CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 15 oktober 2020 [1]

Zaak C-362/19 P

Europese Commissie
tegen

Fútbol Club Barcelona

„Hogere voorziening – Staatssteun – Steun aan bepaalde professionele voetbalclubs – Artikel 107, lid 1, VWEU – Begrip ‚voordeel' – Steunregeling – Preferentieel belastingtarief dat uitsluitend van toepassing is op clubs die het statuut van entiteit zonder winstoogmerk mogen gebruiken – Minder voordelige belastingaftrek – Impact"

1. De onderhavige zaak betreft een door de Commissie ingestelde hogere voorziening waarbij deze instelling het Hof verzoekt om vernietiging van het arrest van 26 februari 2019, Fútbol Club Barcelona/Commissie (T-865/16, EU:T:2019:113), waarbij het Gerecht van de Europese Unie, op het beroep van Fútbol Club Barcelona (hierna: „FC Barcelona"), 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 [2] (hierna: „litigieus besluit"), nietig heeft verklaard.

2. In het bestreden arrest heeft het Gerecht de Commissie in essentie bekritiseerd wegens het feit dat zij, met het oog op de vaststelling of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, bij de analyse van de belastingregeling die van toepassing is op voetbalclubs die volgens haar steun genieten, niet naar behoren heeft onderzocht wat het belang is van de in deze regeling voorziene belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten. Het Gerecht heeft de Commissie tevens bekritiseerd wegens het feit dat zij tijdens de onderzoeksprocedure dienaangaande niet voldoende gegevens heeft opgevraagd.

3. In de onderhavige zaak zal het Hof duidelijkheid kunnen verschaffen over het soort analyse dat de Commissie dient uit te voeren, en over de factoren die zij daarbij in aanmerking moet nemen om vast te stellen of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, met name in gevallen van afwijkende belastingregelingen volgens welke een preferentieel belastingtarief geldt voor aan een dergelijke regeling onderworpen entiteiten.

[1] Oorspronkelijke taal: Italiaans.

[2] PB 2016, L 357, blz. 1.

I. Voorgeschiedenis van het geding

4. Ingevolge Ley 10/1990 del Deporte (wet 10/1990 inzake sport) van 15 oktober 1990 [3] (hierna: „wet 10/1990") waren alle Spaanse professionele sportclubs verplicht om zich om te vormen tot sociedades anonimas deportivas (sportvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid; hierna: „SAD's"). De wet had als doel om door de aanpassing van hun rechtsvorm een verantwoordelijker beheer van de activiteiten van de clubs aan te moedigen.

5. De zevende aanvullende bepaling van wet 10/1990 voorzag echter in een uitzondering voor professionele voetbalclubs die een positief balanssaldo hadden gehaald in de belastingjaren voorafgaand aan de vaststelling van deze wet. Deze uitzondering hield in dat deze clubs de mogelijkheid hadden om hun activiteiten voort te zetten in de vorm van sportclubs. De enige professionele voetbalclubs die onder deze uitzondering vielen waren FC Barcelona en drie andere clubs [Club Atlético Osasuna, Athletic Club en Real Madrid Club de Fútbol (hierna: „Real Madrid")], die alle van deze mogelijkheid gebruik hebben gemaakt.

6. In tegenstelling tot SAD's zijn sportclubs rechtspersonen zonder winstoogmerk, en in die hoedanigheid geldt voor hen een bijzonder belastingtarief voor hun inkomsten. Dit tarief was tot 2016 lager dan het tarief voor SAD's.

7. 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 de professionele voetbalclubs waarop de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk van toepassing was, ten opzichte van SAD's.

8. In het litigieuze besluit kwam de Commissie tot de conclusie dat het Koninkrijk Spanje bij wet 10/1990 onrechtmatige steun in de vorm van een fiscaal voordeel met betrekking tot de vennootschapsbelasting had verleend aan enkele voetbalclubs, te weten, FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club en Real Madrid, en daarmee had gehandeld in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU. [4] De Commissie heeft tevens vastgesteld dat de regeling niet verenigbaar was met de interne markt, en heeft dientengevolge het Koninkrijk Spanje gelast om de regeling stop te zetten 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, waarbij het voorbehoud werd gemaakt voor met name het geval dat de steun de-minimissteun zou zijn. [5]

II. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

9. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 7 december 2016, heeft FC Barcelona beroep ingesteld tot nietigverklaring van het litigieuze besluit. Ter ondersteuning van dat beroep heeft zij vijf middelen aangevoerd.

3 BOE nr. 249 van 17 oktober 1990, blz. 30397.

4 Artikel 1 van het litigieuze besluit.

5 Zie artikel 2 en artikel 4, leden 1 en 4, van het litigieuze besluit.

10. Bij het bestreden arrest heeft het Gerecht, na het eerste door FC Barcelona aangevoerde middel te hebben afgewezen [6], het tweede middel inzake, ten eerste, schending van artikel 107, lid 1, VWEU wegens een beoordelingsfout betreffende het bestaan van een voordeel in de onderhavige zaak en, ten tweede, schending van het beginsel van behoorlijk bestuur in het kader van het onderzoek naar het bestaan van dit voordeel, toegewezen.

11. Dienaangaande heeft het Gerecht in de eerste plaats overwogen dat, om na te gaan of de bij wet 10/1990 ingevoerde maatregel een voordeel kon opleveren, de verschillende bestanddelen van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk gezamenlijk moesten worden beoordeeld, aangezien zij een *onlosmakelijk geheel* vormen dat door wet 10/1990 slechts werd gewijzigd wat de personele werkingssfeer ervan betreft. [7]

12. Volgens het Gerecht moest derhalve worden onderzocht of de Commissie in het litigieuze besluit genoegzaam heeft aangetoond dat de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in haar geheel de begunstigden ervan in een gunstigere situatie kan plaatsen dan wanneer zij hadden moeten handelen in de vorm van een SAD. [8]

13. Om te beginnen heeft het Gerecht vastgesteld dat de vier door de litigieuze regeling begunstigde clubs tijdens de betrokken periode inderdaad onderworpen waren aan een nominaal belastingtarief dat gunstiger was dan het tarief dat gold voor clubs die actief waren in de vorm van een SAD. [9] Het Gerecht heeft echter ook opgemerkt dat Real Madrid er tijdens de administratieve procedure op had gewezen dat de fiscale aftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten hoger was voor SAD's dan voor entiteiten zonder winstoogmerk, en dat deze aftrek, afhankelijk van de omstandigheden, zeer substantieel kon zijn. [10]

14. Volgens het Gerecht had de Commissie in het litigieuze besluit uitgesloten dat het voordeel dat voortvloeit uit het hogere plafond voor fiscale aftrekken voor SAD's het preferentiële belastingtarief voor entiteiten zonder winstoogmerk neutraliseert, omdat niet het bewijs was geleverd dat het systeem van fiscale aftrek „in beginsel en op de langere termijn voordeliger is" en omdat de fiscale aftrek „alleen [wordt toegekend] onder bepaalde voorwaarden met een beperkte toepassingsduur". [11]

15. In deze context heeft het Gerecht geoordeeld dat 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 konden worden gezien – niet kon concluderen dat een dergelijk voordeel bestond zonder aan te tonen dat het feit dat het plafond voor de fiscale aftrekken voor entiteiten zonder winstoogmerk lager lag dan dat voor SAD's, het voordeel van het lagere nominale belastingtarief niet kon neutraliseren. [12] In dit verband heeft het Gerecht opgemerkt dat de Commissie – binnen de

6 Het eerste door FC Barcelona aangevoerde middel betrof schending van artikel 49 VWEU junctis de artikelen 107 en 108 VWEU, en van artikel 16 van het Handvest van de grondrechten. Zie de punten 25-37 van het bestreden arrest.

7 Zie punt 53 van het bestreden arrest.

8 Punt 54 van het bestreden arrest.

9 Punt 55 van het bestreden arrest.

10 Punt 57 van het bestreden arrest.

11 Punt 58 van het bestreden arrest en overweging 68 van het litigieuze besluit.

12 Punt 59 van het bestreden arrest.

grenzen van haar onderzoeksverplichtingen in het kader van de administratieve procedure – had kunnen verzoeken om overlegging van de gegevens die van belang waren voor de ter zake te verrichten beoordeling. [13]

16. Aangaande de vaststelling dat de fiscale aftrek voorwaardelijk is, heeft het Gerecht geoordeeld dat dit niet volstaat om te concluderen dat er sprake is van een voordeel. In dit verband heeft het Gerecht ten eerste opgemerkt dat belastingaftrek als zodanig steun kan vormen, hetgeen rechtvaardigt dat daarmee, ondanks de voorwaardelijkheid ervan, rekening wordt gehouden bij het onderzoek naar het bestaan van een voordeel. Ten tweede heeft het erop gewezen dat aangezien in het litigieuze besluit met name geen onderzoek is gedaan naar de mogelijke overdracht van fiscale aftrekken, de beoordeling van een eventuele afvlakking in de tijd van de gevolgen van dit fiscaal mechanisme ontbreekt, die ervoor zou kunnen zorgen dat het in het litigieuze besluit vermelde vermeende „niet-voortdurende" karakter wordt gecompenseerd. [14]

17. Gelet op het voorgaande heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie niet rechtens genoegzaam had voldaan aan de verplichting aan te tonen dat de litigieuze maatregel een voordeel voor de begunstigden opleverde.

18. Bijgevolg heeft het Gerecht het litigieuze besluit nietig verklaard, zonder de andere door FC Barcelona aangevoerde middelen te onderzoeken.

III. Conclusies van partijen

19. Met haar hogere voorziening verzoekt de Commissie het Hof het bestreden arrest te vernietigen, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht en de beslissing over de kosten aan te houden.

20. FC Barcelona en het Koninkrijk Spanje verzoeken het Hof de hogere voorziening van de Commissie af te wijzen en laatstgenoemde te verwijzen in de kosten.

IV. Analyse van de hogere voorziening

A. Korte samenvatting van de argumenten van partijen

21. In haar hogere voorziening heeft de Commissie één middel aangevoerd betreffende de schending van artikel 107, lid 1, VWEU. Dit enige middel valt uiteen in twee onderdelen.

22. In het eerste onderdeel voert de Commissie aan dat het Gerecht blijk heeft gegeven van onjuiste rechtsopvattingen bij de beoordeling van het onderzoek dat zij moet verrichten om vast te stellen of een belastingregeling voor de begunstigden ervan een voordeel oplevert. De Commissie verwijt het Gerecht te hebben geoordeeld dat niet alleen de criteria van de betrokken regeling moeten worden geanalyseerd (zoals een preferentieel belastingtarief) – die van zodanige aard zijn dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt gebracht dan de andere ondernemingen die aan de algemene belastingregeling onderworpen zijn –, maar ook de ongunstige elementen van deze regeling, die afhangen van externe factoren en elk belastingjaar

[13] Ibidem.

[14] Punt 60 van het bestreden arrest.

kunnen veranderen (zoals de fiscale aftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten, die afhangt van investeringsbesluiten van de begunstigde ondernemingen), ondanks dat deze ongunstige elementen van onzekere aard zijn, het voordeel niet systematisch kunnen neutraliseren en tijdens een ex-antebeoordeling van de betrokken belastingregeling niet voorzienbaar zijn.

23. In de eerste plaats voert de Commissie aan dat – anders dan het Gerecht heeft geoordeeld [15] – in het litigieuze besluit slechts een steunregeling is geanalyseerd, en niet tevens individuele steun. Volgens haar heeft het Gerecht zowel het litigieuze besluit als artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist uitgelegd. [16] Volgens de rechtspraak kon de Commissie zich bijgevolg beperken tot de analyse van de algemene kenmerken van de belastingregeling om aan te tonen dat was voldaan aan de criteria om deze regeling als staatssteun aan te merken, en hoefde zij niet te onderzoeken of aan elke begunstigde club daadwerkelijk steun was verleend. Of daar inderdaad sprake van was moest bij de terugvordering worden vastgesteld.

24. In de tweede plaats blijkt volgens de Commissie uit de rechtspraak dat zij, wanneer zij een nationale maatregel onderzoekt die staatssteun kan vormen, daarbij moet uitgaan van het tijdstip van vaststelling van de onderzochte regeling, en dus een ex-antebeoordeling moet verrichten om vast te stellen of die regeling een voordeel kan opleveren. Met het oog op de vaststelling of er sprake is van staatssteun mag een niet vooraf aangemelde maatregel immers niet gunstiger worden behandeld dan een aangemelde maatregel.

25. Hieruit volgt volgens de Commissie dat bij de analyse van het criterium voor het bestaan van een voordeel doorslaggevend is of de maatregel een voordeel kan opleveren. Het feit dat op grond van achteraf verkregen gegevens kan worden aangetoond dat het voordeel in een bepaald aantal gevallen niet is verwezenlijkt, kan met het oog op de beoordeling van het bestaan van een voordeel niet doorslaggevend zijn, en dat geldt des te meer wanneer de Commissie een steunmaatregel moet analyseren. Indien de uit de betrokken regeling voortvloeiende voordelen in de loop van een bepaald belastingjaar volledig worden geneutraliseerd door de nadelen, dan is er in dat belastingjaar geen voordeel verwezenlijkt, en hoeft voor dat specifieke belastingjaar dus niets van de betrokken begunstigde te worden teruggevorderd.

26. Volgens deze beginselen vormt de toepassing van een lager tarief van de vennootschapsbelasting voor bepaalde ondernemingen een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, aangezien deze ondernemingen daardoor direct dan wel indirect kunnen worden bevoordeeld. Daarvan is sprake elke keer dat deze ondernemingen voordelen verkrijgen die voor de belastinggrondslag in aanmerking worden genomen.

27. De Commissie erkent dat de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in casu voorzag in een belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten die lager was dan die in de algemene regeling inzake de vennootschapsbelasting. Het Gerecht heeft volgens haar echter blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de beoordeling van het verband tussen de gunstige en de ongunstige elementen van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk. Wanneer een bepaalde regeling ook enkele nadelen of ongunstige elementen met zich meebrengt waarvan de verwezenlijking uitsluitend afhangt van buiten de regeling vallende omstandigheden die per belastingjaar kunnen verschillen, kunnen deze elementen immers niet

[15] Zie punt 69, laatste zin, van het bestreden arrest.

[16] Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2015, L 248, blz. 9).

als het voordeel neutraliserende factoren in aanmerking worden genomen, tenzij zij met dit voordeel zodanig verband houden dat de neutralisering van het voordeel in elk belastingjaar wordt gegarandeerd. Volgens de Commissie is daarvan in de onderhavige zaak evenwel geen sprake.

28. Ten eerste, hoewel zowel de algemene regeling als de speciale regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk voorziet in een belastingtarief en een aftrekpercentage voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten, hangt de hoogte van de aftrek evenwel af van een buiten deze regeling liggende factor die geen enkel verband houdt met de toepassing van het belastingtarief. Deze factor houdt namelijk verband met het investeringsbeleid van elke club met betrekking tot de transfers van spelers tijdens een bepaald belastingjaar. Dit betreft derhalve een onzeker element dat geen verband houdt met het voordeel uit de toepassing van het preferentiële belastingtarief, en waarvan het effect pas kan worden bepaald wanneer het voordeel in elk belastingjaar wordt verwezenlijkt. Anders dan het Gerecht heeft geoordeeld, kan dit element dus niet los worden beoordeeld van de toepassing van het preferentiële belastingtarief, dat per definitie van zodanige aard is dat het voor de begunstigde clubs een voordeel oplevert.

29. Ten tweede garandeert de betrokken regeling volgens de Commissie niet dat de ongunstige elementen van die regeling de daaruit voortvloeiende voordelen systematisch neutraliseren. In de onderhavige zaak wordt het belastingtarief toegepast op de voordelen, terwijl de aftrek is gebaseerd op de herinvestering van enkele uitzonderlijke winsten, die in de specifieke voetbalsector in de praktijk voortkomen uit transfers van spelers. Hieruit volgt dat de twee betrokken elementen van de belastingregeling niet vergelijkbaar zijn en elkaar dus niet kunnen neutraliseren.

30. Ten derde wordt het feitelijk verwezenlijkte voordeel voor elk belastingjaar beoordeeld in het kader van de jaarlijks verschuldigde belasting, en kan dat dus per jaar verschillen. Het verwezenlijkte voordeel omvat tevens de belastingkredieten waarop de clubs in de loop van elk belastingjaar recht hebben en die niet vooraf kunnen worden vastgesteld.

31. In het tweede onderdeel van haar enige middel betoogt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de zorgvuldigheidsplicht onjuist uit te leggen en de bewijslast voor het bestaan van een voordeel ten onrechte op haar te leggen. Volgens de Commissie heeft het Gerecht haar in punt 59 van het bestreden arrest ten onrechte verweten geen gegevens te hebben opgevraagd waarmee zij had kunnen aantonen dat het feit dat het plafond voor fiscale aftrekken lager lag voor entiteiten zonder winstoogmerk dan voor SAD's, het uit het lagere belastingtarief voortvloeiende voordeel niet compenseerde. Gezien de overwegingen in het eerste onderdeel van het enige middel was dergelijk bewijs niet noodzakelijk. Het Gerecht eist in wezen dat de Commissie een ex-postbeoordeling verricht van gegevens die van na de vaststelling van de maatregel dateren. Toen de betrokken belastingregeling werd vastgesteld was het immers feitelijk onmogelijk om te voorzien op welke wijze het lagere belastingtarief zou worden gecombineerd met het bedrag dat op grond van de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten aftrekbaar is. Om vast te stellen of staatssteun een voordeel heeft opgeleverd is een ex-postbeoordeling van de verwezenlijking van het voordeel, zoals het Gerecht in wezen heeft geëist, evenwel niet noodzakelijk. De oplossing van het Gerecht zou bijgevolg gunstiger zijn voor niet-aangemelde steunregelingen dan voor aangemelde steunregelingen.

32. Tot slot betwist de Commissie de stellingen van FC Barcelona dat enkele door haar aangevoerde argumenten niet ter zake doen. Volgens de Commissie stelt FC Barcelona weliswaar dat deze kwesties en argumenten niet ter zake doen, maar voert zij in werkelijkheid aan dat zij niet-ontvankelijk zijn.

33. Vooraf betoogt FC Barcelona dat enkele argumenten en elementen die de Commissie in haar hogere voorziening aanvoert, niet ter zake doen. Ten eerste voert de Commissie nieuwe feiten aan en verstrekt zij nieuwe bewijzen. Ten tweede beschouwt de Commissie feitelijke kwesties die in het bestreden arrest zijn weerlegd, als aangetoond. Ook stroken enkele stellingen van de Commissie over het litigieuze besluit niet met de werkelijkheid.

34. Ten gronde, wat het eerste onderdeel van het enige middel van de Commissie betreft, betoogt FC Barcelona om te beginnen dat de betrokken maatregel geen steunregeling vormt, maar bestaat in individuele steun aan de vier welbepaalde clubs. In het litigieuze besluit heeft de Commissie namelijk een maatregel beschreven die bestemd is voor slechts vier vennootschappen, met de specificatie dat geen enkele andere club daarvoor in aanmerking komt.

35. FC Barcelona stelt voorts dat de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk deze vier clubs geen voordeel heeft opgeleverd. Vanuit juridisch oogpunt is het Spaanse belastingstelsel aldus opgesteld dat fiscale neutraliteit wordt nagestreefd, en dus dat op entiteiten zonder winstoogmerk en op ondernemingen hetzelfde belastingtarief wordt toegepast. Vanuit praktisch oogpunt zijn de gevolgen, en niet de juridische vorm, beslissend voor het bestaan van een voordeel. Volgens de rechtspraak moeten voorts alle elementen van de betrokken wettelijke regeling worden geanalyseerd – dus zowel die welke een voordeel toekennen als die welke het voordeel compenseren – alsook de cumulatieve gevolgen daarvan.

36. In de onderhavige zaak heeft de verplichting om in een SAD te worden omgezet gevolgen voor niet alleen het belastingtarief, maar ook de hoogte van de aftrekbare bedragen. Daarom moet, om de betrokken nationale maatregel naar behoren te beoordelen, rekening worden gehouden met zowel de aanwijzingen en de bewijzen op grond waarvan doorgaans wordt erkend dat er sprake is van staatssteun, als de aanwijzingen en de bewijzen die aantonen dat daarvan geen sprake is. De Commissie heeft dus twee fouten begaan bij de beoordeling van het bestaan een voordeel: ten eerste heeft zij zich toegespitst op het nominale belastingtarief, terwijl het werkelijke belastingtarief het relevante tarief is; ten tweede, voor zover een belastingstelsel, zoals het stelsel dat in de onderhavige zaak aan de orde is, voorziet in het bestaan van belastingkredieten waarvan de gevolgen over meerdere belastingjaren kunnen worden gespreid, zou de verrichte analyse betrekking moeten hebben op de middellange en de lange termijn.

37. Ten aanzien van het tweede onderdeel van het enige middel van de Commissie betoogt FC Barcelona dat de Commissie wegens de verplichting een zorgvuldig en onpartijdig onderzoek te verrichten alle effecten van de maatregel had moeten analyseren, ook die welke een mogelijk voordeel compenseren of neutraliseren.

38. In de eerste plaats verwart de Commissie het bestaan van een voordeel met de omvang van de steun. Het begrip „voordeel” is hetzelfde voor individuele steun en voor steunregelingen. Volgens de rechtspraak is het de Commissie niet toegestaan de effecten van een maatregel gedeeltelijk te analyseren door uitsluitend rekening te houden met de effecten die een voordeel opleveren (zoals het nominale belastingtarief), maar niet met de effecten die dat voordeel compenseren (zoals

aftrekken). In het litigieuze besluit heeft de Commissie meerdere algemene kenmerken van de regeling niet geanalyseerd, zoals de toepasselijke belastingaftrek, het feit dat een dergelijke belastingaftrek op de betrokken markt gebruikelijk is, of het belang van belastingkredieten.

39. In de tweede plaats staat de noodzaak tot een ex-antebeoordeling er niet aan in de weg dat de belastingaftrek in aanmerking wordt genomen. De Commissie is immers bevoegd om de betrokken lidstaten te verzoeken schattingen te maken van de impact van de maatregel, of de impact daarvan in de voorgaande belastingjaren te berekenen. In het geval van maatregelen die zijn uitgevoerd maar niet waren aangemeld, kan rekening worden gehouden met de wijze waarop de regeling in de praktijk werkt. In het litigieuze besluit is in elk geval geen ex-antebeoordeling uitgevoerd.

40. In de derde plaats volgt volgens FC Barcelona uit de verplichting van de Commissie om een zorgvuldig en onpartijdig onderzoek van de litigieuze maatregel te verrichten, dat zowel de elementen die wijzen op het bestaan van steun als die welke wijzen op ontbreken ervan, met dezelfde diepgang moeten worden onderzocht. De Commissie kan zich derhalve niet uitsluitend richten op de elementen die het bestaan van steun aantonen. Zij had bijgevolg het werkelijke belastingtarief in aanmerking moeten nemen, en daarbij rekening moeten houden met de belastingaftrekken die tijdens de administratieve procedure zijn komen vast te staan.

41. In de vierde plaats wijst FC Barcelona erop dat de Commissie ingevolge de op haar rustende verplichting om het bestaan van een voordeel aan te tonen, alle cumulatieve effecten van de maatregel voor de begunstigden dient te onderzoeken. Het volstaat derhalve niet om uitsluitend het nominale belastingtarief te analyseren. Bovendien zou bewijs uitsluitend op basis van de vergelijking tussen de nominale tarieven niet toereikend zijn, aangezien een belastingregeling bestaat uit een geheel van regels die ook betrekking hebben op aftrek, de berekening van de belastinggrondslag en vrijstellingen. Indien aan de Commissie een aanwijzing wordt verstrekt die mogelijk inhoudt dat er geen sprake is van een voordeel, zoals in de onderhavige zaak het geval is, dient de Commissie de noodzakelijke informatie te verzamelen door die bij de betrokken lidstaat op de vragen.

42. Het Koninkrijk Spanje merkt om te beginnen op dat fouten bij de beoordeling of belastingmaatregelen naar hun aard staatssteun vormen, van invloed kunnen zijn op het in de Verdragen vastgelegde institutionele evenwicht, aangezien artikel 107 VWEU de Commissie geen autonome regelgevingsbevoegdheid geeft op het gebied van de vennootschapsbelasting. Het belastingtarief is een essentieel element van de wettelijke regeling inzake belastingheffing, en valt onder de fiscale autonomie en de bevoegdheid van de lidstaten. Indien de Commissie geen grondig onderzoek uitvoert, kan dus afbreuk worden gedaan aan de bevoegdheden van de lidstaten.

43. Volgens het Koninkrijk Spanje is het voorts onjuist om ervan uit te gaan dat louter het feit dat er een ander belastingtarief bestaat, impliceert dat er sprake is van staatssteun. Hoewel het belastingtarief voor elke belastingmaatregel een fundamenteel element is, volstaat het niet om het bestaan van staatssteun te baseren op de constatering dat de betrokken – vooraf onderzochte – belastingregeling een jaarlijks voordeel kan opleveren om de simpele reden dat er een lager belastingtarief bestaat, los van het onderzoek of er al dan niet belastingkredieten zijn toegepast. Indien een dergelijke benadering wordt gehanteerd, zou dit erop neerkomen dat een eventueel verschil tussen belastingtarieven onder ondernemingen inhoudt dat een voordeel is toegekend, hetgeen onjuist is. Volgens de Spaanse regering houdt een rationele nationale wetgever bij het opstellen van een belastingmaatregel rekening met de gevolgen van de toepassing van zowel het

belastingtarief als fiscale aftrekken. De aftrekken kunnen dus niet worden opgevat als een element dat geen verband houdt met de vaststelling van het heffingspercentage, en evenmin als een onzeker element dat van externe factoren afhangt.

44. In de onderhavige zaak laat de analyse van het verloop van de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten in het Spaanse belastingrecht, na meerdere wetswijzigingen, zien dat de wetgever bij de vaststelling van de heffingspercentages rekening heeft gehouden met de elementen die de belastingschuld begrenzen. Er bestaat dus een duidelijk verband tussen de vaststelling van het heffingspercentage en het toepasselijke aftrekpercentage, die worden aangemerkt als elementen op grond waarvan de hoogte van de belastingschuld wordt vastgesteld, en die dus nauw met elkaar samenhangen. Het belastingtarief kon derhalve niet los worden gezien van de andere bestanddelen van de belastingregeling, zowel wegens het belang van de aftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten, met name in de sector van het beroepsvoetbal, als wegens de periodieke aard van deze aftrek.

45. Tot slot stelt het Koninkrijk Spanje dat de door het Gerecht in het bestreden arrest geëiste bewijslast niet zwaarder is dan die welke in de rechtspraak wordt gevraagd. Het zorgvuldige en onpartijdige onderzoek waartoe de Commissie verplicht is, moet garanderen dat zij, wanneer zij het eindbesluit vaststelt, daartoe over de meest volledige en betrouwbare gegevens beschikt. In de onderhavige zaak was dat evenwel niet het geval.

B. Juridische analyse

46. Gezien het nauwe verband tussen de twee onderdelen van het enige middel in hogere voorziening dat de Commissie heeft aangevoerd – het eerste over onjuiste rechtsopvattingen betreffende de analyse die moet worden verricht om vast te stellen of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, en het tweede betreffende een onjuiste beoordeling van de zorgvuldigheidsplicht en de bewijslast in dat verband – acht ik het zinvol deze twee onderdelen gezamenlijk te behandelen. Alvorens dit enige middel te analyseren moeten echter de argumenten van FC Barcelona over de ontvankelijkheid van enkele aspecten van de door de Commissie aangevoerde grieven worden onderzocht.

1. Ontvankelijkheid van enkele door de Commissie aangevoerde grieven en van een bij de hogere voorziening gevoegd document

47. Vooraf voert FC Barcelona aan dat enkele stellingen van de Commissie, alsook een document dat laatstgenoemde bij het verzoekschrift in hogere voorziening heeft gevoegd, niet ter zake doen. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, hebben de door FC Barcelona hierover aangevoerde argumenten niet zozeer betrekking op het niet ter zake dienende karakter ervan, maar eerder op aspecten betreffende de niet-ontvankelijkheid ervan.

48. In de eerste plaats voert FC Barcelona aan dat de Commissie in haar hogere voorziening nieuwe feiten heeft aangedragen en nieuw bewijs heeft overgelegd. Om te beginnen heeft zij voor het eerst gesteld dat de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten een onzekere factor is die losstaat van het nominale tarief van de vennootschapsbelasting. Ter staving van haar argument heeft zij een nieuw document overgelegd met cijfers over de transfers die FC Barcelona en Real Madrid van 1991 tot en met 2016 hebben verricht. Daarnaast heeft de Commissie ten aanzien van de nationale regeling niet ter zake doende en hoe dan ook onjuiste nieuwe feitelijke vraagstukken aan de orde gesteld, door in hogere voorziening voor het eerst aan

te voeren dat de aftrekken voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten van toepassing zijn op een andere heffingsgrondslag dan die welke voor het belastingtarief wordt gebruikt, dat de aftrek vóór 2011 niet hoger mocht zijn dan het totale belastingbedrag en dat deze aftrek met ingang van 2012 niet hoger mocht zijn dan 25 % van dit bedrag.

49. In dit verband zij eraan herinnerd dat de hogere voorziening overeenkomstig artikel 256, lid 1, tweede alinea, VWEU en artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, beperkt is tot rechtsvragen. Het Gerecht is dus bij uitsluiting bevoegd om de relevante feiten vast te stellen en te beoordelen, alsook om de bewijsstukken te beoordelen. [17] In het bijzonder is het Hof in het kader van een hogere voorziening niet bevoegd om de feiten opnieuw te beoordelen op basis van bewijsmateriaal dat niet aan het Gerecht was overgelegd. [18]

50. Bovendien mag volgens artikel 170, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof in hogere voorziening het voorwerp van het geding voor het Gerecht niet worden gewijzigd. In hogere voorziening is het Hof derhalve enkel bevoegd om te oordelen over de rechtsbeslissing die is gegeven op de middelen die voor de rechter in eerste aanleg waren aangevoerd. [19] Een rekwirant mag evenwel een hogere voorziening instellen waarin hij voor het Hof middelen aanvoert die uit het bestreden arrest voortvloeien en ertoe strekken de gegrondheid van dat arrest in rechte te betwisten. [20]

51. In het bestreden arrest heeft het Gerecht het litigieuze besluit in wezen nietig verklaard op grond van zijn kritiek jegens de Commissie wegens het feit dat zij geen voldoende diepgaand onderzoek heeft verricht, en dus niet rechtens genoegzaam heeft voldaan aan de verplichting om aan te tonen dat de litigieuze maatregel een voordeel voor de begunstigden opleverde. [21] Meer bepaald heeft de Commissie geen rekening gehouden – vanuit het oogpunt van het belang van de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten – met de specificiteit van de sector waarop de litigieuze maatregel betrekking heeft, te weten die van het beroepsvoetbal. Daardoor heeft zij dus blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en is zij haar zorgvuldigheidsplicht niet nagekomen. [22]

52. In het bestreden arrest heeft het Gerecht ten gronde evenwel geen definitief standpunt ingenomen ten aanzien van de vraag of er in de onderhavige zaak sprake is van een voordeel voor de begunstigden van de betrokken maatregel. Het heeft immers niet vastgesteld of deze aftrekken daadwerkelijk het voordeel hebben gecompenseerd dat uit de toepassing van een preferentieel belastingtarief op de vier betrokken clubs is voortgekomen, en dus of de betrokken regeling deze clubs heeft bevoordeeld ten opzichte van andere vergelijkbare entiteiten die aan de algemene belastingregeling onderworpen zijn.

[17] Zie bijvoorbeeld arrest van 28 mei 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Commissie (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punt 10 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[18] Beschikking van 28 november 2018, Le Pen/Parlement (C-303/18 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:962, punt 78 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[19] Zie bijvoorbeeld arrest van 29 juli 2019, Bayerische Motoren Werke en Freistaat Sachsen/Commissie (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[20] Zie arresten van 29 november 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall e.a./Commissie (C-176/06 P, niet gepubliceerd, EU:C:2007:730, punt 17); 10 april 2014, Commissie/Siemens Österreich e.a. (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, punt 102), en laatstelijk 19 maart 2020, ClientEarth/Commissie (C-612/18 P, niet gepubliceerd, EU:C:2020:223, punt 15).

[21] Zie punten 59-67 van het bestreden arrest.

[22] Zie punt 69 van het bestreden arrest.

53. In deze context moet ten aanzien van het argument van FC Barcelona dat de Commissie de betrokken aftrek pas in hogere voorziening voor het eerst kwalificeert als een onzekere factor die losstaat van het nominale tarief van de vennootschapsbelasting, worden opgemerkt dat de Commissie in het eerste onderdeel van haar enige middel aanvoert dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat zij, om te bepalen of uit een afwijkende belastingregeling een voordeel voortvloeit, wegens de onlosmakelijke verbondenheid daarvan met de andere elementen van die regeling, een ongunstig element in aanmerking moet nemen (in casu, de betrokken aftrek), waarvan de verwezenlijking uitsluitend afhangt van buiten de regeling liggende en variabele omstandigheden (in casu, de beleidskeuzen van de clubs betreffende investeringen) die niet kunnen garanderen dat het voordeel in alle belastingjaren wordt geneutraliseerd. Het is in die zin – dus als element van de belastingregeling dat afhangt van daarbuiten liggende omstandigheden die per belastingjaar kunnen variëren – dat de Commissie de betrokken aftrek kwalificeert als een onzekere factor die losstaat van het tarief van de vennootschapsbelasting.

54. Het door de Commissie aangevoerde middel betreft de vraag welke elementen zij bij haar analyse van een belastingregeling in aanmerking moet nemen om vast te stellen of deze regeling al dan niet een voordeel voor de begunstigden daarvan kan opleveren. Dit betreft een rechtsvraag waarmee wordt beoogd de gegrondheid van de in het arrest van het Gerecht gegeven oplossing te betwisten, die derhalve ontvankelijk is. Bovendien houdt deze rechtsvraag verband met zowel de in het litigieuze besluit verrichte analyse (in het bijzonder in punt 68 daarvan) als de redenering in het bestreden arrest.[23] Uit de bovenstaande overwegingen volgt mijns inziens dat de door FC Barcelona opgeworpen exceptie ten aanzien van dit aspect niet kan slagen.

55. Over het nieuwe bij de hogere voorziening gevoegde document moet daarentegen worden opgemerkt dat het tot doel heeft aan te tonen dat het voordeel dat voortvloeit uit de toepassing van het preferentiële belastingtarief op de betrokken clubs, in enkele belastingjaren feitelijk niet door de aftrekken is geneutraliseerd, zoals de Commissie overigens zelf erkent in haar memorie van repliek. Dit betreft derhalve een niet aan het Gerecht overgelegd bewijselement dat tot doel heeft feitelijke kwesties aan te tonen, en dat als zodanig niet-ontvankelijk is overeenkomstig de in punt 49 hierboven genoemde rechtspraak.

56. Wat betreft de nieuwe stellingen van de Commissie over het nationale recht, ben ik van mening dat zij – voor zover zij zijn aangevoerd als aanvulling op de motivering van het litigieuze besluit inzake de inhoud van de regeling inzake belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten – niet-ontvankelijk moeten worden verklaard en dus niet in aanmerking kunnen worden genomen.[24]

57. In de tweede plaats betoogt FC Barcelona dat de Commissie feitelijke kwesties die in het bestreden arrest zijn weerlegd, als aangetoond beschouwt. Zo klopt het volgens haar niet dat de Commissie in het litigieuze besluit heeft aangetoond dat de op entiteiten zonder winstoogmerk toepasselijke belastingregeling gunstiger is dan die welke op ondernemingen van toepassing is.

58. In dit verband ben ik van oordeel dat de door FC Barcelona gelaakte stelling van de Commissie niet tot doel had opnieuw vraagtekens te zetten bij een feitelijke constatering door het Gerecht, dat zich, zoals blijkt uit punt 52 hierboven, niet heeft uitgesproken over de vraag welke

[23] Zie punten 57-60 van het bestreden arrest waarin de conclusie van het Gerecht in punt 67 wordt onderbouwd.

[24] Uit de rechtspraak blijkt immers dat het ontbreken van een motivering niet kan worden geregulariseerd door de omstandigheid dat de betrokkene tijdens de procedure voor de rechterlijke instanties van de Unie kennis krijgt van de redenen voor de beschikking (zie arrest van 13 juni 2013, Versalis/Commissie (C-511/11 P, EU:C:2013:386, punt 141 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

regeling in concreto gunstiger is. Deze stelling moet eerder worden bezien binnen het kader van de vraag of de Commissie in de onderhavige zaak genoegzaam heeft aangetoond dat er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, welke vraag verband houdt met het voorwerp van de door de Commissie ingestelde hogere voorziening.

59. Tot slot ben ik van oordeel dat, tegen de achtergrond van mijn opmerkingen in punt 52 hierboven, alle argumenten van partijen in hun schriftelijke stukken over de vraag of de afwijkende belastingregeling in deze zaak concreet nadelen van zodanige aard met zich meebrengt dat het voordeel als gevolg van het op entiteiten zonder winstoogmerk toepasselijke preferentiële belastingtarief wordt gecompenseerd, niet-ontvankelijk moeten worden verklaard omdat zij geen betrekking hebben op de door het Gerecht in het bestreden arrest gegeven rechtsbeslissing.

2. Uit de rechtspraak voortvloeiende beginselen betreffende de vaststelling van het bestaan van een voordeel, inzonderheid van fiscale aard, in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU

60. Om de door de Commissie tegen het arrest van het Gerecht aangevoerde grieven te kunnen analyseren, acht ik het nuttig een aantal in de rechtspraak ontwikkelde beginselen in herinnering te brengen over de vaststelling van het bestaan van een voordeel, in het bijzonder van fiscale aard, in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

a) Begrip „voordeel”, in het bijzonder van fiscale aard

61. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een nationale maatregel pas als staatssteun worden aangemerkt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wanneer is voldaan aan alle hierna genoemde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. [25]

62. De onderhavige zaak heeft uitsluitend betrekking op de derde van deze voorwaarden, te weten, dat de betrokken maatregel voor de begunstigden daarvan een voordeel oplevert.

63. In verband met deze voorwaarde dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen direct of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, als staatssteun worden beschouwd. [26]

64. Met name worden als steunmaatregelen beschouwd, maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor, zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn, van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben. [27]

[25] Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 19).

[26] Zie onder andere arrest van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65). Zie ook arrest van 15 mei 2019, Achema e.a. (C-706/17, EU:C:2019:407, punten 74 en 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[27] Zie onder andere arrest van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsook arrest van 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity (C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65. Hieruit volgt dat volgens vaste rechtspraak een nationale maatregel tot toekenning van een belastingvoordeel die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, de begunstigden een selectief voordeel kan verschaffen en bijgevolg een steunmaatregel van de staat is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. [28]

66. Zo heeft het Hof erkend dat bijvoorbeeld als staatssteun kunnen worden aangemerkt nationale maatregelen waarbij aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling wordt toegekend [29], of aan de belastingheffing een plafond wordt gesteld [30], of waarin wordt voorzien in belastingverlagingen [31] of belastingaftrek [32] of de mogelijkheid om de betaling van de normaliter verschuldigde belasting uit te stellen [33]. Het criterium voor de beoordeling of er sprake is van een belastingvoordeel, is in essentie dat de maatregel de financiële situatie van de begunstigden kan verbeteren door hen te onderwerpen aan een andere belastingdruk dan de andere relevante belastingplichtigen. [34]

67. Uit vaste rechtspraak blijkt tevens dat het begrip „voordeel", dat inherent is aan de kwalificatie van een maatregel als staatssteun, een objectief begrip is, los van de motieven van de opstellers van de betrokken maatregel. [35] Het begrip „staatssteun", zoals omschreven in het VWEU, is immers een juridisch begrip dat moet worden uitgelegd op basis van objectieve elementen. [36] Bovendien volgt uit vaste rechtspraak dat artikel 107, lid 1, VWEU geen onderscheid maakt naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar ziet op de gevolgen ervan, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken. [37]

b) Beginselen op het gebied van de bewijsvoering en de verplichting tot zorgvuldigheid en onpartijdigheid van de Commissie

68. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat het aan de Commissie staat om het bewijs te leveren dat sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU [38], en dus ook het bewijs dat is voldaan aan het vereiste dat de begunstigde een selectief voordeel wordt verleend.

[28] Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 21). Zie ook arrest van 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity (C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[29] Zie arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14), en 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 90).

[30] Zie arrest van 15 november 2011, Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 12, 100 en 108).

[31] Zie arrest van 15 december 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, met name punten 8 en 50).

[32] Zie arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 117).

[33] Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 45).

[34] Zie in die zin, naast de in voetnoot 28 aangehaalde rechtspraak, arrest van 15 november 2011, Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 93 en 103). In deze zaak ga ik niet in op de delicate kwestie van de selectiviteit van de belastingmaatregel, die niet binnen het voorwerp van de onderhavige hogere voorziening valt.

[35] Arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 17).

[36] Zie onder andere arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 111).

[37] Zie onder andere arrest van 15 november 2011, Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 87 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 15 mei 2019, Achema e.a. (C-706/17, EU:C:2019:407, punt 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[38] Arrest van 19 september 2018, Commissie/Frankrijk en IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punt 110).

69. In het bijzonder kan uit rechtspraak van het Hof over de beginselen inzake de bewijsvoering op het gebied van staatssteun worden afgeleid dat de Commissie gehouden is de procedure van onderzoek van de gelaakte maatregelen zorgvuldig en onpartijdig te voeren zodat zij haar eindbeslissing inzake het bestaan en, in voorkomend geval, de onverenigbaarheid of de onrechtmatigheid van de steun kan vaststellen op basis van gegevens die zo volledig en betrouwbaar mogelijk zijn. [39]

70. Uit de rechtspraak blijkt tevens dat bij de analyse van de verschillende bestanddelen van een steunmaatregel alle daarmede gepaard gaande omstandigheden van feitelijke en juridische aard in aanmerking moeten worden genomen. [40] Met name ten aanzien van de beoordeling of de belastingregeling staatssteun vormt, heeft het Hof verduidelijkt dat deze regeling in haar geheel wordt geanalyseerd [41] en daarbij rekening moet worden gehouden met de specifieke kenmerken ervan [42].

71. Het Hof heeft gepreciseerd dat de Commissie bij de beoordeling of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU een algehele beoordeling van de betrokken steunmaatregel moet uitvoeren aan de hand van de beschikbare gegevens en de te voorziene ontwikkelingen op het moment waarop de beslissing tot toekenning van die steun wordt genomen, met name rekening houdend met de context waarbinnen die steun te plaatsen is. [43]

72. In dit kader dient de Commissie de tijdens de onderzoeksprocedure verstrekte relevante informatie te onderzoeken die een licht kan werpen op de vraag of de betrokken maatregel een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU oplevert. [44]

73. Volgens de rechtspraak hoeft de Commissie in het specifieke geval van een steunregeling slechts de kenmerken van de betrokken regeling te onderzoeken om in de gronden van het besluit te kunnen beoordelen of deze regeling op grond van de erin vastgestelde modaliteiten de begunstigden een merkbaar voordeel verschaft. Hieruit volgt dat de Commissie in een besluit dat betrekking heeft op een steunregeling, geen analyse hoeft te maken van de steun die op grond van een dergelijke regeling in elk individueel geval is toegekend. Enkel bij de terugvordering van steun moet de individuele situatie van elke onderneming worden onderzocht. [45]

74. Uit deze rechtspraak volgt dat de Commissie in het geval van een steunregeling op grond van de in de punten 68 tot en met 72 hierboven genoemde arresten weliswaar moet aantonen dat is voldaan aan alle voorwaarden, waaronder het bestaan van een selectief voordeel, om deze regeling als staatssteun te kunnen aanmerken, en wel op basis van een algemene analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle daarmede gepaard gaande omstandigheden van feitelijke en

[39] Zie arresten van 2 september 2010, Commissie/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 90); 3 april 2014, Frankrijk/Commissie (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 63), en 19 september 2018, Commissie/Frankrijk en IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punt 110).

[40] Arrest van 25 juni 1970, Frankrijk/Commissie (47/69, EU:C:1970:60, punt 7).

[41] Zie in die zin arrest van 15 november 2011, Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 98).

[42] Zie in die zin arresten van 15 november 2011, Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101), en 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punten 19 en 24).

[43] Zie arrest van 1 oktober 2015, Electrabel en Dunamenti Erőmű/Commissie (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punt 104). Over de noodzaak bij de toetsing van een maatregel aan artikel 107 VWEU rekening te houden met alle relevante omstandigheden en hun context, zie conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Frankrijk/Commissie (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punt 51).

[44] Zie in die zin en naar analogie, over de toepassing van het criterium van de particuliere investeerder, arrest van 1 oktober 2015, Electrabel en Dunamenti Erőmű/Commissie (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punten 103 en 105 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[45] Zie arresten van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie (C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 13 juni 2013, HGA e.a./Commissie (C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punt 114).

juridische aard, doch zich ertoe kan beperken de algemene kenmerken van deze regeling te onderzoeken en niet elk afzonderlijk geval waarin die regeling is toegepast hoeft te onderzoeken om uit te maken of die regeling steunelementen bevat. [46]

c) Noodzaak van een ex-antebeoordeling

75. Uit de rechtspraak volgt dat in het geval van een steunregeling, zoals die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, die jaarlijks of periodiek wordt toegepast, onderscheid moet worden gemaakt tussen, enerzijds, de vaststelling van de steunregeling, en, anderzijds, de toekenning van de jaarlijkse steun op basis van deze regeling. [47]

76. Volgens de rechtspraak moet in dergelijke gevallen bij het onderzoek om na te gaan of is voldaan aan de voorwaarden van het begrip „staatssteun", en met name of is voldaan aan het vereiste dat een voordeel is verschaft, worden uitgegaan van het tijdstip van de vaststelling ervan. [48] Dat is dus een ex-antebeoordeling. [49]

77. Aangezien de maatregel, om als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te worden gekwalificeerd, de begunstigden daarvan moet kunnen bevoordelen [50], strekt deze ex-antebeoordeling ertoe na te gaan of de toepassing van de betrokken belastingregeling, in het licht van de kenmerken daarvan, op het tijdstip van de vaststelling daarvan kon leiden tot een lagere belasting van de begunstigden dan die waaraan zij zouden zijn onderworpen indien de algemene belastingregeling op hen was toegepast. [51]

78. Uit de bovenstaande overwegingen volgt dat het bewijs, op basis van een ex-antebeoordeling, dat de afwijkende belastingregeling een voordeel kan opleveren, losstaat van de constatering dat in concreto individuele steun op grond van deze regeling is verleend, en dus van het bewijs dat er in de afzonderlijke gevallen waarin deze regeling is toegepast feitelijk een voordeel is ontstaan, wat overigens in overeenstemming is met de in de punten 73 en 74 hierboven genoemde rechtspraak.

79. Overigens kan het in bepaalde regelingen, zoals die welke in punt 75 hierboven zijn vermeld, naargelang van de kenmerken daarvan onmogelijk blijken om op de datum van invoering van de afwijkende regeling, en dus op basis van een ex-antebeoordeling, vast te stellen of het uit de toepassing van de afwijkende regeling voortvloeiende voordeel in elk belastingjaar daadwerkelijk wordt verwezenlijkt. [52]

80. Indien het onmogelijk is om op grond van een ex-antebeoordeling het exacte voordeel te kwantificeren, en dus te bepalen of dit voordeel in elk belastingjaar daadwerkelijk ontstaat, staat dit er evenwel niet aan in de weg dat de ex-antebeoordeling wordt verricht om vast te stellen of de betrokken regeling kan worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Er moet namelijk onderscheid worden gemaakt tussen de mogelijkheid de voorgenomen

[46] Zie arrest van 15 december 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punt 67).

[47] Zie in die zin arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 22).

[48] Arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 22). Met betrekking tot de noodzaak dat het bestaan van een voordeel wordt beoordeeld met betrekking tot het moment waarop de beslissing tot toekenning van de steun wordt genomen, zie ook arrest van 1 oktober 2015, Electrabel en Dunamenti Erőmű/Commissie (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punt 104).

[49] Zie in dezelfde zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punten 48 en 51).

[50] Zie de in punt 63 hierboven genoemde rechtspraak.

[51] Zie in die zin arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 24; zie dienaangaande ook punt 19).

[52] Zie bijvoorbeeld arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 19).

maatregelen vanuit het oogpunt van artikel 107, lid 1, VWEU te onderzoeken, en de mogelijkheid het exacte steunbedrag te kwantificeren. Bovengenoemde onmogelijkheid kan dus de lidstaat niet bevrijden van de verplichting om de maatregel aan te melden en de Commissie niet bevrijden van de verplichting om deze regeling te beoordelen overeenkomstig de genoemde bepaling. [53]

81. In dit verband moet tevens worden opgemerkt dat volgens de rechtspraak de analyse die de Commissie in haar staatssteunbesluiten moet verrichten om te bepalen of aan de voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU is voldaan, lidstaten die steun verlenen zonder zich te houden aan de in artikel 108, lid 3, VWEU neergelegde aanmeldingsplicht, niet mag bevoordelen boven lidstaten die hun steunvoornemens wel aanmelden. [54]

82. Dit beginsel, dat in de rechtspraak is ontwikkeld in verband met de vaststelling van de voorwaarden betreffende de invloed van de maatregel op het intracommunautaire handelsverkeer en de mededinging, ontheft de Commissie beslist niet van de verplichting aan te tonen dat aan het voordeelvereiste is voldaan [55], doch schrijft voor dat in het geval van niet aangemelde maatregelen een zodanige analyse van alle criteria van het begrip staatssteun wordt uitgevoerd dat de lidstaat die de maatregel niet heeft aangemeld niet wordt bevoordeeld. In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof meerdere malen heeft geoordeeld dat de aanmeldingsverplichting een van de fundamentele aspecten van het bij het VWEU ingevoerde controlesysteem op het gebied van staatssteun vormt. [56]

83. Van een dergelijke voorkeursbehandeling is mijns inziens sprake indien de Commissie bij de beoordeling van een belastingregeling zoals die vermeld in punt 75 hierboven die niet door de betrokken lidstaat is aangemeld, op grond van achteraf verzamelde gegevens zou moeten beoordelen of de begunstigden op grond van die regeling in alle betrokken belastingjaren daadwerkelijk een voordeel hebben genoten, of in elk geval zou moeten bepalen of de voordelen die tijdens bepaalde belastingjaren zijn ontstaan, zijn gecompenseerd door de nadelen die in andere belastingjaren zijn vastgesteld. Zoals blijkt uit de in de punten 73, 74 en 78 hierboven vermelde rechtspraak, moet de kwantificering van het voordeel, en dus de feitelijke omvang daarvan in de relevante afzonderlijke belastingjaren, worden verricht op het tijdstip van de terugvordering.

84. Kortom, uit het bovenstaande blijkt dat volgens de rechtspraak van het Hof in het geval van afwijkende belastingregelingen die op jaarlijkse of periodieke basis van toepassing zijn, het bestaan van een voordeel moet worden geacht te zijn aangetoond indien de Commissie op grond van een ex-antebeoordeling overeenkomstig de in de vorige paragraaf uiteengezette beginselen, aantoont dat de betrokken maatregel, ten opzichte van de algemene regeling die van toepassing is in het referentiekader dat het voorwerp van het onderzoek is, de begunstigden in een betere financiële positie kan brengen dan de andere relevante belastingplichtigen. De exacte

[53] Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 48-53).

[54] Zie arresten van 14 februari 1990, Frankrijk/Commissie („Boussac Saint-Frères”, C-301/87, EU:C:1990:67, punt 33); 29 april 2004, Italië/Commissie (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punt 49), en 1 juni 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) en Diputación Foral de Vizcaya/Commissie (C-442/03 P en C-471/03 P, EU:C:2006:356, punt 110).

[55] Zie in dit verband conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Frankrijk/Commissie (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punten 65-67), wiens analyse in essentie door het Hof is bevestigd in punt 103 van arrest van 3 april 2014, Frankrijk/Commissie (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

[56] Zie arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

kwantificering van het voordeel, en dus de vraag of dat zich in alle betrokken belastingjaren heeft geconcretiseerd, zal op basis van alle relevante elementen worden bepaald op het moment van terugvordering.[57]

85. Aan de hand van de in dit deel uiteengezette beginselen zal ik in het volgende deel de door de Commissie tegen het bestreden arrest aangevoerde grieven analyseren.

3. Beoordeling van het enige middel van de hogere voorziening

a) Vraag of in het litigieuze besluit uitsluitend een steunregeling is onderzocht of ook individuele steun

86. Om te beginnen moet het argument van de Commissie worden onderzocht dat het Gerecht in punt 69 van het bestreden arrest ten onrechte heeft geoordeeld dat het litigieuze besluit moet worden opgevat als een besluit dat zowel een steunregeling als individuele steun betreft. Indien moet worden aangenomen dat de Commissie in het litigieuze besluit uitsluitend een steunregeling heeft onderzocht, zou zij namelijk – zoals opgemerkt in de punten 73 en 74 hierboven – weliswaar moeten aantonen dat aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU is voldaan, doch hoefde zij daarbij uitsluitend de algemene kenmerken van deze regeling te bestuderen, zonder verplicht te zijn elke afzonderlijke toepassing daarvan te onderzoeken om na te gaan of deze regeling steunelementen met zich meebrengt.

87. In dit verband moet worden opgemerkt dat het Gerecht in punt 69, voorlaatste zin, van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat in het litigieuze besluit niet alleen de betrokken regeling als steunregeling is aangemerkt, maar in de motivering en in het dispositief[58] daarvan ook een uitlating is gedaan over de individuele steun aan de vier bij naam genoemde begunstigde clubs, door te vermelden dat deze individuele steun „derhalve als onwettig en onverenigbaar moet worden beschouwd". Het Gerecht heeft daaruit afgeleid dat, anders dan de Commissie had betoogd, het litigieuze besluit tegelijkertijd als een besluit over een steunregeling en als een besluit over individuele steun moet worden opgevat.

88. In dit verband moet worden opgemerkt dat volgens artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onder „steunregeling" wordt verstaan elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn, alsmede elke regeling op grond waarvan steun die niet gebonden is aan een specifiek project voor onbepaalde tijd of voor een onbepaald bedrag aan een of meer ondernemingen kan worden toegekend.

89. In de onderhavige zaak lijdt het geen twijfel dat in het litigieuze besluit een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 is geanalyseerd. Dit volgt uit de bewoordingen van de zevende aanvullende bepaling van wet 10/1990[59], op grond waarvan de afwijkende regeling op de betrokken clubs is toegepast, welke regeling valt onder de in het vorige

[57] Zie in dezelfde zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 54).

[58] Het Gerecht noemt overweging 90 en artikel 1 van het litigieuze besluit. In werkelijkheid gebruikt de Commissie ook in de artikelen 2 en 3 van het litigieuze besluit, in de authentieke Spaanse taalversie, de term „individuele steun" (ayuda individual).

[59] De tekst van deze bepaling is weergegeven in voetnoot 4 van het litigieuze besluit.

punt gegeven definitie van „steunregeling". Bovendien wordt de uit de betrokken maatregel voortvloeiende belastingregeling in het litigieuze besluit meerdere malen als steunregeling gekwalificeerd.[60]

90. Het Gerecht zelf ontkent overigens niet dat in het litigieuze besluit een steunregeling is geanalyseerd, maar het is van oordeel dat de Commissie ook ten aanzien van de afzonderlijke individuele steunverleningen een standpunt heeft ingenomen.

91. In dit verband moet evenwel in herinnering worden gebracht dat volgens artikel 1, onder e), van verordening 2015/1589 onder „individuele steun" twee vormen van steun vallen: steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling, alsook steun die op grond van een steunregeling wordt toegekend en moet worden aangemeld. Aangezien het in het licht van de bovenstaande overwegingen geen twijfel lijdt dat de aan de vier betrokken clubs verleende individuele steunmaatregelen – indien zij aldus kunnen worden gekwalificeerd[61] – (te weten: de berekening van de belastingen, voor elk belastingjaar, op basis van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk), in het kader van een steunregeling zijn verleend, is alleen het tweede in deze bepaling genoemde geval eventueel relevant.

92. Uit de rechtspraak blijkt evenwel dat individuele uitvoeringsmaatregelen van een steunregeling, die als zodanig door de lidstaat had moeten worden aangemeld, enkel maatregelen tot uitvoering van de algemene steunregeling zijn die in beginsel niet bij de Commissie hoeven te worden aangemeld.[62] Hieruit volgt dat de afzonderlijke aan de betrokken clubs verleende steun, aangezien deze het gevolg is van de automatische toepassing van de betrokken belastingregeling, niet bij de Commissie hoefde te worden aangemeld, en dus niet kan worden aangemerkt als „individuele steun" in de zin van artikel 1, onder e), van verordening 2015/1589.

93. De Commissie heeft de maatregelen tot uitvoering van de betrokken regeling in het litigieuze besluit dus ten onrechte als individuele steun aangemerkt, en bijgevolg heeft het Gerecht in punt 69 van het bestreden arrest ten onrechte geoordeeld dat dit besluit betrekking had op zowel een steunregeling als individuele steun.

94. Derhalve dient de slotsom te luiden dat de Commissie in het litigieuze besluit uitsluitend een steunregeling heeft geanalyseerd en dat zij, aangezien de begunstigden van deze regeling, althans enkele daarvan, zijn geïdentificeerd[63], een standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de afzonderlijke uitvoeringsmaatregelen van deze steunregeling.

b) Argumenten van de Commissie over een onjuiste rechtsopvatting van het Gerecht betreffende de analyse die zij moet verrichten om het bestaan van een voordeel vast te stellen

95. Na dit te hebben verduidelijkt, moet de grief van de Commissie worden onderzocht dat het Gerecht in het bestreden arrest blijk heeft gegeven van onjuiste rechtsopvattingen bij de beoordeling van het onderzoek dat zij moet verrichten om vast te stellen of een belastingregeling de begunstigden daarvan al dan niet een voordeel verleent, met name wat betreft de beoordeling van het verband tussen gunstige en ongunstige elementen van de regeling.

[60] Zie overwegingen 47, 78, 90 en de artikelen 2-6 van het litigieuze besluit.

[61] Dat hangt uiteraard af van de uitkomst van het beroep dat FC Barcelona tegen het litigieuze besluit heeft ingesteld.

[62] Zie dienaangaande, in die zin, arrest van 5 oktober 1994, Italië/Commissie (C-47/91, EU:C:1994:358, punt 21).

[63] In dit verband merk ik op dat de bewoordingen van artikel 1 in de authentieke Spaanse taalversie van het litigieuze besluit, en inzonderheid de woorden „en particular" („in het bijzonder"), ruimte overlaten voor de eventuele identificatie van andere begunstigden van de betrokken algemene regeling.

1) Redenering van het Gerecht

96. In dit verband moet worden opgemerkt dat het Gerecht in het bestreden arrest allereerst heeft geoordeeld dat, om te kunnen bepalen of een op entiteiten zonder winstoogmerk toepasselijke regeling de begunstigden daarvan (te weten de clubs waarop deze regeling van toepassing is op grond van de uitzonderingsbepaling van wet 10/1990) in een gunstigere situatie kan plaatsen dan wanneer zij hadden moeten handelen in de vorm van een SAD, de verschillende bestanddelen van deze belastingregeling als één geheel moeten worden onderzocht. Deze benadering is in overeenstemming met de in de punten 70 en 71 hierboven genoemde rechtspraak. Bovendien heeft het Gerecht de bestanddelen van de betrokken regeling als een onlosmakelijk geheel aangemerkt.[64]

97. Voorts heeft het Gerecht vastgesteld dat de Commissie terecht had opgemerkt 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 in de vorm van een SAD.[65] Dit betreft een feitelijke constatering die niet is betwist (en in de procedure in hogere voorziening overigens ook niet kan worden betwist).

98. In de daaropvolgende punten[66] heeft het Gerecht evenwel geoordeeld dat bij de beoordeling van de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in haar geheel, het onderzoek van het uit het preferentiële belastingtarief voortvloeiende voordeel niet kan worden losgekoppeld van dat van de andere bestanddelen van deze belastingregeling, en met name van het onderzoek van de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten. Op grond van de constatering dat tijdens de administratieve procedure erop was gewezen dat het plafond voor deze aftrek lager was voor entiteiten zonder winstoogmerk dan voor SAD's, heeft het Gerecht de Commissie verweten de impact van deze aftrek niet genoegzaam te hebben onderzocht. Volgens het Gerecht kan op grond van het door de Commissie verrichte onderzoek niet worden uitgesloten dat de geringere aftrekmogelijkheden in de regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk het voordeel van het lagere nominale belastingtarief kunnen neutraliseren. Het Gerecht heeft de Commissie bijgevolg tevens verweten daarover niet voldoende inlichtingen te hebben ingewonnen bij het Koninkrijk Spanje, en dus tijdens de onderzoeksprocedure haar zorgvuldigheidsplicht niet te zijn nagekomen. De hogere voorziening van de Commissie is op deze punten toegespitst.

2) Soort analyse dat de Commissie moet verrichten en factoren die zij daarbij in aanmerking moet nemen

99. In dit verband moet evenwel worden opgemerkt dat, zoals uit de punten 75 tot en met 77 hierboven blijkt, in het geval van een belastingregeling als die voor entiteiten zonder winstoogmerk, de analyse die de Commissie moet verrichten om na te gaan of is voldaan aan de voorwaarden om te kunnen spreken van staatssteun, en met name of is voldaan aan de voorwaarde dat een voordeel is verleend, een ex-antebeoordeling is, waarbij wordt uitgegaan van het tijdstip van vaststelling van betrokken belastingregeling.

64 Punten 53 en 54 van het bestreden arrest.

65 Punt 55 van het bestreden arrest.

66 Punten 56-59 van het bestreden arrest.

100. Zoals blijkt uit de in de punten 69 tot en met 72 hierboven genoemde rechtspraak, moet deze analyse uiteraard zorgvuldig en onpartijdig worden uitgevoerd – door de regeling in haar geheel te onderzoeken en een algehele beoordeling te verrichten waarbij alle kenmerken van deze regeling in aanmerking worden genomen om na te gaan of zij als steunregeling kan worden gekwalificeerd – en op grond van een onderzoek van alle relevante informatie die in de loop van de onderzoeksprocedure is verstrekt.

101. Daaruit volgt dat de Commissie, om aan te tonen dat de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk de financiële situatie van de begunstigden daarvan verbetert ten opzichte van de andere professionele voetbalclubs, alle elementen van die belastingregeling in aanmerking moest nemen waarmee zij op grond van ex-antebeoordeling kon vaststellen of er sprake was van een voordeel, en dus zowel gunstige als ongunstige factoren.

102. Uit de punten 78 tot en met 80 hierboven blijkt evenwel, ten eerste, dat het bewijs, op basis van een ex-antebeoordeling, dat de afwijkende belastingregeling een voordeel kan opleveren, losstaat van het bewijs dat het voordeel zich in de afzonderlijke gevallen waarin deze regeling is toegepast daadwerkelijk heeft voorgedaan, en, ten tweede, dat het feit dat op de datum van invoering van de afwijkende regeling niet kan worden vastgesteld of het voordeel uit de toepassing van deze regeling in elk belastingjaar daadwerkelijk wordt verwezenlijkt, de Commissie niet kan ontslaan van de verplichting om te analyseren of de betrokken regeling kan worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

103. Op grond van deze overwegingen moet een geval als het onderhavige worden beoordeeld, waarin een afwijkende belastingregeling voorziet in de toepassing van een preferentieel belastingtarief en tegelijkertijd bestanddelen bevat, zoals belastingaftrekmogelijkheden, waarmee het voordeel uit de toepassing van dit preferentiële belastingtarief zou kunnen worden geneutraliseerd.

104. Indien in een dergelijk geval in het kader van een ex-antebeoordeling, waarbij wordt uitgegaan van het tijdstip waarop de belastingregeling is vastgesteld, niet kan worden vastgesteld wat de exacte omvang van dergelijke bestanddelen is, en dus welke invloed zij op de belastingheffing hebben, omdat deze omvang afhangt van de verwezenlijking van buiten de regeling liggende en per belastingjaar variërende elementen [67] die zich pas na de vaststelling van deze regeling voordoen, zal het niet mogelijk zijn om vooraf te bepalen of deze bestanddelen het voordeel uit de toepassing van het in de betrokken regeling vastgestelde preferentiële belastingtarief in elk belastingjaar kunnen compenseren. Met andere woorden: indien de omvang van de aftrek niet vooraf kan worden vastgesteld, kan niet vooraf worden bepaald of zij in elk belastingjaar het uit de toepassing van het preferentiële belastingtarief voortvloeiende voordeel kunnen neutraliseren. Het zal dus niet mogelijk zijn om van tevoren voor alle relevante belastingjaren het bestaan van een dergelijk voordeel uit te sluiten.

105. Alleen indien deze bestanddelen – los van elkaar dan wel in combinatie met andere elementen van de betrokken belastingregeling – van zodanige aard zijn dat zij het uit de toepassing van het preferentiële belastingtarief voortvloeiende voordeel altijd en systematisch neutraliseren, kan op basis van een ex-antebeoordeling worden uitgesloten dat dit voordeel, op grond van de toepassing van deze bestanddelen, in elk belastingjaar daadwerkelijk ontstaat.

[67] Bijvoorbeeld het handelsbeleid van de begunstigde van de vrijstelling, of de vaststelling van belastingtarieven door territoriale lichamen, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, zie met name punten 20-23).

106. Indien dat niet het geval is, dan kan de concrete invloed van dergelijke factoren op het voordeel niet worden geanalyseerd met als uitgangspunt het tijdstip van vaststelling van de maatregel, maar uitsluitend achteraf worden beoordeeld bij de eventuele terugvordering van de steun.

107. Aan dergelijke bestanddelen, als elementen van de belastingregeling, kan bij de analyse van de betrokken belastingregeling uiteraard niet worden voorbijgegaan. Bij de ex-antebeoordeling van deze regeling betreffende het bestaan van het voordeel kunnen deze bestanddelen echter niet in aanmerking worden genomen. De invloed van deze factoren zal daarentegen relevant zijn voor de kwantificering van de steun, en dus voor de eventuele concretisering daarvan die, zoals opgemerkt in punt 80 hierboven, moet worden onderscheiden van de ex-antebeoordeling betreffende het bestaan van het voordeel. [68]

3) Analyse door de Commissie van de op entiteiten zonder winstoogmerk toepasselijke belastingregeling

108. Zoals blijkt uit punt 97 hierboven, heeft het Gerecht in de onderhavige zaak geconstateerd dat de Commissie terecht heeft vastgesteld dat de afwijkende belastingregeling voorzag in de toepassing van een preferentieel belastingtarief voor de door deze regeling begunstigde clubs, welk feit als zodanig deze clubs in een financieel gunstigere situatie kan brengen dan de clubs die aan de algemene belastingregeling onderworpen zijn.

109. Bovendien staat vast dat, aangezien het niet mogelijk is om vooraf, op basis van een onderzoek waarbij wordt uitgegaan van het tijdstip van vaststelling van de betrokken regeling, te bepalen wat in concreto de invloed is van de belastingaftrekken voor herinvestering van uitzonderlijke winsten, de Commissie niet in staat was om vooraf en voor ieder belastingjaar het precieze met de afwijkende belastingregeling samenhangende belastingniveau vast te stellen. [69] Zij kon dus niet uitsluiten dat de clubs waarop deze belastingregeling van toepassing was, op grond van de toepassing van de belastingaftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten, elk belastingjaar minder belasting betaalden dan de andere clubs. Met andere woorden, de Commissie kon niet uitsluiten dat de door het preferentiële belastingtarief begunstigde clubs elk belastingjaar een voordeel genoten. In dit verband merk ik tevens op dat vaststaat dat de betrokken aftrek niet aldus was opgezet dat voor elk belastingjaar een systematische neutralisatie van het voordeel uit de toepassing van een preferentieel belastingtarief zou worden gegarandeerd. [70]

110. Zoals blijkt uit de punten 104 tot en met 107 hierboven, was het in deze context voor de Commissie niet mogelijk (en kon zij dus niet verplicht worden geacht) met deze aftrek rekening te houden op het tijdstip waarop het bestaan van het voordeel werd geconstateerd, maar moest

[68] Zie in dezelfde zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 51).

[69] Zie in dezelfde zin arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 19).

[70] Zoals blijkt uit de punten 35 en 44 hierboven, hebben FC Barcelona en het Koninkrijk Spanje enkel aangevoerd dat het Spaanse systeem voorzag in nominale belastingtarieven en toepasselijke aftrekmogelijkheden waarmee werd beoogd fiscale neutraliteit te bereiken en ervoor te zorgen dat op entiteiten zonder winstoogmerk en ondernemingen daadwerkelijk hetzelfde belastingtarief werd toegepast. Uit hun schriftelijke stukken blijkt evenwel niet dat zij het argument van de Commissie betwisten dat de betrokken aftrekken het door de toepassing van het preferentiële belastingtarief verkregen voordeel niet in alle belastingjaren konden neutraliseren. Wat betreft het argument van FC Barcelona dat de op ondernemingen toepasselijke belastingregeling, in haar geheel geanalyseerd, voor deze club gunstiger is, zie de punten 112 en 113 hieronder.

de aftrek veeleer in aanmerking worden genomen op het tijdstip waarop de steun werd gekwantificeerd, om na te gaan of in de verschillende relevante belastingjaren daarvan daadwerkelijk sprake was.

111. Anders dan het Gerecht heeft overwogen, had de Commissie indien zij deze aftrek eventueel in aanmerking had genomen, niet – op basis van een ex-antebeoordeling – kunnen concluderen dat de geringere aftrekmogelijkheden in de regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk altijd, dat wil zeggen in elk belastingjaar, het voordeel uit de toepassing van het preferentiële belastingtarief konden neutraliseren en aldus in alle belastingjaren het bestaan van een voordeel konden uitsluiten.

112. In dit verband merk ik tevens op dat de Commissie al helemaal niet gehouden was om op het tijdstip waarop op basis van een ex-antebeoordeling werd geconstateerd dat de maatregel de begunstigden daarvan een voordeel kon verlenen, na te gaan of, indien alle betrokken belastingjaren in aanmerking werden genomen, de totale uit de toepassing van de afwijkende regeling voortvloeiende belasting hoger of lager zou zijn dan de uit de toepassing van de algemene regeling voortvloeiende belasting.

113. Het is immers niet alleen onmogelijk om een dergelijke controle vooraf uit te voeren, aangezien de hoogte en dus de impact van de betrokken aftrek voor elk belastingjaar niet vooraf kunnen worden vastgesteld, maar daarnaast moet worden opgemerkt dat de op voetbalclubs toepasselijke uitzondering op de algemene regeling – waaruit volgde dat op de begunstigde clubs het preferentiële belastingtarief van toepassing is dat in de algemene belastingregeling is vastgesteld voor entiteiten zonder winstoogmerk – voorzag in een voor onbepaalde tijd geldende speciale belastingregeling.[71] Hieruit volgt dat de cumulatieve effecten van de verschillende belastingen die voortvloeien uit de toepassing van twee verschillende regelingen (de algemene regeling voor SAD's en de afwijkende voor entiteiten zonder winstoogmerk) – en dus de eventuele algehele compensatie van de voordelen die uit een in bepaalde belastingjaren gunstigere belasting voortvloeien, met de nadelen die uit een ongunstigere belasting in andere belastingjaren voortvloeien – uitsluitend achteraf zouden kunnen worden vastgesteld, op het tijdstip waarop de afwijkende regeling niet langer van toepassing zou zijn.

114. Mijns inziens volgt uit alle bovenstaande overwegingen dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te concluderen dat de Commissie niet tot de slotsom kon komen dat de toepassing van een preferentieel belastingtarief op clubs waarvoor de belastingregeling voor entiteiten zonder winstoogmerk geldt, een voordeel oplevert, zonder aan te tonen dat het feit dat het plafond voor de fiscale aftrekken voor entiteiten zonder winstoogmerk lager lag dan dat voor SAD's, het voordeel van het lagere nominale belastingtarief niet kon neutraliseren.

115. Daaruit volgt tevens dat aangezien de Commissie niet verplicht is om deze aftrek in aanmerking te nemen op het tijdstip waarop het bestaan van een voordeel wordt geconstateerd, deze instelling niet kan worden verweten dat zij, in strijd met haar zorgvuldigheidsplicht, geen aanvullende informatie heeft opgevraagd, en evenmin dat zij het bestaan van een voordeel niet genoegzaam heeft aangetoond omdat zij deze aftrek niet in aanmerking heeft genomen.

[71] Zie naar analogie arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 50), waarin de speciale belastingregeling eveneens voorzag in een voor onbepaalde tijd geldende speciale belastingregeling. In dit verband onderscheidde die regeling zich evenwel van die in de onderhavige zaak, zoals opgemerkt in de punten 74 en 75 van het bestreden arrest.

116. In dit verband moet nogmaals worden opgemerkt dat de omstandigheid, waarop het Gerecht in punt 60 van het bestreden arrest terecht heeft gewezen, dat de invoering van belastingaftrek onder bepaalde voorwaarden als zodanig een steunmaatregel kan vormen, niets afdoet aan de overweging dat indien de hoogte van een aftrek niet vooraf kan worden vastgesteld, deze aftrek niet in aanmerking kan worden genomen in het kader van een beoordeling waarbij wordt uitgegaan van het tijdstip van vaststelling van de betrokken belastingregeling om in elk geval het door de toepassing van een preferentieel belastingtarief verleende voordeel uit te sluiten. Bovendien zal, eveneens met betrekking tot punt 60 van het bestreden arrest, in een geval als dat wat in punt 109 hierboven is vermeld de impact van de eventuele afvlakking in de tijd van de mogelijke overdracht van fiscale aftrek wel worden beoordeeld, maar bij de terugvordering van de steun.

117. Mijn conclusies in de punten 114 en 115 hierboven worden mijns inziens niet in twijfel getrokken door de argumenten van FC Barcelona en het Koninkrijk Spanje.

118. Wat ten eerste de argumenten van het Koninkrijk Spanje over de fiscale autonomie van de lidstaten betreft, moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, hoewel de directe belastingen bij de huidige stand van het Unierecht tot hun bevoegdheid horen, verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen.[72] In die context mogen zij dus geen maatregelen nemen die met de interne markt onverenigbare staatssteun kunnen vormen.

119. Wat ten tweede het door zowel FC Barcelona als het Koninkrijk Spanje meerdere malen genoemde vereiste betreft dat bij de beoordeling van het bestaan van een voordeel het werkelijke belastingtarief in aanmerking wordt genomen, en niet alleen het nominale belastingtarief, herinner ik eraan dat de Commissie, zoals ik in de punten 69 tot en met 71, 100 en 101 hierboven heb opgemerkt, inderdaad alle relevante elementen van de betrokken belastingregeling in aanmerking moet nemen, en dus niet alleen het nominale belastingtarief. Dit neemt evenwel niet weg dat, zoals ik in de punten 104 tot en met 107 hierboven heb opgemerkt, indien op basis van het onderzoek van een bestanddeel van die belastingregeling niet vooraf kan worden uitgesloten dat het preferentiële belastingtarief een voordeel heeft opgeleverd, dit bestanddeel niet bij de ex-antebeoordeling in aanmerking kan worden genomen, doch met de impact daarvan rekening moet worden gehouden bij de ex-postbeoordeling die bij de terugvordering wordt verricht. Dezelfde redenering is van toepassing op de argumenten over de belastingkredieten die uit een dergelijk bestanddeel van de betrokken belastingregeling voortvloeien.

c) Conclusie met betrekking tot het enige middel

120. Uit het bovenstaande volgt mijns inziens dat de hogere voorziening van de Commissie gegrond is, en dat het bestreden arrest derhalve moet worden vernietigd.

V. Beroep bij het Gerecht

121. Overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan het Hof in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is, dan wel haar voor afdoening terugverwijzen naar het Gerecht.

[72] Zie arrest van 12 juli 2012, Commissie/Spanje (C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

122. Wat in dit verband de in eerste aanleg in het kader van het tweede middel van het beroep door FC Barcelona, ondersteund door het Koninkrijk Spanje, aangevoerde grieven betreft, die het Gerecht in het bestreden arrest heeft aanvaard[73], ben ik van mening dat deze kunnen worden geanalyseerd in het licht van mijn overwegingen in de punten 99 tot en met 119 hierboven.

123. Dienaangaande merk ik op dat de Commissie in het litigieuze besluit ten eerste in overweging 68, laatste zin, heeft opgemerkt dat in het kader van de op entiteiten zonder winstoogmerk toepasselijke belastingregeling, het aan de belastingaftrek verbonden belastingkrediet voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten niet systematisch werd toegekend, maar uitsluitend onder bepaalde voorwaarden waaraan niet altijd werd voldaan[74], hetgeen betekent dat dit krediet het uit het preferentiële belastingtarief verkregen voordeel niet systematisch en in elk belastingjaar kon neutraliseren. Ten tweede heeft de Commissie in overweging 95 van het litigieuze besluit tevens vermeld dat de werkelijke invloed van deze aftrek in beschouwing wordt genomen bij de kwantificering van de steun door voor elk belastingjaar na te gaan of werkelijk een voordeel is ontstaan. De benadering van de Commissie in het litigieuze besluit blijkt aldus in overeenstemming te zijn met mijn overwegingen in de punten 99 tot en met 113 hierboven. Hieruit volgt dat de in het vorige punt genoemde grieven definitief moeten worden afgewezen.

124. De zaak is evenwel niet in staat van wijzen ten aanzien van de andere in het tweede middel van het beroep aangevoerde argumenten, die in de punten 39 en 40 van het bestreden arrest zijn genoemd, en evenmin ten aanzien van het derde, het vierde en het vijfde middel dat FC Barcelona in eerste aanleg heeft aangevoerd.

125. Hieruit volgt dat de zaak mijns inziens naar het Gerecht moet worden terugverwezen voor een onderzoek van deze argumenten en middelen.

VI. Conclusie

126. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„1) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 26 februari 2019, Fútbol Club Barcelona/Commissie (T-865/16, EU:T:2019:113), wordt vernietigd.

2) De zaak wordt terugverwezen naar het Gerecht van de Europese Unie.

3) De beslissing omtrent de kosten wordt aangehouden.”

[73] Zie punt 38 van het bestreden arrest.

[74] Zie punt 15 van deze conclusie.