijke vragen gesteld waarop binnen de gestelde termijn is geantwoord.
- 17 Ter terechtzitting heeft de Commissie afgezien van haar bezwaar tegen de ontvankelijkheid van het beroep, waarvan akte is genomen in het proces-verbaal van de terechtzitting.
- 18 Bij brief van 28 juni 2018 heeft verzoekster verzocht om bepaalde gegevens weg te laten ten opzichte van het publiek.
- 19 Bij beslissing van 23 juli 2018 heeft de president van de Vierde kamer van het Gerecht de mondelinge behandeling voor gesloten verklaard.
- 20 Verzoekster verzoekt het Gerecht:
  - primair, het bestreden besluit nietig te verklaren;
  - subsidiair, de artikelen 4 en 5 van het bestreden besluit nietig te verklaren;
  - de Commissie te verwijzen in de kosten.
- 21 De Commissie verzoekt het Gerecht:
  - het beroep te verwerpen;
  - verzoekster te verwijzen in de kosten.

22 Het Koninkrijk Spanje verzoekt het Gerecht:

- recht te doen aan verzoeksters verzoek en het bestreden besluit nietig te verklaren;
- de Commissie te verwijzen in de kosten.

### **In rechte**

23 Ter ondersteuning van haar beroep voert verzoekster de volgende vijf middelen aan:

- eerste middel: schending van artikel 49 VWEU junctis de artikelen 107 en 108 VWEU, en van artikel 16 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, aangezien de Commissie niet heeft voldaan aan haar verplichting om in de staatssteunprocedures overtredingen van andere bepalingen van het Verdrag in aanmerking te nemen;
- tweede middel: in wezen schending van artikel 107, lid 1, VWEU, wegens, ten eerste, een beoordelingsfout van de Commissie betreffende het bestaan van een voordeel, en, ten tweede, schending van het beginsel van behoorlijk bestuur in het kader van het onderzoek van het bestaan van dit voordeel;
- derde middel: schending van de beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid;
- vierde middel: schending van artikel 107, lid 1, VWEU, omdat de betreffende maatregel gerechtvaardigd was door de interne logica van het belastingsysteem, en
- vijfde middel: schending van artikel 108, lid 1, VWEU, en de artikelen 21 tot en met 23 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel [108 VWEU] (PB 2015, L 248, blz. 9), aangezien de Commissie de procedure voor bestaande steun niet heeft nageleefd.

### ***Verzoek tot overlegging van een document***

24 Tijdens de terechtzitting heeft verzoekster, in antwoord op een vraag van het Gerecht, aangegeven dat het stuk waarvan zij overlegging had verzocht (zie punt 8 hierboven), nog niet bestaat, hetgeen door het Koninkrijk Spanje werd bevestigd. Bijgevolg is het niet noodzakelijk om uitspraak te doen over het verzoek om een maatregel tot organisatie van de procesgang.

### ***Eerste middel: schending van artikel 49 VWEU junctis de artikelen 107 en 108 VWEU en van artikel 16 van het Handvest van de grondrechten***

25 Verzoekster stelt dat de Commissie, door geen rekening te houden met de specifieke omstandigheid dat wet 10/1990 – die het voorwerp uitmaakt van het bestreden besluit – strijdig is met artikel 49 VWEU aangezien deze wet ten onrechte aan sportclubs een rechtsvorm oplegt, haar verplichting heeft geschonden om in de betreffende procedure inbreuken op andere bepalingen van het Verdrag in aanmerking te nemen. Wet 10/1990 zou immers de keuzevrijheid inzake de rechtsvorm beperken en bijgevolg de vrijheid van vestiging, hetgeen de Commissie niet in aanmerking heeft genomen.

26 De Commissie bestrijdt verzoekers argumenten.

27 Met haar middel betoogt verzoekster in wezen dat de Commissie had moeten vaststellen dat de verplichting die aan professionele sportclubs werd opgelegd om zich om te vormen tot SAD in strijd was met artikel 49 VWEU. Die vaststelling zou haar ertoe hebben gebracht de voorkeur te geven aan

het afsluiten van de onderhavige procedure ten gunste van de toepassing van artikel 49 VWEU uitsluitend op de overheidsmaatregel die een verplichting inhoudt van professionele sportclubs om zich om te vormen tot een SAD. Voorts dient te worden opgemerkt dat verzoekster een schending van artikel 16 van het Handvest van de grondrechten – de vrijheid van ondernemerschap – inroept, zonder in dat verband een eigen argumentatie te ontwikkelen die losstaat van die betreffende artikelen 49, 107 en 108, VWEU.

- 28 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de Commissie ter zake van de beslissing om een beroep wegens niet-nakoming in te leiden, over een discretionaire bevoegdheid beschikt, waardoor het is uitgesloten dat particulieren het recht zouden hebben om van haar te eisen dat zij een bepaald standpunt inneemt (zie beschikking van 24 november 2016, Petraitis/Commissie, C-137/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2016:904, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De procedurele keuzen die de Commissie in dit geval heeft gemaakt, namelijk om de toepassing van de artikelen 107 en 108 VWEU na te streven eerder dan van artikel 49 VWEU, ontsnappen dus aan de controle door het Gerecht.
- 29 Het is vaste rechtspraak dat de procedure van de artikelen 107 en 108 VWEU de Commissie weliswaar een beoordelingsmarge laat om te beoordelen of een steunregeling verenigbaar is met de vereisten van de interne markt, maar volgens de algemene opzet van het Verdrag mag die procedure nooit tot een resultaat leiden dat in strijd zou zijn met de specifieke bepalingen ervan (zie arrest van 9 september 2010, British Aggregates e.a./Commissie, T-359/04, EU:T:2010:366, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Deze op de Commissie rustende verplichting dringt zich zeer in het bijzonder op wanneer de andere Verdragsbepalingen er eveneens toe strekken een onvervalste mededinging op de interne markt te waarborgen, zoals in casu artikel 49 VWEU, dat de vrijheid van vestiging en daarmee de vrije mededinging waarborgt tussen ondernemingen uit een lidstaat die in een andere lidstaat zijn gevestigd, en ondernemingen die in deze laatste lidstaat zijn gevestigd. Wanneer de Commissie een besluit neemt over de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de interne markt mag zij immers niet voorbijgaan aan het risico dat particuliere marktdeelnemers de mededinging binnen de gemeenschappelijke markt ongunstig beïnvloeden (zie in die zin arrest van 13 mei 2015, Niki Luftfahrt/Commissie, T-511/09, EU:T:2015:284, punt 215).
- 31 Evenwel dient te worden opgemerkt dat verzoekster in casu niet aanvoert dat het resultaat van de procedure in het kader van het onderzoek van de verenigbaarheid van de steunregeling onverenigbaar is met het beginsel van vrijheid van vestiging van artikel 49 VWEU. Zij betreurt wel dat de Commissie niet heeft onderzocht of wet 10/1990, die volgens haar in strijd was met de artikelen 107 en 108 VWEU omdat daarmee een uitzonderingsregime ten voordele van vier professionele voetbalclubs werd ingevoerd, niet ook in strijd was met artikel 49 VWEU door de regel in te stellen dat Spaanse professionele sportclubs zich moesten omvormen tot SAD.
- 32 In dat verband houdt de in de punten 29 en 30 hierboven aangehaalde rechtspraak weliswaar een verplichting in voor de Commissie om geen staatssteun verenigbaar te verklaren die wegens sommige van de modaliteiten ervan, andere bepalingen van het Verdrag schendt (zie arrest van 9 september 2010, British Aggregates e.a./Commissie, T-359/04, EU:T:2010:366, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar hij houdt geen verplichting in voor de Commissie om te onderzoeken of een dergelijke schending ook bestaat wanneer zij de betreffende maatregel al als onrechtmatige en onverenigbare staatssteun heeft aangemerkt.
- 33 De verplichting om rekening te houden met de schending van andere bepalingen van het Verdrag in het kader van een staatssteunprocedure moet immers begrepen worden in het licht van de plicht om met de procedure geen resultaat te bereiken dat in strijd is met die bepalingen van het Verdrag door een negatieve invloed te hebben op de interne markt (zie in die zin arrest van 3 december 2014,

Castelnou Energía/Commissie, T-57/11, EU:T:2014:1021, punt 189), en door in het kader van een schending van artikel 49 VWEU het risico met zich mee te brengen van een aantasting van de mededinging door specifieke ondernemingen.

- 34 Bovendien werd er geoordeeld dat de omstandigheid dat een maatregel, zoals de verplichting voor Spaanse professionele sportclubs om zich om te vormen tot SAD, in voorkomend geval in strijd is met andere bepalingen van het recht van de Unie dan de artikelen 107 en 108 VWEU, niet uitsluit dat de vrijstelling van deze maatregel waar sommige ondernemingen van profiteren, als „staatssteun” wordt gekwalificeerd, zolang de betrokken maatregel effect sorteert jegens andere ondernemingen en niet is ingetrokken, noch is vastgesteld dat hij onrechtmatig en dus niet van toepassing is (zie in die zin arresten van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punt 38, en 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity, C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 69).
- 35 Hieruit volgt dat de Commissie niet bevoegd is om in het kader van een ingeleide staatssteunprocedure te besluiten dat er een zelfstandige overtreding van artikel 49 VWEU bestaat, en om daar de nodige rechtsgevolgen aan te verbinden, afgezien van het beperkte geval waar de in de punten 29 en 30 hierboven genoemde rechtspraak betrekking op heeft, namelijk wanneer de onverenigbaarheid van de steunmaatregel voortvloeit uit de schending van artikel 49 VWEU (zie in die zin arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, EU:C:2000:467, punt 76).
- 36 Uit het voorgaande volgt dat het onderhavige middel gebaseerd is op een misverstand van verzoekster betreffende de draagwijdte van de verplichting om in het kader van een staatssteunprocedure in voorkomend geval rekening te houden met de schending van andere bepalingen van het VWEU.
- 37 Aangezien de Commissie niet de verplichting had om in de procedure die heeft geleid tot het bestreden besluit het bestaan te onderzoeken van een schending van artikel 49 VWEU omdat het bestreden besluit de betrokken maatregel reeds als onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aanmerkt, dient het onderhavige middel te worden verworpen.

***Tweede middel: in wezen, schending van artikel 107, lid 1, VWEU, wegens, ten eerste, een beoordelingsfout van de Commissie betreffende het bestaan van een voordeel, en, ten tweede, schending van het beginsel van behoorlijk bestuur bij het onderzoek van het bestaan van dit voordeel***

- 38 Gesteund door het Koninkrijk Spanje, meent verzoekster dat de Commissie een formele vergelijking heeft gemaakt van de belastingtarieven die respectievelijk van toepassing zijn op naamloze vennootschappen en op entiteiten zonder winstoogmerk, zonder de draagwijdte te onderzoeken van de verschillende belastingaftrekken waar zij respectievelijk recht op hebben. Zodoende heeft zij niet geverifieerd of het daadwerkelijke belastingtarief in de periode van 1995 tot 2016 voor de vier betrokken voetbalclubs al dan niet voordeliger was. De Commissie is aldus tekortgeschoten in haar verplichting om alle relevante elementen volledig en onpartijdig te onderzoeken en heeft geen rekening gehouden met de gecumuleerde gevolgen van het betrokken overheidsingrijpen en dus met de reële gevolgen ervan. De Commissie had bovendien proactief op zoek moeten gaan naar belastende en ontlastende elementen, inclusief met verzoeken om inlichtingen. Uit het vergelijkende onderzoek van de cumulatieve gevolgen van het belastingtarief en de toepasselijke aftrekposten blijkt dat de betrokken regeling in werkelijkheid voor verzoekster een ongunstig effect had in vergelijking met de voor naamloze vennootschappen geldende regeling. Wanneer verder wordt gekeken dan het geval van verzoekster heeft het Spaanse belastingsysteem in zijn geheel als doel om de kloof te dichten tussen het belastingtarief van naamloze vennootschappen en dat van entiteiten zonder winstoogmerk. Het Koninkrijk Spanje voegt daaraan toe dat de litigieuze maatregel enkel beoogde een kader te creëren om de situatie van de professionele voetbalclubs gezond te maken.

- 39 Verzoekster voert in het kader van het onderhavige middel tevens aan dat het bestreden besluit artikel 107, lid 1, VWEU schendt omdat er geen sprake is van vervalsing van de mededinging.
- 40 Verzoekster stelt ten slotte dat het bestreden besluit afbreuk doet aan het vermoeden van onschuld.
- 41 De Commissie concludeert tot afwijzing van het onderhavige middel omdat zij heeft voldaan aan de door de rechtspraak gestelde voorwaarden op het gebied van steunregelingen en het onderzoek van de individueel verleende steun pas plaatsvindt ten tijde van de terugvordering. Ze merkt voorts op dat het argument volgens welke zij slechts een vergelijking heeft gemaakt van de toepasselijke belastingtarieven zonder rekening te houden met de daadwerkelijke tarieven, feitelijke grondslag mist. De vergelijking van de daadwerkelijke tarieven op grond van de door de Spaanse autoriteiten tijdens de administratieve procedure verstrekte gegevens, toont aan dat er een voordeel bestaat. De Commissie voegt hieraan toe dat de betrokken maatregel niet voorzag in een automatisch mechanisme om het aldus verleende voordeel uit te schakelen. In dat verband is het beroep dat verzoekster doet op de additionele fiscale aftrekposten in het SAD-stelsel, die zouden voortvloeien uit een mogelijke herinvestering van winsten in de aankoop van nieuwe spelers, niet doeltreffend omdat het berust op hypothetische elementen. In het algemeen is de vermeende neutralisering van de verschillen in de belastingtarieven tussen de naamloze vennootschappen en de entiteiten zonder winstoogmerk door het spel van aftrekken voor herinvestering gebaseerd op een simplistische en potentieel onjuiste berekening door verzoekster, die bovendien geen rekening houdt met de andere verschillen tussen de stelsels die het daadwerkelijke belastingtarief beïnvloeden. Wat de grief inzake de schending van de verplichting tot het verrichten van een zorgvuldig en onpartijdig onderzoek betreft, stelt de Commissie dat zij feitelijke grondslag mist, en dat in ieder geval verzoekster tijdens de administratieve procedure niet heeft aangevoerd dat het verschil tussen de tarieven gecompenseerd zou worden door het verschil tussen de plafonds van de aftrekposten voor herinvestering.
- 42 Volgens vaste rechtspraak is het begrip „staatssteun” zoals omschreven in het Verdrag, een juridisch begrip dat uitgelegd moet worden op basis van objectieve elementen. Om deze reden moet de rechter van de Unie in beginsel, gelet op zowel de concrete gegevens van het hem voorgelegde geschil als de technische of ingewikkelde aard van de door de Commissie gemaakte beoordelingen, volledig toetsen of een maatregel binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU valt (zie arrest van 4 september 2014, SNCM en France/Corsica Ferries France, C-533/12 P en C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punt 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Hetzelfde geldt voor de vraag of een maatregel al dan niet een voordeel verschaft aan een onderneming.
- 44 In herinnering dient te worden gebracht dat als steun worden beschouwd de maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die zijn te beschouwen als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben ontvangen (zie arrest van 16 april 2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Het begrip steun omvat niet enkel positieve prestaties zoals subsidies, maar eveneens maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter drukken op het budget van een onderneming en daardoor – zonder nog subsidies in strikte zin van het woord te zijn – van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden (arresten van 19 mei 1999, Italië/Commissie, C-6/97, EU:C:1999:251, punt 15; 21 maart 2013, Commissie/Buczek Automotive, C-405/11 P, niet gepubliceerd, EU:C:2013:186, punt 30, en 20 september 2017, Commissie/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punt 20).
- 46 In dat verband is een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een gunstige fiscale behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, als een

steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU aan te merken (arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14, en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

- 47 Eveneens kan worden opgemerkt dat overheidsmaatregelen diverse vormen aannemen en onderzocht moeten worden op basis van hun gevolgen. Wanneer een overheidsmaatregel derhalve diverse gevolgen met zich meebrengt voor begunstigden moet de Commissie rekening houden met het cumulatieve effect van deze gevolgen teneinde te onderzoeken of er sprake is van een eventueel voordeel (arrest van 13 september 2013, Poste Italiane/Commissie, T-525/08, niet gepubliceerd, EU:T:2013:481, punt 61). De Commissie dient complexe maatregelen immers als geheel te beoordelen om te bepalen of zij de begunstigde ondernemingen een economisch voordeel verschaffen die zij onder normale marktomstandigheden niet zouden hebben verkregen (arrest van 30 november 2009, France Télécom/Commissie, T-427/04 en T-17/05, EU:T:2009:474, punt 199).
- 48 Dit geldt ook in geval van het onderzoek van een steunregeling. In dat verband kan de Commissie zich er bij een steunregeling weliswaar toe beperken de algemene en abstracte kenmerken van de regeling in kwestie te onderzoeken en hoeft zij niet elk afzonderlijk geval waarin die regeling is toegepast te onderzoeken om na te gaan of deze elementen van steun omvat (arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punt 67), maar dit onderzoek moet wel de diverse gevolgen van de betrokken regeling omvatten – zowel de voor de begunstigden gunstige als ongunstige gevolgen – wanneer het niet-eenduidige karakter van het vermeende voordeel volgt uit de kenmerken van de regeling zelf.
- 49 Bovendien moet de Commissie, eveneens volgens vaste rechtspraak, in het belang van een goede toepassing van de fundamentele regels van het Verdrag inzake staatssteun het onderzoek van de bestreden maatregelen zorgvuldig en onpartijdig voeren zodat zij voor haar eindbeslissing inzake het bestaan en, in voorkomend geval, de onverenigbaarheid van de steun, beschikt over gegevens die zo volledig en betrouwbaar mogelijk zijn (zie arrest van 3 april 2014, Frankrijk/Commissie, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 50 Voorts moet worden gepreciseerd dat de wettigheid van een besluit van de Commissie inzake staatssteun moet worden beoordeeld aan de hand van de gegevens waarover de Commissie kon beschikken op het ogenblik waarop zij haar besluit nam (arresten van 14 september 2004, Spanje/Commissie, C-276/02, EU:C:2004:521, punt 31, en 2 september 2010, Commissie/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 91; zie eveneens in die zin arrest van 10 juli 1986, België/Commissie, 234/84, EU:C:1986:302, punt 16).
- 51 Het onderhavige middel moet onderzocht worden in het licht van de beginselen die hiervoor in herinnering zijn gebracht, zonder dat het nodig is om een onderscheid te maken tussen het onderdeel inzake de beoordelingsfout en het onderdeel inzake de schending van het beginsel van behoorlijk bestuur.
- 52 In casu moet om te beginnen worden opgemerkt dat de maatregel waar het bestreden besluit betrekking op heeft, voortvloeit uit de combinatie van de toepassing van een specifieke fiscale behandeling van entiteiten zonder winstoogmerk die bestond voor de inwerkingtreding van wet 10/1990, met een beperking van de mogelijkheid om een beroep te doen op deze rechtsvorm tot bepaalde professionele voetbalclubs die binnen het toepassingsgebied van de door wet 10/1990 ingevoerde uitzondering vallen. Wet 10/1990 behoudt het voordeel van de rechtsvorm van entiteit zonder winstoogmerk, en dus de bijbehorende fiscale regeling, voor aan de vier voetbalclubs die onder de uitzondering vallen, maar bevat geen enkele bepaling van fiscale aard en laat dus in het bijzonder de inhoud van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk – die door andere teksten wordt geregeld – onverlet. Hieruit volgt dat de betrokken maatregel neerkomt op een verstrenging van de personele werkingssfeer van het fiscale stelsel voor entiteiten zonder winstoogmerk in de Spaanse professionele sportsector.



- 53 Teneinde met name na te gaan of deze maatregel een voordeel kan opleveren moeten in dit kader de verschillende bestanddelen van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk gezamenlijk worden beoordeeld, aangezien zij een onlosmakelijk geheel vormen dat door wet 10/1990 slechts indirect werd gewijzigd wat de personele werkingssfeer ervan betreft.
- 54 Derhalve moet worden onderzocht of de Commissie in het bestreden besluit rehtens voldoende heeft aangetoond dat de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in haar geheel van aard was om de begunstigden ervan in een meer gunstige situatie te plaatsen dan wanneer zij hadden moeten handelen onder de vorm van een SAD.
- 55 Het bestreden besluit stelt een kloof vast tussen de belastingtarieven van de entiteiten zonder winstoogmerk en de SAD's. In de overwegingen 8 en 34 wordt aangegeven dat de tarieven verschillend waren vanaf de datum van vaststelling van de betrokken maatregel in 1990 tot het jaar 2015, wanneer de Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (wet 27/2014 betreffende de vennootschapsbelasting) van 27 november 2014 (BOE nr. 288 van 28 november 2014, blz. 96939) met ingang van 2016 een einde stelde aan dit verschil. Het tarief dat voor entiteiten zonder winstoogmerk werd gehandhaafd op 25 %, bedroeg voor SAD's 35 % tot 2006, 32,5 % in 2007, 30 % in 2008, en 28 % in 2015. In de provincie Bizkaia (Spanje) en de autonome regio Navarra (Spanje) waar twee van de vier door het bestreden besluit geraakte clubs gevestigd zijn (zie overweging 42), zijn de tarieven weliswaar verschillend, maar ook daar liggen zij lager wanneer de belastingplichtige club een entiteit zonder winstoogmerk is. Het klopt dus dat de vier door de litigieuze regeling begunstigde clubs tijdens de betrokken periode onderworpen waren aan een nominaal belastingtarief dat gunstiger was dan het tarief dat gold voor clubs die actief waren onder de vorm van een SAD.
- 56 Zoals echter hierboven in de punten 53 en 54 is aangegeven, kan het onderzoek van het voordeel dat voortvloeit uit het preferentieel belastingtarief, gelet op de aard van de litigieuze maatregel, niet los gezien worden van de andere bestanddelen van de fiscale regeling voor de entiteiten zonder winstoogmerk.
- 57 Wat in het bijzonder de fiscale aftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten betreft, heeft Real Madrid Club de Fútbol aangevoerd dat deze, zoals in overweging 68 van het bestreden besluit is vermeld, hoger was voor SAD's dan voor entiteiten zonder winstoogmerk. Voor een SAD was maximaal 12 % van de uitzonderlijke winst die werd geherinvesteerd aftrekbaar van de verschuldigde belasting in de vorm van een belastingkrediet, terwijl het plafond voor entiteiten zonder winstoogmerk bepaald was op 7 %. Deze tarieven werden meerdere keren gewijzigd; het bestreden besluit vermeldt slechts de laatst geldende tarieven. Real Madrid Club de Fútbol heeft als belanghebbende tijdens de administratieve procedure betoogd (overwegingen 26 en 27 van het bestreden besluit) dat deze aftrek afhankelijk van de omstandigheden, zeer substantieel kon zijn, hetgeen onder meer zou verklaren waarom de fiscale regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in de periode tussen 2000 en 2013 voor haar „veel ongunstiger” uitviel dan de regeling voor SAD's. De belanghebbende partij baseerde zich in dit verband op een rapport van haar belastingadviseurs. In dat verband wordt de voor het eerst ter terechtzitting ingenomen stelling van de Commissie, volgens welke Real Madrid Club de Fútbol in werkelijkheid voor het merendeel van betrokken jaren voordeel had bij de litigieuze steunregeling, niet onderbouwd, en was deze in ieder geval niet vervat in het bestreden besluit.
- 58 Het bestreden besluit sluit evenwel uit dat het voordeel dat voortvloeit uit het hogere plafond voor fiscale aftrekken voor SAD's het preferentieel belastingtarief voor entiteiten zonder winstoogmerk compenseert, door te stellen dat het bewijs niet werd geleverd dat het systeem van fiscale aftrekken „in beginsel en op de langere termijn voordeliger is” en omdat de fiscale aftrek „alleen [wordt toegekend] onder bepaalde voorwaarden met een beperkte toepassingsduur” (overweging 68).
- 59 De Commissie, op wie de bewijslast rustte voor het bestaan van een voordeel voortvloeiend uit de fiscale regeling voor de entiteiten zonder winstoogmerk – waarvan de verschillende bestanddelen in casu niet los van elkaar kunnen worden gezien – kon niet concluderen dat een dergelijk voordeel

bestond zonder aan te tonen dat het feit dat het plafond voor de fiscale aftrekken voor entiteiten zonder winsttoegmerk lager lag dan dat voor SAD's, het voordeel van het lagere nominale belastingtarief niet kon compenseren (zie in die zin arresten van 25 juni 1970, Frankrijk/Commissie, 47/69, EU:C:1970:60, punt 7, en 8 december 2011, France Télécom/Commissie, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 43). Zij had in dat verband – binnen de grenzen van haar onderzoeksverplichtingen in het kader van de administratieve procedure – om de overlegging van gegevens kunnen verzoeken die van belang waren voor de ter zake te verrichten beoordeling (arrest van 20 september 2017, Commissie/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punt 71).

- 60 In casu volstaat de enkele vaststelling dat de fiscale aftrek voorwaardelijk was, niet om te voldoen aan de in het vorige punt genoemde vereisten. Ten eerste kan een belastingaftrek als zodanig steun uitmaken (arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie, C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120). Bijgevolg kan een verschil tussen de plafonds van fiscale aftrekken een steunelement uitmaken, hetgeen rechtvaardigt dat daarmee, ondanks de voorwaardelijkheid ervan, rekening wordt gehouden bij het onderzoek naar het bestaan van een uit de litigieuze regeling voortvloeiend voordeel. Ten tweede is het weliswaar zo dat het realiseren van investeringen die het voordeel van de fiscale aftrek rechtvaardigen niet noodzakelijk iets is wat zich op „voortdurende wijze” herhaalt, maar dat geldt evenzeer voor het realiseren van winst. Er kan worden volstaan er bij wijze van voorbeeld aan te herinneren dat in de hele Spaanse professionele sportsector slechts vier clubs een beroep konden doen op de door wet 10/1990 ingevoerde uitzondering op de verplichting tot omvorming tot een SAD, waarvoor het bereiken van een positief balanssaldo tijdens de boekjaren voor het vaststellen van de wet als voorwaarde geldt. Bovendien ontbreekt door het achterwege blijven van met name een onderzoek naar de mogelijke overdracht van fiscale aftrekken, de beoordeling van een eventuele afvlakking in de tijd van de gevolgen van dit fiscaal mechanisme, die ervoor zou kunnen zorgen dat het in het bestreden besluit vermelde vermeende „niet-voortdurende” karakter wordt gecompenseerd. Bijgevolg kan op basis van de gegevens bedoeld in overweging 68 van het bestreden besluit niet worden uitgesloten dat de geringere aftrekmogelijkheden in de fiscale regeling voor entiteiten zonder winsttoegmerk het voordeel van het lagere belastingtarief compenseren.
- 61 Het bestreden besluit is ook gebaseerd op een door het Koninkrijk Spanje tijdens de administratieve procedure overlegde studie, waarvan de gegevens zijn weergegeven in overweging 35 en waaruit blijkt dat in de periode van 2008-2011 – uitgezonderd in 2010 –, het daadwerkelijke belastingtarief voor entiteiten onderworpen aan de algemene belastingregeling hoger was dan dit van de entiteiten zonder winsttoegmerk. In overweging 70 trekt de Commissie daar de conclusie uit dat, zelfs rekening houdend met de verschillende mogelijkheden voor belastingaftrek, de „effectieve belasting die de vier sportclubs [(begunstigden van het litigieuze systeem)] genoten [...] derhalve eerder lager [zal] zijn dan de reguliere belasting voor [SAD's]”. Deze stelling volgt op een gelijksoortige in overweging 67 volgens welke op basis van de door het Koninkrijk Spanje aangedragen cijfers „de effectieve belastingheffing van als organisatie zonder winsttoegmerk belaste professionele voetbalclubs in bijna alle jaren lager uitviel dan die krachtens de algemene belastingregeling vergelijkbare entiteiten”.
- 62 Zoals verzoekster en het Koninkrijk Spanje aanvoeren, kunnen de door deze laatste aangeleverde cijfers de hierboven aangehaalde conclusie niet onderbouwen omdat het gaat om geaggregeerde gegevens, ongeacht de sector of de onderneming, terwijl de Commissie zich in het bestreden besluit uitlaat over het daadwerkelijke belastingtarief voor de vier begunstigde clubs in vergelijking met dat van de SAD's. Deze gegevens betreffen bovendien vier jaren, van 2008 tot en met 2011, terwijl de betrokken periode van de litigieuze regeling loopt van 1990 tot en met 2015, en de niet-verjaarde periode waarop het bevel tot terugvordering betrekking heeft, vanaf het belastingjaar 2000 loopt (overweging 93). De Commissie kon dus op grond van het door het Koninkrijk Spanje medegedeelde rapport evenmin stellen dat „de effectieve belastingheffing van als organisatie zonder winsttoegmerk belaste professionele voetbalclubs in bijna alle jaren lager uitviel dan die van krachtens de algemene belastingregeling vergelijkbare entiteiten” (overweging 67). Hieruit volgt dat de Commissie de feiten onjuist heeft beoordeeld.

- 63 Voorts moet nog worden nagegaan of de Commissie, zoals zij zelf aanvoert, ondanks deze fout gerechtigd was zich enkel te baseren op de door het Koninkrijk Spanje aangedragen gegevens om te concluderen dat er sprake was van een voordeel.
- 64 Zoals hierboven in punt 46 in herinnering is gebracht, kan een fiscale behandeling als gunstig worden gekwalificeerd wanneer deze van aard is om de begunstigden in een financieel gunstigere situatie te brengen dan de andere belastingplichtigen. Gelet op de aard en de reikwijdte van de litigieuze maatregel veronderstelt dit in casu dat de fiscale regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk van dien aard is om de vier begunstigde clubs te bevoordelen ten opzichte van vergelijkbare entiteiten die aan de algemene belastingregeling onderworpen zijn (zie in die zin arrest van 11 juni 2009, ACEA/Commissie, T-297/02, EU:T:2009:189, punt 64).
- 65 Gesteld dat de in overweging 35 van het bestreden besluit aangehaalde gegevens uit het door het Koninkrijk Spanje overgelegde rapport de vaststelling onderbouwen dat er in het algemeen een voordeel voortvloeit uit de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk, moeten die gegevens beschouwd worden in het licht van de hierboven in punt 57 genoemde feitelijke elementen die eveneens aan de Commissie werden medegedeeld tijdens de administratieve procedure. Uit laatstgenoemde elementen blijkt dat een van de vier begunstigde clubs aangaf dat het stelsel van de entiteiten zonder winstoogmerk in de periode tussen juli 2000 en juni 2013 voor haar veel ongunstiger was geweest dan het algemene stelsel, hetgeen door de Commissie niet werd weersproken. Die periode, waarnaar de Commissie met „enige tijd” verwijst (overweging 68), komt in werkelijkheid overeen met alle niet-verjaarde afgesloten jaren ten tijde van de redactie van het verslag van de belastingadviseurs van de betreffende club, zoals de Commissie ook heeft bevestigd in antwoord op een schriftelijke vraag van het Gerecht. Die club voert ook aan, zoals verzoekster in haar schriftelijke stukken heeft opgemerkt, dat de fiscale aftrekken zeer substantieel konden zijn in de betrokken sector, in het bijzonder door de transfers van spelers. In dit verband onderbouwt de Commissie haar voor het eerst ter terechtzitting ingenomen standpunt, waarbij zij de regelmatigheid van de transfers van spelers in de professionele voetbalsector in vraag stelt, niet en kwam dit standpunt in ieder geval niet voor in het bestreden besluit.
- 66 Hieruit volgt dat de Commissie bij de vaststelling van het bestreden besluit beschikte over elementen waaruit het belang van de fiscale aftrekken voor deze specifieke betrokken sector bleek, hetgeen haar had moeten doen twijfelen aan de mogelijkheid om op deze sector de vaststellingen toe te passen die over alle sectoren heen waren gedaan betreffende de effectieve belastingheffing op entiteiten zonder winstoogmerk en entiteiten onderworpen aan de algemene belastingregeling.
- 67 Gelet op het voorgaande dient te worden vastgesteld dat de Commissie niet rechtens genoegzaam heeft voldaan aan de verplichting om aan te tonen dat de litigieuze maatregel een voordeel voor de begunstigden opleverde.
- 68 Geen enkel argument van de Commissie kan aan deze vaststelling afdoen.
- 69 In de eerste plaats ontslaat de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), volgens welke de Commissie zich ertoe kan beperken om de algemene en abstracte kenmerken van de betrokken regeling te bestuderen zonder daarbij verplicht te zijn om elk specifiek toepassingsgeval te onderzoeken, haar niet van de verplichting om in een geval als het onderhavige het geheel van gunstige en ongunstige gevolgen die voortvloeien uit de kenmerken van de litigieuze regeling zelve, te onderzoeken (zie punt 46 hierboven), waarbij eraan wordt herinnerd dat de bewijslast voor het bestaan van een voordeel op de Commissie rust. Deze rechtspraak moet voorts ook gelezen worden in samenhang met de verplichting van de Commissie om een zorgvuldig en onpartijdig onderzoek van de litigieuze maatregel uit te voeren zodat zij bij het vaststellen van het eindbesluit beschikt over zo volledig en zo betrouwbaar mogelijke gegevens (zie de in punt 49 hierboven aangehaalde rechtspraak evenals in die zin arrest van 28 november 2008, Hotel Cipriani e.a./Commissie, T-254/00, T-270/00 en T-277/00, EU:T:2008:537, punt 210). Hieruit volgt dat

de aangehaalde rechtspraak niet kan afdoen aan de vaststelling dat de Commissie in casu het bestaan van een voordeel onjuist heeft beoordeeld. In ieder geval kan het beroep op de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), niet slagen aangezien de vastgestelde fout geen verband houdt met het achterwege blijven van een onderzoek van de situatie van elke begunstigde, maar met het niet in aanmerking nemen van de specificiteit – vanuit het oogpunt van het belang van de belastingaftrekken – van de sector waarop de litigieuze maatregel betrekking heeft. Bovendien moet worden opgemerkt dat het bestreden besluit niet alleen de betreffende regeling als steunregeling aanmerkt, maar zich in zijn motivering (overweging 90) en in het dispositief (artikel 1) ook uitspreekt over de individuele steun aan de vier begunstigde clubs die bij naam worden genoemd met de vermelding dat zij „derhalve als onwettig en onverenigbaar moet worden beschouwd”. Anders dan de Commissie betoogt, volgt hieruit dat het bij het bestreden besluit zowel gaat om een besluit over een steunregeling, als om een besluit over individuele steun.

- 70 In de tweede plaats, gesteld al dat, zoals de Commissie betoogt, verzoekster tijdens de administratieve procedure zelf geen argumentatie heeft aangebracht over de belastingaftrekken, staat niettemin vast, zoals uit de voorgaande overwegingen volgt, dat het feitelijke argument met betrekking tot het belang van de belastingaftrekken voor de beoordeling van het effect van de litigieuze maatregel, wel degelijk werd aangevoerd tijdens deze procedure. Het Gerecht kan derhalve op basis van de gegevens waarover de Commissie beschikte bij het vaststellen van het bestreden besluit beoordelen of zij rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat een voordeel bestond, rekening houdend met de verschillen tussen de regelingen wat de modaliteiten van fiscale aftrekken betreft (zie in die zin beschikking van 12 december 2012, *Adriatica di Navigazione en Comitato „Venezia vuole vivere”/Commissie*, T-231/00, niet gepubliceerd, EU:T:2012:667, punten 40 en 41).
- 71 In de derde plaats heeft de Commissie ter terechtzitting het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), aangehaald, en in het bijzonder de punten 24, 45 en 50 ervan, waarbij zij benadrukte dat de feiten in de beide zaken volgens haar zeer vergelijkbaar waren en bijgevolg om dezelfde oplossing vroegen.
- 72 In punt 24 van het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), heeft het Hof geoordeeld dat „deze speciale belastingregeling [...], vanwege de specifieke kenmerken ervan als omschreven in punt 18 van het onderhavige arrest, tot een lagere belasting van France Télécom leiden dan de belasting waaraan deze vennootschap zou zijn onderworpen indien de bedrijfsbelasting volgens de regeling van algemeen recht op haar was toegepast”. Om tot deze vaststelling te komen had het Hof in het bijzonder opgemerkt dat vaststond dat deze regeling kon leiden, en ook daadwerkelijk had geleid, tot een lagere belasting voor France Télécom (punt 19), in een context waarin de rekwirante met haar middel had bekritiseerd dat het Gerecht oordeelde dat de regeling als zodanig voordelig was, terwijl dit volgens haar afhing van externe factoren. Over de betreffende regeling merkte het Hof op dat deze „in elk geval” een voordeel bevatte in de vorm van een verlaagd tarief wegens beheerskosten (punt 20), los van de andere kenmerken van de regeling die verband houden met het gemiddelde gewogen en uniek tarief uit hoofde van de bedrijfsbelasting die, afhankelijk van de feitelijke omstandigheden, namelijk de lokalisering van de ruimten of terreinen op het grondgebied van verschillende lagere overheden en het door deze overheden geheven belastingtarief, ook een voordeel voor France Télécom konden opleveren (punt 23).
- 73 Uit het voorgaande volgt dat de omstandigheden van de zaak die hebben geleid tot het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), moeten worden onderscheiden van die van het onderhavige geval. Ten eerste zijn de partijen in de huidige procedure het immers niet eens over het voordeel dat, zelfs potentieel, volgt uit de litigieuze regeling. Ten tweede, terwijl in de regeling die het voorwerp was van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), een voordeel „in elk geval” werd gecombineerd met een voordeel dat afhing van variabele omstandigheden, staat in deze zaak het bestaan zelf van het voordeel ter discussie, zoals reeds blijkt uit de specifieke gegevens over de sector

die in het bestreden besluit voorkomen en die in punt 65 hierboven zijn vermeld. De Commissie kan zich bijgevolg niet baseren op een vermeende gelijkenis tussen de twee zaken om daaruit af te leiden dat de vaststelling van het Hof in punt 24 van het aangehaalde arrest zonder meer op deze zaak kon worden toegepast.

- 74 Hetzelfde geldt voor de punten 45 en 50 van het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), waaruit de Commissie met het oog op deze zaak afleidt dat zonder mechanisme dat een compenserende berekening mogelijk maakt tussen het voordeel dat volgt uit het lagere belastingtarief en de last die volgt uit de geringere fiscale aftrekken, het litigieuze stelsel noodzakelijkerwijze een voordeel met zich meebrengt. Uit punt 50 van dit arrest volgt dat dit mechanisme volgens het Hof nodig was omdat de door France Télécom aangevoerde last, die volgde uit de overbelasting tijdens een bepaalde periode, en het voordeel dat volgde uit het later toepasselijke belastingstelsel dat op zijn beurt opgezet was voor een onbepaalde duur, betrekking hadden op verschillende tijdvakken. Hieruit volgde noodzakelijkerwijze dat op een bepaald moment de voordelige regeling van onbepaalde duur een voordeel verschafte dat verder ging dan de compensatie van de eerder ondergane last in een bepaalde periode. Het was voor het Hof dan ook essentieel dat vooraf een compenserende berekening werd uitgevoerd zodat kon worden vastgesteld vanaf wanneer de compensatie niet meer nodig was.
- 75 In de huidige zaak worden de verschillende onderdelen van de litigieuze regeling daarentegen tegelijkertijd toegepast zonder beperking in de tijd. Er kan met andere woorden niet worden gesteld dat de samenhang van de verschillende – gunstige en ongunstige – elementen van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk zoals deze op de vier begunstigde clubs werd toegepast, met zich meebrengt dat uit die regeling voor die laatste noodzakelijkerwijze een voordeel volgt, in tegenstelling tot de feiten die aan de orde waren in punt 50 van het arrest van 8 december 2011, *France Télécom/Commissie* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Ook hieruit volgt dat de vaststellingen die het Hof in punt 50 van zijn arrest heeft gedaan, anders dan de Commissie betoogt, niet kunnen worden toegepast in de onderhavige zaak.
- 76 Derhalve dient het tweede middel te worden aanvaard zonder dat hoeft te worden ingegaan op verzoeksters andere argumenten, namelijk ten eerste dat het Spaanse belastingstelsel in zijn geheel de verschillen tussen de belastingtarieven van naamloze vennootschappen en entiteiten zonder winstoogmerk beoogt te neutraliseren, en ten tweede dat uit een vergelijkend onderzoek van de cumulatieve effecten van het belastingtarief en de toepasselijke aftrekposten zou blijken dat de betrokken regeling een ongunstig effect heeft gehad op haar individuele situatie in vergelijking met het stelsel van de SAD's. Evenmin behoeven het derde tot en met het vijfde middel van verzoekster te worden onderzocht.

### **Kosten**

- 77 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van verzoekster te worden verwezen in de kosten.
- 78 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten en de instellingen die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten. Derhalve zal het Koninkrijk Spanje zijn eigen kosten dragen.

HET GERECHT (Vierde kamer),

rechtdoende, verklaart:

- 1) **Besluit (EU) 2016/2391 van de Commissie van 4 juli 2016 betreffende de steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs, wordt nietig verklaard.**
- 2) **De Europese Commissie wordt verwezen in haar eigen kosten en die van Fútbol Club Barcelona.**
- 3) **Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten.**

Kanninen

Szwarcz

Iliopoulos

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 februari 2019.

ondertekeningen