



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

4 март 2021 година *

„Обжалване — Държавни помощи — Помощ, предоставена в полза на някои професионални футболни клубове — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Понятие „предимство“ — Схема за помощ — Регламент (ЕС) 2015/1589 — Член 1, буква г) — Намалена ставка на облагане — Образования с нестопанска цел — По-неблагоприятно данъчно приспадане — Въздействие — Насрещна жалба — Членове 169 и 178 от Процедурния правилник на Съда“

По дело C-362/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 6 май 2019 г.,

Европейска комисия, за която се явяват P. Němečková, B. Stromsky и G. Luengo, в качеството на представители,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

Fútbol Club Barcelona, установен в Барселона (Испания), за който се явяват R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco и R. Salas Lúcia, abogados,

жалбоподател в първоинстанционното производство,

Кралство Испания, за което се явяват S. Centeno Huerta и J. Ruiz Sánchez, както и A. Rubio González, в качеството на представители,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan (докладчик), председател на състава, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от пети състав, M. Ilešič, C. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: L. Carrasco Marco, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 юни 2020 г.,

* Език на производството: испански.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 октомври 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С жалбата си Европейската комисия иска отмяната на решение на Общия съд на Европейския съюз от 26 февруари 2019 г., Fútbol Club Barcelona/Комисия (T-865/16, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2019:113), с което той е отменил Решение (ЕС) 2016/2391 на Комисията от 4 юли 2016 година относно държавна помощ SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), приведена в действие от Испания за някои футболни клубове (ОВ L 357, 2016 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

Правото на Съюза

- 2 Член 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9), озаглавен „Определения“, предвижда:

„За целите на настоящия регламент се прилагат следните определения:

[...]

б) „съществуваща помощ“ означава:

- и) [...] всяка помощ, която съществува в съответната държава членка преди влизането в сила на ДФЕС, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които са били въведени в действие преди и продължават да се прилагат след влизането в сила на ДФЕС в съответната държава членка;

[...]

в) „нова помощ“ означава всяка помощ, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които не са съществуваща помощ, включително измененията на съществуваща помощ;

г) „схема за помощ“ означава всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време и/или в неопределен размер;

д) „индивидуална помощ“ означава помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи и предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване;

[...]“.

- 3 Членове 21—23 от този регламент се намират в глава VI от него, която е посветена на процедурата относно съществуващи схеми за помощ.

- 4 Член 4 от Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 година за прилагането на Регламент 2015/1589 (ОВ L 140, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 2, стр. 42), изменен с Регламент (ЕС) 2015/2282 на Комисията от 27 ноември 2015 г. (ОВ L 325, 2015 г., стр. 1), озаглавен „Опростена процедура за уведомление при някои промени на съществуваща помощ“, предвижда в своя параграф 1, първо изречение, че за целите на член 1, буква в) от Регламент 2015/1589 „промяна на съществуваща помощ означава всякакво изменение, различно от промени от чисто формален или административен характер, което не оказва влияние върху оценката на съвместимостта на мярката за помощ с [вътрешния] пазар“.

Фактите по спора и спорното решение

- 5 Фактите в основата на спора, както са изложени в точки 1—6 от обжалваното съдебно решение, са следните:

„1 Член 19, параграф 1 от Ley 10/1990 del Deporte (Закон 10/1990 за спорта) от 15 октомври 1990 г. (ВОЕ, бр. 249 от 17 октомври 1990 г., стр. 30397, наричан по-нататък „Закон 10/1990“), задължава всички испански професионални спортни клубове да се преобразуват в спортни акционерни дружества (наричани по-нататък „САД“). Целта на закона е да насърчи по-отговорно управление на дейността на клубовете, като адаптира тяхната правноорганизационна форма.

2 В седма допълнителна разпоредба от Закон 10/1990 обаче е предвидено изключение по отношение на професионалните футболни клубове, реализирали положителен резултат през годините, предшестващи приемането на този закон. [...] Fútbol Club Barcelona, както и още три професионални футболни клуба попадат в обхвата на изключението, предвидено в Закон 10/1990. Следователно тези четири образувания са имали възможността, която са упражнили, да продължат да функционират под формата на спортни клубове.

3 За разлика от САД, спортните клубове представляват юридически лица с нестопанска цел, които се ползват на това основание от специална данъчна ставка за облагане на приходите им. До 2016 г. тази ставка е била по-ниска от ставката, приложима за САД.

4 С писмо от 18 декември 2013 г. [...] Комисията уведомява Кралство Испания за решението си да образува процедурата, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, във връзка с възможно преференциално данъчно третиране, предоставено на четири професионални спортни футболни клуба, сред които и жалбоподателя, спрямо САД.

[...]

6 Със спорното решение Комисията установява, че със Закон 10/1990 Кралство Испания неправомерно е въвело помощ под формата на данъчно предимство в областта на корпоративния данък в полза на някои футболни клубове, по-конкретно в полза на FC Barcelona, на Club Atlético Osasuna, на Athletic Club и на Real Madrid, в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС (член 1 от [спорното] решение). Комисията установява по-нататък, че тази схема е несъвместима с вътрешния пазар, вследствие на което разпорежда на Кралство Испания да я прекрати (член 4, параграф 4) и да възстанови от бенефициерите разликата между платения корпоративен данък и корпоративния данък, който те биха дължали, ако имаха правноорганизационната форма на САД, считано от данъчна година 2000 г. (член 4, параграф 1), като приема същевременно, че не е налице помощ в хипотезата, при която помощта би била de minimis (член 2). Накрая, [спорното] решение задължава своя адресат да се съобрази незабавно и ефективно с предписанията, съдържащи се в неговия диспозитив, що се отнася до възстановяването на отпуснатата

помощ (член 5, параграф 1), и в срок от четири месеца след датата на уведомяването за решението, що се отнася до изпълнението на решението в неговата цялост (член 5, параграф 2)“.

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 6 С жалба, постъпила в секретариата на Общия съд на 7 декември 2016 г., Fútbol Club Barcelona (наричан по-нататък „FCB“) иска отмяната на спорното решение.
- 7 С решение от 25 април 2017 г. председателят на четвърти състав на Общия съд допуска въстъпването на Кралство Испания в подкрепа на исканията на FCB.
- 8 В подкрепа на жалбата си FCB изтъква пет основания. Първото основание е изведено от нарушение на член 49 ДФЕС във връзка с членове 107 и 108 ДФЕС, както и на член 16 от Хартата на основните права на Европейския съюз, тъй като спорното решение не отчита факта, че спорната мярка нарушава свободата на установяване. Второто основание е изведено от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Комисията е допуснала грешка в преценката относно наличието на предимство и нарушение на принципа на добра администрация при разследването относно наличието на посоченото предимство. Третото основание е изведено от нарушение на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания. Четвъртото основание е изведено от нарушението на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Комисията не е взела предвид факта, че спорната мярка е била обоснована от вътрешната логика на данъчната система. Накрая, петото основание е изведено от нарушението на член 108 ДФЕС, тъй като Комисията е разпоредила възстановяване на съществуваща помощ и не е спазила процедурата, предвидена за този вид помощи.
- 9 В обжалваното съдебно решение Общият съд, след като в точки 25—37 отхвърля първото основание, уважава второто основание.
- 10 В това отношение Общият съд приема — както е видно по-специално от точки 59 и 67 от посоченото решение — че Комисията не е изпълнила в достатъчна степен тежестта да докаже, че разглежданата национална мярка, която произтича от съчетаването на специалния данъчен режим, приложим за образуванията с нестопанска цел, и въведеното със седма допълнителна разпоредба на Закон 10/1990 изключение, позволяващо на професионалните футболни клубове, отговарящи на условието да са реализирали положителен резултат преди приемането на този закон, да не се преобразуват в САД, за да продължат да функционират под правната форма на образувания с нестопанска цел (наричана по-нататък „спорната мярка“), предоставя предимство на получателите си, като се има предвид наличието на ставка на данъчно приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, по-неблагоприятна за тези образувания от приложимата за САД ставка.
- 11 Вследствие на това Общият съд, без да разглежда останалите три основания, на които се позовава FCB, отменя спорното решение.

Искания на страните

- 12 С жалбата си Комисията иска от Съда:
 - да отмени обжалваното съдебно решение,
 - да върне делото на Общия съд за ново разглеждане, и

– да не се произнася по съдебните разноски.

- 13 FCB и Кралство Испания молят жалбата да бъде отхвърлена и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По жалбата

- 14 В подкрепа на жалбата си Комисията изтъква едно-единствено основание, разделено на две части, изведено от нарушението от Общия съд в обжалваното съдебно решение на член 107, параграф 1 ДФЕС, що се отнася, от една страна, до понятието „предимство“, което би могло да представлява „държавна помощ“ по смисъла на тази разпоредба, и от друга страна, задължението за полагане на грижа, което има Комисията при разглеждането на въпроса дали е налице помощ, и тежестта за доказване на наличието на предимство, която пада върху нея.

Доводи на страните

- 15 С първата част на единственото си основание за обжалване Комисията поддържа, че Общият съд е допуснал грешки при прилагане на правото, когато е преценявал прегледа, който тя е трябвало да извърши, за да определи дали даден данъчен режим предоставя предимство на ползващите се от него и оттам — дали този режим би могъл да представлява „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 16 По-конкретно, Общият съд неправилно бил приел, че Комисията е трябвало да направи не само анализ на критериите на разглеждания режим, които са от естество да поставят получателя в по-благоприятно положение от това на другите предприятия, спрямо които се прилага общият режим, като например намалена данъчна ставка, но и анализ на неблагоприятните елементи на този режим, които зависят от външни за него обстоятелства и които могат да са различни за всяка данъчна година, като данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, което зависи от решенията за инвестиране, взети от предприятията получатели, и то дори ако тези неблагоприятни елементи са случайни, не могат системно да неутрализират предимството и не могат да се предвидят при анализ *ex ante* на разглеждания данъчен режим.
- 17 На първо място, Комисията изтъква, че обратно на посоченото от Общия съд в точка 69 от обжалваното съдебно решение, в спорното решение се анализира само схема за помощ, но не и индивидуална помощ. Според нея Общият съд е изтъкувал неправилно както спорното решение, така и член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Всъщност, макар да е възможно в конкретния случай да се идентифицират получателите на разглеждания режим на помощ, спорната мярка се състояла в акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време или в неопределен размер по смисъла на тази разпоредба. Следователно, за да докаже, че са изпълнени критериите за държавна помощ, Комисията е можела да се ограничи до анализ на общите характеристики на разглеждания данъчен режим и не е била длъжна да разглежда действителния материален израз на въпросната помощ за всеки клуб получател. Този конкретен материален израз е трябвало да се определи едва в момента на възстановяването.
- 18 На второ място, Комисията поддържа, че когато анализира национална мярка, която може да представлява държавна помощ, тя трябва да вземе предвид момента на приемане на разглеждания данъчен режим и да извърши преценка *ex ante*, за да определи дали този режим може да предостави предимство. Всъщност за целите на установяване на наличието на държавна помощ приведена в действие при липса на предварително уведомление мярка не може да бъде третирана по-благоприятно от мярка, за която е отправено уведомление.

- 19 От това следвало, че определящият елемент за анализа на критерия за наличието на предимство се изразявал в годността на разглежданата мярка да предостави предимство. Поради това фактът, че въз основа на последващи данни може да се докаже, че в определен брой случаи предимството не се е реализирало, не може да бъде определящ за целите на преценката дали е налице предимство, още повече когато Комисията трябва да анализира схема за помощ. Според Комисията, ако в хода на дадена финансова година предимствата, произтичащи от разглежданата схема, са напълно компенсирани от недостатъците в резултат на същата, предимството не се е реализирало през въпросната година, поради което за тази конкретна финансова година не е необходимо да се извършва възстановяване от съответния получател.
- 20 В съответствие с тези принципи прилагането на намалена ставка на корпоративния данък по отношение на определени предприятия представлявало предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като можело пряко или непряко да облагодията тези предприятия. Това предимство придобивало материален израз всеки път, когато те реализират печалби, които съставляват данъчната основа.
- 21 В конкретния случай било вярно, че данъчният режим на образуванията с нестопанска цел предвижда данъчно приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, по-малко от предвиденото по общия режим на корпоративния данък. Общият съд обаче бил допуснал грешка при прилагането на правото, по-конкретно в точки 53, 56, 60, 66 и 73—76 от обжалваното съдебно решение, когато е преценявал връзката, съществуваща между благоприятните и неблагоприятните елементи на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел. Всъщност, когато един специален режим съдържа и някои недостатъци или неблагоприятни елементи, които се проявяват само в зависимост от външни за режима обстоятелства и които се променят през различните години, тези елементи не могат да се считат за неутрализиращи предимството, освен ако не поддържат с това предимство връзка, която е от естество да гарантира неутрализирането на посоченото предимство през всички данъчни години. Това обаче не било така в настоящия случай.
- 22 Най-напред, макар данъчната ставка и процентът на приспадане за реинвестиране на извънредни печалби да са част както от общия, така и от специалния режим за образуванията с нестопанска цел, размерът на приспаданията зависел от външен за самия режим фактор, който нямал никаква връзка с прилагането на данъчната ставка. Всъщност той бил свързан с инвестиционната политика, възприета от всеки клуб по отношение на трансферите на играчи в хода на определена финансова година. Следователно ставало въпрос за случаен фактор, който няма връзка с предимството, произтичащо от прилагането на намалената данъчна ставка, чийто ефект може да бъде измерен едва в момента, в който се реализира предимството за всяка данъчна година. Следователно, обратно на постановеното от Общия съд, не било възможно този фактор да се прецени по начин, неразривно свързан с прилагането на намалената данъчна ставка, която сама по себе си била от естество да предостави предимство на клубовете, които се ползват от нея.
- 23 По-нататък, данъчният режим на образуванията с нестопанска цел не гарантирал, че неблагоприятните елементи на този режим системно неутрализират произтичащите от него предимства. Действително, данъчната ставка се прилагала за печалбите, които са резултат от редовната дейност на съответното предприятие, докато приспадането имало за база реинвестирането на някои извънредни печалби, които в конкретната област на футбола произтичали на практика от трансфера на играчи. От това следвало, че въпросните два елемента на посочения данъчен режим не били съпоставими и следователно не могли да се неутрализират.

- 24 Накрая, действителният материален израз на предимството се преценявал за всяка данъчна година в рамките на дължимия годишен данък и следователно можел да се променя от година на година. Според Комисията този материален израз включва и данъчните кредити, от които клубовете могат да се ползват за всяка данъчна година и които не могат да бъдат определени предварително.
- 25 На трето място, Комисията счита, че от гореизложеното следва, че в точки 72—75 от обжалваното съдебно решение Общият съд е направил погрешен прочит на решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Действително, макар да е вярно, че разглежданият в това решение данъчен режим показва някои разлики с разглеждания в настоящия случай, от посоченото решение все пак ясно следвало, че трябва да се счита, че специален данъчен режим предоставя предимство на своите получатели, когато към момента на неговото приемане той може да доведе до по-ниско облагане на същите, дори когато ефективният материален израз на това предимство зависи от външни обстоятелства.
- 26 С втората част на единственото основание за обжалване Комисията изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е изтъквал неправилно нейното задължение за дължима грижа и тежестта за доказване на наличието на предимство.
- 27 Всъщност в точка 59 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно я бил упрекнал, че не е поискала информация, която да ѝ позволи да докаже, че предвиждането на максимален праг на данъчните приспадания на ниво, по-неблагоприятно за образуванията с нестопанска цел, отколкото за САД, не компенсира предимството, произтичащо от по-ниската номинална данъчна ставка. В светлината на съображенията, изложени в първата част на единственото основание за обжалване, това доказване не било необходимо. Всъщност към момента на приемане на разглеждания данъчен режим било практически невъзможно да се предвиди начинът, по който намалената данъчна ставка ще се съчетае с размера на сумата, която може да бъде приспадната по силата на данъчно приспадане за реинвестиране на извънредни печалби. Анализ *ex post* на материалния израз на предимството като изисквания от Общият съд не бил необходим, за да се установи наличието на предимство, предоставено с държавна помощ. Следователно възприетото от Общия съд в обжалваното съдебно решение благоприятствало схеми за помощ, за които не е направено уведомление, в сравнение с тези, за които е направено уведомление.
- 28 В самото начало ФСВ поддържа, че някои от доводите и обстоятелствата, изложени от Комисията в жалбата ѝ, са неотносими.
- 29 Най-напред, Комисията се позовавала на нови факти и представяла нови доказателства. Всъщност тя твърдяла за първи път, че данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби е случаен елемент, който не зависи от номиналната ставка на корпоративния данък, и била представила за първи път в приложение към писмената си реплика документ за извършените трансфери, в частност от ФСВ. Комисията формулирала и редица нови твърдения във връзка с националното законодателство относно приспадането за реинвестиране на извънредни печалби.
- 30 По-нататък, Комисията била приела за установени фактически въпроси, които били опровергани в обжалваното съдебно решение. В частност било неточно, че в съображение 35 от спорното решение Комисията е доказала, че данъчният режим на образуванията с нестопанска цел е по-благоприятен от общия данъчен режим на САД. В допълнение, това твърдение би поставило под въпрос преценката на фактите, направена от Общия съд в точки 61 и 62 от обжалваното съдебно решение.

- 31 Накрая, Комисията била формулирала твърдения относно спорното решение, които не отговарят на действителността. Всъщност нито в съображение 95 от това решение, нито другаде в него Комисията била констатирала, че размерът на възстановяването е определен от испанските органи и трябва да се оценява във всеки отделен случай.
- 32 Що се отнася до първата част от единственото основание на Комисията, FCB поддържа на първо място, че визираната в спорното решение мярка не представлява схема за помощ, а се състои в индивидуална помощ, предоставена на четирите конкретно посочени клуба. Всъщност в това решение Комисията била описала мярка, предназначена само за четири клуба, уточнявайки, че никой друг клуб не би могъл да се ползва от нея. Когато обаче единствената цел на дадено национално законодателство е да облагодетелства конкретно посочени предприятия, това законодателство би трябвало да се счита не за схема за помощ, а за съставляващо една или няколко индивидуални помощи.
- 33 FCB поддържа на второ място, че данъчният режим на образуванията с нестопанска цел не е предоставил никакво предимство на въпросните четири клуба. От правна гледна точка испанската данъчна система била замислена така, че да се стреми към данъчна неутралност и следователно да направи така, че ефективната данъчна ставка, приложима за образуванията с нестопанска цел, да бъде същата като ефективната ставка, приложима за търговските субекти. От практическа гледна точка последиците, а не правната форма ще бъдат определящи, за да се прецени наличието на предимство. Комисията била длъжна да анализира всички елементи на разглеждания правен режим — както тези, предоставящи предимство, така и тези, които го компенсират, а също и техните кумулативни последици.
- 34 В настоящия случай обаче задължението за преобразуване в САД имало отражение не само върху данъчната ставка, но и върху размера на приложимите приспадания. Следователно, за да се оцени по подходящ начин разглежданата национална мярка, е трябвало да се вземат предвид не само индициите и доказателствата, които говорят за наличието на помощ, но и тези, доказващи нейното отсъствие. По-конкретно, предвид значението на трансферите в сектора на професионалния футбол, данъчният режим, който предоставя приспадания, свързани с тези най-важни трансфери, а именно този, приложим за търговските субекти, бил винаги по-благоприятен в дългосрочен план. Следователно Комисията е допуснала двойна грешка в преценката на наличието на предимство. От една страна, тя се съсредоточила върху номиналната данъчна ставка, въпреки че значение има ефективната данъчна ставка. От друга страна, при положение че данъчната система предвижда данъчни кредити, чиито последици могат да се проявят в продължение на няколко данъчни години, анализът е трябвало да бъде средносрочен или дългосрочен.
- 35 На трето място, FCB счита, че разглежданият в конкретния случай данъчен режим няма никаква прилика с данъчния режим, анализиран в решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Най-напред, четирите разглеждани клуба не се ползвали от изключение от общия данъчен режим, а били подчинени на обичайните правила, приложими за образуванията с нестопанска цел. По-нататък, нямало доказателство, че приложимият за тези четири клуба данъчен режим е по-благоприятен. Накрая, в конкретния случай предмет на разглеждане е не размерът на помощта, а самото ѝ съществуване.
- 36 Що се отнася до втората част на единственото основание за обжалване, FCB изтъква, че задълженията за безпристрастност и надлежна проверка налагат на Комисията да анализира всички последици от мярката, включително тези, които компенсират или неутрализират евентуално предимство.
- 37 На първо място, според FCB Комисията смесва наличието на предимство с остойносттаването на помощта. Понятието за предимство било едно и също за индивидуалната помощ и за схемите за помощ. Основният критерий се коренял във въздействието на мярката за потенциалния

получател. Следователно Комисията не можела да извърши частичен анализ на последиците от дадена мярка, като вземе предвид единствено последиците, които пораждат предимство (като номиналната данъчна ставка), но не и тези, които го компенсират (като приспаданията). В спорното решение Комисията била пропуснала да анализира няколко общи характеристики на режима, като приложимите приспадания, обичайния характер на тези приспадания на съответния пазар или значимостта на данъчните кредити.

- 38 На второ място, FCB изтъква, че необходимостта от извършване на анализ *ex ante* не пречи да се вземат предвид приспаданията. Всъщност Комисията имала право да изисква от съответната държава членка оценки за въздействието на мярката или изчисления на нейното въздействие през предходните данъчни години. В случай на мерки, които са изпълнени, но за които не е отправено уведомление, би могло да се вземе предвид начинът, по който режимът функционира на практика. Във всеки случай, в спорното решение не бил направен никакъв анализ *ex ante*.
- 39 На трето място, FCB счита, че тъй като Комисията има задължението да води административното производство надлежно и безпристрастно, тя трябва да преценява с еднаква интензивност обстоятелствата, които сочат както наличието, така и липсата на помощ. Следователно Комисията не може да се съсредоточи само върху елементите, установяващи наличието на помощ. Затова тя е трябвало да вземе предвид ефективната данъчна ставка, като отчете приспаданията, установени в хода на административното производство.
- 40 На четвърто място, FCB подчертава, че задължението на Комисията да докаже наличието на предимство, налага да се анализират всички кумулативни последици от мярката за получателите. Следователно не е достатъчно да се анализира само номиналната данъчна ставка. Освен това доказателство, основано единствено на съпоставяне на номиналните ставки, не е адекватно, тъй като данъчният режим се състои от съвкупност от правила, включващи също приспадания, правила за изчисляване на данъчната основа и освобождавания. Ако, както в настоящия случай, пред Комисията е представена индиция, сочеща потенциално липсата на предимство, Комисията е длъжна да събере необходимата информация, като я поиска от заинтересованата държава членка.
- 41 Кралство Испания отбелязва, на първо място, че грешки в преценката на естеството на данъчните мерки като държавна помощ могат да засегнат предвиденото в Договорите институционално равновесие, доколкото член 107 ДФЕС не предоставя на Комисията самостоятелни нормотворчески правомощия в областта на корпоративния данък. Данъчната ставка е съществен елемент от правния режим във връзка със събирането на данъка и спада към данъчната автономия и компетентността на държавите членки. Следователно една не особено строга проверка на Комисията би накърнила правомощията на държавите членки.
- 42 Кралство Испания преценява, на второ място, че е неправилно да се приеме, че самото наличие на различна данъчна ставка предполага наличието на държавна помощ. Макар данъчната ставка да е основен елемент на всяка данъчна мярка, не било достатъчно наличието на държавна помощ да се основава на констатацията, че разгледан *ex ante*, въпросният данъчен режим е в състояние да предостави годишно предимство само поради наличието на по-ниска данъчна ставка, независимо от това дали се прилагат или не данъчни кредити. Прилагането на такъв подход би довело до това да се приеме, че всяка разлика в данъчните ставки между предприятия предполага предоставянето на предимство, което би било погрешно. Рационален национален законодател би замислил данъчна мярка, като вземе предвид последиците, които произтичат от прилагането както на данъчната ставка, така и на приспаданията. Следователно приспаданията не можели да се възприемат като елемент, несвързан с определянето на ставката на удържа, нито като случаен елемент, зависещ от външни фактори.

- 43 В случая анализът на развитието на приспадането за реинвестиране на извънредни печалби в испанското данъчно право в резултат на направените различни законодателни промени показвало, че националният законодател е взел предвид елементите на ограничаване на данъчния дълг при определяне на ставките на удържка. Следователно съществувала ясна връзка между определянето на ставката на удържката и ставката на приложимото приспадане, считани за определящи елементи на размера на данъчния дълг и поради този факт — тясно свързани помежду си. Вследствие на това ставката на удържка не може да се отдели от другите компоненти на данъчния режим, и то както поради значението на приспадането за реинвестирането на извънредни печалби, по-специално във футболния сектор, така и поради повтарящия се характер на това приспадане.
- 44 На трето място, Кралство Испания счита, че решение от 8 декември 2011 г., *France Télécom/Комисия* (C-81/10 P, EU:C:2011:811) не е релевантно в настоящия случай. Всъщност за разлика от делото, по което е постановено това решение, което повдигало въпроси, свързани с идентифицирането на предимство в контекста на специфични данъчни мерки, приложими за единен икономически субект, настоящото дело засягало правило — а именно задължението за професионалните футболни клубове да се преобразуват в САД, което няма данъчна цел — в което се оспорвало самото наличие на предимство.
- 45 На четвърто място, Кралство Испания твърди, че стандартът на доказване, изискван от Общия съд в обжалваното съдебно решение, не е по-висок от този, изискван от Съда в неговата практика, както произтича по-конкретно от решение от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group* и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54 и 123). Надлежният и безпристрастен контрол, който Комисията е длъжна да упражнява особено що се отнася до съществуването на истинско икономическо предимство, би трябвало да гарантира, че при приемане на окончателното си решение тя разполага с възможно най-пълната и надеждна информация, за да направи това. В настоящото дело това не било така, тъй като Комисията се била ограничила до това да констатира наличието на намалена ставка на облагане.

Съображения на Съда

По допустимостта

- 46 Що се отнася до допустимостта на някои елементи и на доводите, изтъкнати от Комисията в подкрепа на настоящата жалба, която се оспорва от FCB поради твърдяната от него неотносимост на тези елементи и доводи, трябва да се припомни, че от член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС и член 58, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз следва, че жалбата е ограничена до правни въпроси. Поради това единствено Общият съд е компетентен да установява и преценява релевантните факти, както и да преценява доказателствата. Следователно преценката на тези факти и доказателства, освен в случай на тяхното изопачаване, не представлява правен въпрос, който като такъв да подлежи на контрол от Съда при обжалване (вж. по-конкретно решение от 4 март 2020 г., *Buonotourist/Комисия*, C-586/18 P, EU:C:2020:152, т. 67 и цитираната съдебна практика).
- 47 По-нататък, според член 170, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда с жалбата не може да се изменя предметът на спора пред Общия съд. В рамките на обжалването компетентността на Съда се свежда всъщност до преценка на правното решение, дадено във връзка с разискваните пред първата инстанция основания. Следователно да се позволи на страна да изтъкне за първи път пред Съда основание, на което не се е позовала пред Общия съд, би означавало да ѝ се позволи да сезира Съда, чиито правомощия в сферата на обжалването са ограничени, със спор с обхват, по-широк от този, който е бил разгледан от Общия съд (вж. по-специално решение от 29 юли 2019 г., *Bayerische Motoren Werke* и *Freistaat Sachsen/Комисия*,

С-654/17 Р, ЕU:С:2019:634, т. 69 и цитираната съдебна практика). Допустимо е обаче жалбоподателят да обжалва пред Съда решението на Общия съд на основания, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване, от правна гледна точка, на неговата правилност (вж. по-конкретно решение от 26 февруари 2020 г., ЕСВД/Alba Aguilera и др., С-427/18 Р, ЕU:С:2020:109, т. 54 и цитираната съдебна практика).

- 48 На първо място, по отношение на упрека на FCB към Комисията, че е изтъкнала за първи път в доводите, които развива в подкрепа на първата част от единственото си основание за обжалване, че приспадането за реинвестиране на извънредни печалби е случаен фактор, който не зависи от намалената ставка на корпоративния данък, приложим за образуванията с нестопанска цел, трябва да се припомни, че както е видно от точки 59 и 67 от обжалваното съдебно решение, Общият съд е отменил спорното решение, по същество с мотива, че Комисията, върху която е тежестта за доказване на наличието на предимство — поради това че не е провела достатъчно задълбочено разследване — не е доказала в достатъчна степен, че спорната мярка предоставя такова предимство на получателите си.
- 49 В частност, особено от точки 57—60, 65, 66 и 69 от това решение произтича, че Общият съд е преценил в това отношение, че Комисията, в нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС и на принципа на добра администрация, не е взела предвид спецификата на сектора на професионалния футбол поради значението, което има за него приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, а според него тя представлява неделим компонент на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел, от естество да уравни предимството, извлечено от по-ниската намалена данъчна ставка, от която се ползват тези образувания.
- 50 При тези условия, изглежда, доводите на Комисията целят да поставят под въпрос направените от Общия съд в обжалваното съдебно решение констатации, що се отнася до елементите, които тя е била длъжна да вземе предвид, по-конкретно относно приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, за да определи дали спорната мярка предоставя предимство на ползващите се от нея лица и оттам — дали може да попадне в обхвата на понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 51 По този начин Комисията повдига правен въпрос, с който оспорва правилността на правното решение, възприето от Общия съд в обжалваното съдебно решение. Следователно в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 47 от настоящото решение, развитите от нея доводи по този въпрос са допустими.
- 52 На второ място, по отношение на оплакването на FCB, че Комисията е изтъкнала за първи път в доводите, които развива в подкрепа на първата част от единственото си основание за обжалване, че в спорното решение е доказала, че приложимият за образуванията с нестопанска цел данъчен режим е бил по-благоприятен от приложимия за САД, е достатъчно да се констатира, че обратно на твърдяното от FCB, с тези доводи Комисията изобщо не цели да постави под съмнение направена от Общия съд фактическа констатация.
- 53 Действително, както е видно от точки 48 и 49 от настоящото решение, Общият съд в обжалваното съдебно решение не се е произнесъл по въпроса дали спорната мярка наистина предоставя предимство на получателите си, а се е ограничил до това да констатира, че Комисията не е доказала в достатъчна степен съществуването на такова предимство, при положение че не е разгледала дали приспадането за реинвестиране на извънредни печалби е било от естество да компенсират, що се отнася до FCB, печалбата, извлечена от прилагането на намалената ставка на облагане.

- 54 При тези условия изглежда, че с тези доводи Комисията цели да оспори констатациите, с които Общият съд е приел в обжалваното съдебно решение, че тя не е доказала в достатъчна степен наличието на предимство от обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС. В съответствие със съображенията, припомнени в точка 46 от настоящото решение, разглеждането на такъв правен въпрос е допустимо на етапа на обжалването.
- 55 От това следва, че настоящата жалба, и в частност първата част от нейното единствено основание, взета като цяло, до която се отнасят повдигнатите от FCB възражения, е допустима.
- 56 За останалата част, в която FCB оспорва с по-голяма точност, както е видно от точки 29 и 31 от настоящото решение, допустимостта, от една страна, на документ, представен от Комисията в приложение към писмената ѝ реплика и отнасящ се до трансферите, извършени по-конкретно от FCB, както и от друга страна, на някои твърдения, свързани с фактите или с разпоредбите на националното право относно приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, нейните доводи ще бъдат разгледани, доколкото е необходимо, при преценката на основателността на жалбата.

По същество

- 57 Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава конкуренцията или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. по-конкретно решение от 17 септември 2020 г., *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 58 Що се отнася до условието разглежданата мярка да предоставя предимство на нейния получател, също от постоянната практика на Съда следва, че за държавна помощ се счита всяка намеса чрез държавни ресурси, която под каквато и да е форма може да постави пряко или непряко в по-благоприятно положение определени предприятия или която трябва да се счита за икономическо предимство, което предприятието получател не би получило при нормални пазарни условия (вж. по-конкретно решение от 17 септември 2020 г., *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 59 Така понятието „държавна помощ“ е по-широко от понятието „субсидия“, при положение че то включва не само позитивни престации като субсидии, заеми или капиталово участие в предприятия, но и други видове намеса, облекчаващи под различна форма тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (вж. по-конкретно решения от 16 юли 2015 г., *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, т. 26 и от 20 септември 2017 г., *Комисия/Frucona Košice*, C 300/16 Р, EU:C:2017:706, т. 20).
- 60 От това следва, че национални мерки, предоставящи данъчно предимство, които, макар да не се състоят в прехвърляне на държавни средства, поставят ползвателите в по-изгодно финансово положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, могат да предоставят селективно предимство на ползвателите и поради това представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решения от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group и др.*, C-20/15 Р и C-21/15 Р, EU:C:2016:981, т. 56 и от 19 декември 2018 г., *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 21).

- 61 По-нататък, следва да се припомни, че понятието „предимство“, неразделно свързано с квалифицирането на една мярка като държавна помощ, придобива обективен характер, независимо от мотивите на авторите на разглежданата мярка. Така че естеството на преследваните от държавните мерки цели и тяхната обосновка са без значение за квалифицирането им като държавна помощ. Всъщност член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните помощи според техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици (вж. по-конкретно решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия, C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 62 Според постоянната практика на Съда Комисията е длъжна да посочи доказателство за наличието на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, а поради това и доказателство за изпълнението на условието за предоставяне на предимство на получателите. По-конкретно, Комисията е длъжна да проведе процедурата по разследване на съответните мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение, с което се установява наличието и евентуално несъвместимостта или незаконосъобразността на помощта, тя да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел (вж. в този смисъл решение от 19 септември 2018 г., Комисия/Франция и IEP Énergies nouvelles, C-438/16 P, EU:C:2018:737, т. 110 и цитираната съдебна практика).
- 63 В това отношение от съдебната практика е видно, че при разглеждането на отделните конститутивни елементи на мярка, която може да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, е необходимо да се разгледат всички прави или фактически елементи, съпътстващи тази мярка, и по-конкретно изгодите и тежестите, произтичащи от нея (вж. по аналогия решение от 25 юни 1970 г., Франция/Комисия, 47/69, EU:C:1970:60, т. 7), и следователно да се извърши преценка на посочената мярка в нейната цялост, като се вземат предвид всички нейни характеристики (вж. в този смисъл решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 98 и 101 и от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия, C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 18, 19 и 24).
- 64 Така Съдът вече е постановил, че при преценката за наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията е длъжна да извърши обща преценка на съответната мярка за помощ с оглед на известните обстоятелства и предвидимото развитие към момента, в който е взето решението да се пристъпи към отпускане на разглежданата помощ, като се отчита в частност контекстът на посочената помощ (решение от 1 октомври 2015 г., Electrabel и Dunamenti Erőmű/Комисия, C-357/14 P, EU:C:2015:642, т. 104).
- 65 Според постоянната съдебна практика обаче в специфичния случай на схема за помощ Комисията може просто да проучи характеристиките на разглежданата схема, за да прецени в мотивите на решението дали поради предвидените в тази схема условия последната осигурява предимство на получателите спрямо конкурентите им и дали от нея могат да се ползват участващи в търговията между държавите членки предприятия. По този начин в отнасящото се до подобна схема решение Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатите въз основа на тази схема помощи във всеки отделен случай. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко засегнато предприятие (вж. по-конкретно решения от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63, от 13 юни 2013 г., HGA и др./Комисия, C-630/11 P—C-633/11 P, EU:C:2013:387, т. 114 и от 29 юли 2019 г., Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, т. 27).
- 66 Следователно в случай на такава схема на помощи трябва да се прави разлика между, от една страна, приемането на тази схема и от друга страна, предоставянето на помощи въз основа на посочената схема (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия, C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 22).

- 67 Именно в светлината на тези принципи трябва да се преценява обосноваването на единственото основание на настоящата жалба, чиито две части следва да се разгледат заедно.
- 68 На първо място, относно критиката на Комисията към Общия съд, че в точка 69 от обжалваното съдебно решение е приел, че спорното решение трябва да се анализира като решение, отнасящо се едновременно до схема за помощ и до индивидуална помощ, следва да се припомни, че по силата на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 „схема за помощ“ означава всеки акт, на базата на който, без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин, и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време или в неопределен размер.
- 69 В конкретния случай обаче спорната мярка се отнася до „схема за помощ“ по смисъла на тази разпоредба, при положение че от специалните данъчни разпоредби, приложими за образуванията с нестопанска цел, в частност от намалената ставка на облагане, би могъл да се ползва, вследствие само на тази мярка, всеки от отговарящите на условията футболни клубове, определени по общ и абстрактен начин, за неопределен период от време или в неопределен размер, и то без да има нужда от допълнителни мерки за прилагане и без тези разпоредби да са свързани с осъществяването на конкретен проект.
- 70 В това отношение следва по-нататък да се отбележи, че е безспорно, че както данъчните разпоредби, приложими за образуванията с нестопанска цел, така и правилото за дерогация, позволяващо на някои клубове да продължат да се ползват от този режим, фигурират в мярка с общ обхват, а именно, от една страна, Закона за корпоративния данък и от друга страна, седмата допълнителна разпоредба на Закон 10/1990.
- 71 В този контекст, обратно на приетото от Общия съд в точка 69 от обжалваното съдебно решение, е лишен от въздействие фактът, че в решението си Комисията не само квалифицира спорната мярка като схема за помощ, но също така се произнася в мотивите и диспозитива на същото относно помощите, индивидуално предоставени на четирите клуба получатели, поименно посочени, като отбелязва, че тези помощи трябва да се считат за незаконосъобразни и несъвместими с вътрешния пазар.
- 72 Несъмнено, по силата на член 1, буква д) от Регламент 2015/1589 понятието за „индивидуална помощ“ обхваща освен всяка помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи, и помощта, която се предоставя на базата на схема за помощи, но която подлежи на уведомяване.
- 73 Това обстоятелство обаче е ирелевантно за определяне на обхвата на задълженията, които има Комисията, що се отнася до доказването в настоящия случай на наличието на предимство по член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 74 Всъщност, както бе отбелязано в точка 66 от настоящото решение, в случай на схема за помощ трябва да се разграничава приемането на тази схема за помощ от помощите, предоставени на въз основа на същата. В това отношение обаче от практиката на Съда произтича, че индивидуални мерки, които се ограничават до привеждане в действие на схема за помощ, която като такава е трябвало да бъде нотифицирана на Комисията от съответната държава членка, съставляват просто мерки за изпълнение на общия режим, които по принцип не подлежат на нотифициране пред тази институция (вж. в този смисъл решение от 5 октомври 1994 г., Италия/Комисия, C-47/91, EU:C:1994:358, т. 21).

- 75 Вследствие на това само фактът, че в случая помощите са били предоставени индивидуално на клубовете въз основа на разглежданата схема за помощ, не може — при положение че това предоставяне е само последица от автоматичното прилагане на тази схема за помощ — да има въздействие върху разследването, което Комисията е длъжна да проведе, предвид член 107, параграф 1 ДФЕС, що се отнася до доказването на наличието на предимство.
- 76 От това следва, че при определянето на наличието на такова предимство, в спорното решение Комисията трябва да разгледа изключително „схемата за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, въведена от спорната мярка, а не „индивидуалните помощи“ по смисъла на член 1, буква д) от този регламент, предоставени въз основа на тази схема.
- 77 Следователно Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел в точка 69 от обжалваното съдебно решение, че спорното решение трябва да се анализира като решение, отнасящо се едновременно до схема за помощ и до индивидуална помощ.
- 78 Същевременно въздействието на тази грешка при прилагане на правото върху законосъобразността на обжалваното съдебно решение зависи от изхода от разглеждането на останалите оплаквания, изтъкнати от Комисията в подкрепа на жалбата ѝ.
- 79 На второ място, във връзка с критиката на Комисията към Общия съд, че по същество е допуснал грешка при прилагане на правото в преценката на връзката, съществуваща между благоприятните елементи, като например намалена данъчна ставка, и неблагоприятните елементи, като по-ниската ставка на приспадане, на схема за помощ като спорната мярка, с цел да се определи дали тази схема осигурява на своите получатели предимство от обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС, следва да се припомни, че Общият съд е постановил, по-конкретно в точки 47, 48 и 69 от обжалваното съдебно решение, че за да направи извод за наличието на такова предимство, Комисията е била длъжна да прецени общо разглежданата схема за помощ, като отчита едновременно и благоприятните, и неблагоприятните последици на тази схема за ползващите се от нея лица.
- 80 Така в точки 53 и 54 от това решение Общият съд приема, че за да се определи дали спорната мярка е била от естество да осигури предимство на ползващите се от него лица, като ги постави в положение, по-благоприятно от това, в което биха се намирали, ако трябваше да развиват дейността си под формата на САД, е било необходимо да се разгледат отделните компоненти на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел в тяхната цялост, доколкото тези компоненти съставляват неделимо цяло.
- 81 В това отношение Общият съд констатира в точка 55 от посоченото решение, че Комисията правилно е установила, че през съответния период, от 90-те години до 2015 г., за клубовете, които отговарят на изискванията за спорната мярка, се е прилагала намалена номинална данъчна ставка спрямо тази за клубовете, които развиват дейността си под формата на САД.
- 82 В точки 56, 59, 65, 66 и 69 от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд приема, че при анализа на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел в неговата цялост разглеждането на предимството, произтичащо от намалената данъчна ставка, не може да се отдели от това на останалите компоненти на този данъчен режим, и по-специално от разглеждането на данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби. Същевременно от доказателствата, представени от друг клуб, ползващ се от спорната мярка, в хода на административната процедура пред Комисията и възпроизведени в точка 57 от това решение произтича, че максималната част от печалбите, която е могла да бъде приспаданата, е била по-малка за образуванията с нестопанска цел от тази, приложима за САД, и че това обстоятелство има специфично значение в сектора на професионалния футбол.

- 83 При тези условия Общият съд е приел в точки 58—60 и 67 от обжалваното съдебно решение, че като се е ограничила до това да констатира в съображение 68 от спорното решение, от една страна, че не е представено доказателство, че това приспадане „било по-благоприятно по принцип и в дългосрочен план“, и от друга страна, че това приспадане е отпускано само „при определени условия, които не важат постоянно“, Комисията, която носи тежестта да докаже съществуването на предимство, не е доказала в достатъчна степен, че е можело да се изключи, че и най-малките възможности за данъчно приспадане представляват фактор на уравновесяване на предимството, извлечено от по-ниската данъчна ставка, въпреки че е могла да поиска от Кралство Испания всякаква релевантна информация в това отношение.
- 84 Това съждение на Общия съд е опорочено от грешки при прилагане на правото.
- 85 Несъмнено, както Общият съд по същество правилно приема в точки 47, 48, 53, 54 и 69 от обжалваното съдебно решение, що се отнася до схема за помощ, Комисията — въпреки че може да се ограничи до това да изучи общите и абстрактни особености на тази схема, без да е задължена да разглежда всеки особен случай на приложение — за да провери дали разглежданата схема осигурява предимство на ползващите се от нея лица, все пак трябва, както е видно от точки 63—65 от настоящото решение, да извърши обща преценка на посочената схема, като вземе предвид всички компоненти, съставляващи нейните същностни характеристики — както благоприятни за ползващите се от нея лица, така и неблагоприятни за тях.
- 86 Същевременно, щом като в случая на такава схема за помощ разглеждането, което Комисията е длъжна да направи с оглед на член 107, параграф 1 ДФЕС, се отнася изключително, както следва от точки 66 и 68—77 от настоящото решение, до тази схема, а не до помощите, предоставени впоследствие въз основа на същата, въпросът дали посочената схема осигурява предимство на ползващите се от нея лица, не може да зависи от финансовото положение на същите към момента на последващото предоставяне на тези помощи, а трябва непременно да се преценява, както подчертава генералният адвокат в точка 76 от своето заключение, с оглед на момента на приемане на въпросния данъчен режим, като се извърши анализ *ex ante* (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2011 г., *France Télécom/Комисия*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 22).
- 87 Така, когато данъчният режим на помощи се прилага на годишна или периодична основа, Комисията трябва само да докаже, съобразно съдебната практика, припомнена в точки 58—60 и 64 от настоящото решение, че този режим на помощи е от естество да облагодетелства ползващите се от него лица, като се увери, че същият, взет като цяло, поради присъщите му характеристики би могъл да доведе към момента на неговото приемане до по-ниско данъчно облагане в сравнение с това, произтичащо от прилагането на общия режим на данъчно облагане, без да има значение, че макар с оглед на неговите характеристики тази институция да не е била в състояние да определя с точност предварително и за всяка данъчна година свързаното с него равнище на облагане (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2011 г., *France Télécom/Комисия*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 19 и 24).
- 88 В съответствие с практиката на Съда, припомнена в точка 65 от настоящото решение, едва на етапа на евентуалното възстановяване на помощта, предоставена въз основа на тази схема за помощ, Комисията е длъжна да определи дали посоченият режим наистина е осигурил предимство на получателите, взети индивидуално, при положение че такова възстановяване изисква да се определи точният размер на помощта, от която същите действително са се ползвали за всяка данъчна година.

- 89 От това следва, че невъзможността на Комисията да определи такъв размер към момента на приемане на схема за помощ, не може да ѝ попречи да констатира, че тази схема е могла, още на този етап, да осигури предимство на същите и съответно не може да освободи съответната държава членка от задължението да я уведоми за такава схема на основание член 108, параграф 3 ДФЕС.
- 90 В това отношение следва да се припомни, че установеното в тази разпоредба задължение за уведомяване е един от основните елементи на системата за контрол, предвидена в Договора за функционирането на ЕС в областта на държавните помощи. В рамките на тази система държавите членки са длъжни, от една страна, да уведомят Комисията за всяка мярка за предоставяне или за изменение на помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и от друга страна, в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС да не прилагат такава мярка до приемането на окончателно решение по нея от посочената институция (вж. по-конкретно решение от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 56 и цитираната съдебна практика).
- 91 Така, това задължение за уведомяване е съществено, за да се позволи на Комисията да изпълни изцяло функцията по проверка, възложена ѝ от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС в областта на държавните помощи, и по-конкретно за да прецени при упражняване на изключителната компетентност, която притежава в това отношение, под контрола на юрисдикциите на Съюза, съвместимостта на мерките за помощ с вътрешния пазар на основание на член 107, параграф 3 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 29 юли 2019 г., *Bayerische Motoren Werke и Freistaat Sachsen/Комисия*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, т. 79 и 146).
- 92 Следователно извършеното от Комисията разследване относно условията за наличие на държавна помощ по член 107, параграф 1 ДФЕС не може да облагодияства държавите членки, които изплащат помощи в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, в ущърб на тези, които в съответствие с тази разпоредба уведомяват за проекта за помощите и се въздържат от привеждането им в изпълнение, докато чакат окончателното решение, прието от тази институция (вж. в този смисъл по-конкретно решения от 29 април 2004 г., *Италия/Комисия*, C-298/00 P, EU:C:2004:240, т. 49 и от 1 юни 2006 г., *P & O European Ferries (Vizcaya) и Diputación Foral de Vizcaya/Комисия*, C-442/03 P и C-471/03 P, EU:C:2006:356, т. 110).
- 93 Както отбелязва генералният адвокат в точка 83 от заключението си, държавите членки, които въвеждат схеми за помощи в нарушение на задължението си за уведомяване по силата на член 108, параграф 3 ДФЕС, все пак ще бъдат облагодияствани спрямо тези, които спазват това задължение, ако, за да прецени наличието на схема за помощ, Комисията беше длъжна да провери въз основа на данните, събрани след приемането на тази схема, дали при прилагане на разглежданата схема предимството действително е придобило материален израз през всички предходни данъчни години и дали предимствата, реализирани през някои данъчни години, са били компенсирани от недостатъците, констатирани през други данъчни години.
- 94 В конкретния случай обаче е безспорно — както констатира Общият съд в точка 55 от обжалваното съдебно решение при суверенната си преценка на фактите, припомнена в точка 81 от настоящото решение — че още от момента на приемането ѝ схемата за помощ, произтичаща от спорната мярка, поради това че предоставя на някои отговарящи на условията за тази схема клубове, сред които ФСВ, възможността да продължат да развиват дейността си, при условията на дерогация, под формата на образувания с нестопанска цел, е позволила на същите да се ползват от намалена данъчна ставка спрямо тази, приложима за клубовете, развиващи дейността си под формата на САД.

- 95 По този начин разглежданата схема за помощи още от момента на нейното приемане е била в състояние да облагоденства клубовете, които развиват дейността си под формата на образувания с нестопанска цел, в сравнение с клубовете, развиващи дейността си под формата на САД, като така им е осигурявала предимство, което може да попадне в обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 96 Разбира се, безспорно е и, че от същия този момент тази схема е предвиждала ставка на приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, по-ниска от приложимата за САД.
- 97 Както произтича обаче от точки 86—93 от настоящото решение, това обстоятелство не е от естество да постави под въпрос извода, че разглежданата схема за помощ е осигурявала, още от датата на нейното приемане, предимство на ползващите се от нея лица.
- 98 Всъщност, за да не се привилегироваат схемите за помощ, приведени в действие в нарушение на задължението, закрепено в член 108, параграф 3 ДФЕС, разглеждането за целта на прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС на въздействието на въпросното приспадане — за което е безспорно, че зависи от последващото настъпване на алеаторни и променливи обстоятелства — върху намалената ставка на облагане, предвидена от разглежданата схема за помощ и в частност преценката на въпроса дали тази намалена ставка ще бъде неутрализирана от посоченото приспадане, не може — що се отнася до данъчен режим на помощи като разглеждания, който се прилага на годишна основа — да се извършват към момента на приемането на посочения режим, тъй като това въздействие може да придобие материален израз едва в края на всяка от последващите данъчни години.
- 99 Както генералният адвокат отбелязва по същество в точки 112 и 113 от заключението си, такъв е а fortiori случаят, когато — както в настоящия случай — разглежданата схема за помощи е предназначена да се прилага през неопределен период, така че предвид евентуалните възможности за пренасяне под формата на данъчен кредит, изтъкнати от FCB и Кралство Испания, никога не може напълно да се изключи — както впрочем Общият съд сам подчертава в точка 60 от обжалваното съдебно решение — че разглежданото приспадане ще доведе до изглаждане във времето на ефектите на спорната мярка, годно да компенсира в един или друг момент намалената данъчна ставка. Така едва когато такава схема окончателно спре да се прилага — ако изобщо такава спиране настъпи — ще бъде възможно да се определи окончателно дали това приспадане действително е неутрализирано прилагането на намалената данъчна ставка.
- 100 В този контекст — обратно на подчертаното от Общия съд в точки 65, 66 и 69 от обжалваното съдебно решение — няма особено значение, че приспадането за реинвестиране на извънредни печалби — подчертано и от FCB в хода на съдебното заседание — има специфично значение в сектора на професионалния футбол, като се има предвид в частност практиката на трансферите на играчи. Всъщност, както е видно от практиката на Съда, това обстоятелство с нищо не може да промени условията на прилагане на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2006 г., Меса-Medina и Майсен/Комисия, C-519/04 P, EU:C:2006:492, т. 28).
- 101 От това следва, че за да докаже в достатъчна степен, че разглежданата схема за помощ осигурява на получателите си предимство, попадащо в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията не е била длъжна да разглежда в спорното решение въздействието на приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, нито това на възможностите за пренасяне под формата на данъчен кредит и в частност дали това приспадане или тези възможности неутрализират предимството, произтичащо от намалената данъчна ставка. Възможността за такова неутрализиране не би могла да има за последица невъзможност за Комисията да констатира наличието на схема за помощ, нито впрочем да разпорежи възстановяването на индивидуалните помощи, доколкото те са били предоставени на клубовете получатели въз основа на тази схема за някои конкретни данъчни години, считано от

приемането на спорното решение. Действително, точно на етапа на евентуалното възстановяване на помощта, предоставена въз основа на тази схема за помощ, Комисията трябва да вземе предвид тези въздействия, когато трябва да определи точния размер на помощта, от която получателят се е ползвал ефективно.

- 102 Поради това следва да се констатира, че като е приел в точки 59 и 67 от обжалваното съдебно решение, че Комисията е била длъжна да извърши такава проверка, Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, без да е необходимо в това отношение да се взема предвид документът, представен от Комисията в приложение към нейната писмена реплика, относно трансферите, в частност на FCБ, нито пък елементите, изтъкнати от нея относно обхвата на спорното решение или някои факти и разпоредби на националното право в областта на приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, чиято допустимост FCБ оспорва.
- 103 Тази правна грешка е довела Общия съд до допускането на друга грешка при прилагането на правото, когато упреква Комисията в точка 59 от обжалваното съдебно решение, че не е поискала от Кралство Испания релевантните данни и информация, позволяващи да се прецени това въздействие.
- 104 От гореизложеното впрочем произтича, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото и когато е приел в точки 72—75 от обжалваното съдебно решение, че разликите между схемата за помощ, произтичаща от спорната мярка, и схемата за помощи, разглеждана в решение от 8 декември 2011 г., *France Télécom/Комисия* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), възпрепятстват прилагането на констатациите, направени от Съда по-конкретно в точки 19—24 от това решение, към настоящото дело. Всъщност освен фактическите различия, ирелевантни за прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, посоченото решение, както е видно в частност от точки 86 и 87 от настоящото решение, също се отнася до схема за помощ, която още от момента на приемането ѝ е осигурявала предимство на получателя си, като му е предоставила намалена данъчна ставка, макар да не е било възможно за Комисията да определи с точност предварително и за всяка данъчна година свързаното с него равнище на облагане.
- 105 Тези констатации изобщо не могат да бъдат поставени под съмнение от доводите, изложени от Кралство Испания както в писмените му изявления, така и в съдебно заседание и изведени от данъчната автономия на държавите членки. Всъщност, в съответствие с постоянната практика на Съда, те трябва да упражняват правомощията си в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 2019 г., *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, т. 31 и цитираната съдебна практика), и по-конкретно на правилата, въведени от Договора за функционирането на ЕС в областта на държавните помощи (вж. в този смисъл решение от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 25, 29 и 36). Следователно държавите членки трябва да се въздържат при упражняването на тези правомощия от приемане на мерки, които биха могли да съставляват несъвместими с вътрешния пазар държавни помощи по смисъла на член 107 ДФЕС.
- 106 Поради всички тези мотиви обжалваното съдебно решение следва да се отмени в частта му, с която уважава второто основание, изтъкнато пред първата инстанция, и вследствие на това отменя спорното решение.

По жалбата пред Общия съд

- 107 Съгласно член 61, първа алинея, второ изречение от Статута на Съда на Европейския съюз, в случай че отмени решението на Общия съд, Съдът може да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.

- 108 В настоящия случай, с оглед по-специално на обстоятелството, че жалбата за отмяна, подадена от FCБ по дело T-865/16, се гради на основания, които са били предмет на обсъждане при условията на състезателност пред Общият съд и чието разглеждане не изисква приемането на никакво допълнително процесуално-организационно действие или събиране на доказателства, Съдът счита, че фазата на производството му позволява да постанови окончателно решение по делото (вж. по аналогия решение от 8 септември 2020 г., Комисия и Съвет/Carreras Sequeiros и др., C-119/19 P и C-126/19 P, EU:C:2020:676, т. 130) в рамките на спора, който все още е висящ пред него (вж. в този смисъл решение от 1 юли 2008 г., Chronopost и La Poste/UFEX и др., C-341/06 P и C-342/06 P, EU:C:2008:375, т. 134).
- 109 Тази жалба се гради на пет основания, споменати в точка 8 от настоящото решение. Тъй като Общият съд е отхвърлил първото от тези основания, без FCБ или Кралство Испания да оспорят с насрещна жалба правилността на обжалваното съдебно решение в тази му част, отмяната на това решение, постановена от Съда, не променя последното в частта, в която Общият съд е отхвърлил това основание (вж. по аналогия решение от 1 юли 2008 г., Chronopost и La Poste/UFEX и др., C-341/06 P и C-342/06 P, EU:C:2008:375, т. 138).
- 110 Всъщност член 178, параграф 1 от Процедурния правилник гласи, че исканията в насрещната жалба са за отмяна, изцяло или частично, на съдебния акт на Общия съд, без да ограничава обхвата на тези искания до решението на Общия съд, както фигурира в диспозитива на това решение, за разлика от член 169, параграф 1 от този правилник, който се отнася до исканията в жалбата. От това следва, че в настоящия случай FCБ и Кралство Испания са могли да подадат насрещна жалба, с която да оспорят отхвърлянето от Общия съд на първото основание, на което се позовават в първоинстанционното производство. При липсата на такава насрещна жалба обжалваното съдебно решение се ползва със сила на пресъдено нещо в частта му, в която Общият съд е отхвърлил първото основание, изтъкнато в първоинстанционното производство.
- 111 При тези условия следва да се разгледат само останалите четири основания, на които се позовава FCБ пред първата инстанция.

По второто основание, изведено от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Комисията е допуснала грешка в преценката относно наличието на предимство и нарушение на принципа на добра администрация при разследването относно наличието на посоченото предимство

Доводи на страните

- 112 FCБ, поддържан от Кралство Испания, упреква Комисията в това, че е приела, че спорната мярка му е осигурила предимство от обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС. Действително, тя била съпоставила формално данъчните ставки, приложими съответно за акционерните дружества и за образуванията с нестопанска цел, без обаче да изследва обхвата на данъчните приспадания, на които всяко от тях е имало право. Като е направила това, Комисията не е проверила дали през съответния период ефективната данъчна ставка за разглежданите четири футболни клуба им е осигурила предимство. Сравнителното разглеждане обаче на съвкупните последици от приложимите данъчни ставки и приспадания показвало, че разглежданата схема е имала неблагоприятно въздействие върху FCБ спрямо схемата, приложима за САД. Така Комисията нарушила задължението си да проведе пълен и безпристрастен анализ на всички релевантни елементи от преписката. Следователно тя нарушила и член 107, параграф 1 ДФЕС поради липсата на нарушаване на конкуренцията и нарушила презумпцията за невинност.
- 113 Комисията отхвърля тези доводи.

Съображения на Съда

- 114 Достатъчно е да се констатира в това отношение, че поради изложените мотиви, основно в точки 79—106 от настоящото решение, Комисията, за да докаже в достатъчна степен, че произтичащата от спорната мярка схема за помощ осигурява на ползващите се от нея лица предимство от обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС, не е била длъжна да разглежда в спорното решение въздействието на приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, и по-конкретно въпроса дали същото би неутрализирано предимството, извлечено от намалената данъчна ставка. Поради това за целта на приемането на решението Комисията не е имала задължение да поиска от Кралство Испания представянето на относими доказателства, позволяващи да се извърши такава преценка.
- 115 Следователно Комисията правилно преценява в съображение 68 от посоченото решение, че приспадането за реинвестиране на извънредни печалби, приложимо за образуванията с нестопанска цел, не е трябвало да се отчита при определяне на това дали спорната мярка осигурява предимство на ползващите се от нея лица, с мотива че тъй като се предоставя при определени условия, които невинаги са изпълнени, това приспадане не е от естество да неутрализира системно, за всяка данъчна година, предимството, извлечено от намалената данъчна ставка. Както Комисията правилно посочва в съображение 95 от същото решение, евентуалното въздействие на посоченото приспадане би трябвало за сметка на това да се вземе предвид, за всеки отделен случай, в рамките на производството за възстановяване, с цел да се определи за всяка данъчна година точният размер на помощта, която подлежи на възстановяване.
- 116 Що се отнася до твърденията на FCB, изведени от липсата на нарушаване на конкуренцията и от нарушаването на презумпцията за невиновност, които Общият съд посочва в точки 39 и 40 от обжалваното съдебно решение, следва да се констатира, че те не се основават на никакво самостоятелно съображение, а се смесват напълно с останалите доводи, изтъкнати в подкрепа на второто основание, чиято цел е да докаже съответно грешка в преценката относно наличието на предимство и нарушението на принципа на добра администрация. При това положение тези твърдения трябва да се отхвърлят поради същите мотиви.
- 117 От това следва, че второто основание трябва да се отхвърли по същество.

По третото основание, изведено от нарушение на принципите на правна сигурност и за защита на оправданите правни очаквания

Доводи на страните

- 118 FCB изтъква, че в спорното решение Комисията е нарушила принципа за защита на оправданите правни очаквания, тъй като е разпоредила възстановяването на разглежданата помощ. Всъщност FCB е могъл да се позове на оправдани правни очаквания за законосъобразност на разглеждания общ данъчен режим, от който впрочем този клуб не е можел да се отклони, като се има предвид, от една страна, действието на испанските данъчни органи, които в хода на различните инспекции, проведени от тях пред периода, в който Комисията е провеждала процедурата по членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, са продължавали да прилагат към него данъчния режим, приложим за образуванията с нестопанска цел, и от друга страна, явно прекомерната продължителност на тази процедура, тъй като от приемането на жалбата до образуването на формалната процедура за разследване са изтекли повече от четири години, и са били необходими над 30 допълнителни месеца за приемането на спорното решение. Следва по-нататък да се вземе предвид извънредният характер на посочената процедура, която е била задвижена едва след намесата на европейския омбудсман.

119 Комисията отхвърля тези доводи.

Съображения на Съда

- 120 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда, предвид императивния характер на контрола в областта на държавните помощи, извършван от Комисията съгласно член 108 ДФЕС, от една страна, предприятията — получатели на дадена помощ, по принцип могат да имат оправдани правни очаквания за нейната правомерност само ако помощта е била предоставена съгласно предвидената в посочения член процедура, и от друга страна, всеки добросъвестен икономически оператор трябва обичайно да бъде в състояние да се увери, че тази процедура е била спазена. По-специално, когато дадена помощ е приведена в действие без предварително уведомление до Комисията, поради което тя е неправомерна по силата на член 108, параграф 3 ДФЕС, получателят на помощта не може да има към този момент оправдани правни очаквания относно нейното правомерно отпускане (решения от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172*, т. 98 и от 29 юли 2019 г., *Bayerische Motoren Werke и Freistaat Sachsen/Комисия, C 654/17 P, EU:C:2019:634*, т. 145). Това важи както за индивидуалните помощи, така и за тези, които са предоставени по схема за помощ (решение от 30 април 2020 г., *Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321*, т. 46).
- 121 Следователно при липсата в конкретния случай на уведомление за спорната мярка от Кралство Испания по член 108, параграф 3 ДФЕС, FCB не може в никакъв случай да се позовава на нарушение на принципа за защита на оправданите правни очаквания.
- 122 По-конкретно, без да е необходимо произнасяне по твърдяната прекомерна продължителност на процедурата, трябва да се подчертае, че след като тази държава членка по този начин не е дала възможност на Комисията да прецени тази мярка с оглед на член 107 ДФЕС, от продължителността на тази процедура не може да се прави по дедуктивен път извод относно съответствието на същата с тази разпоредба.
- 123 Накрая, що се отнася до твърдяното нарушение на принципа на правна сигурност, трябва да се констатира, че макар FCB да се позовава формално на нарушението на този принцип в заглавието на своето трето основание, той не посочва никакъв отделен довод, който да е от естество да установи такова нарушение.
- 124 От това следва, че третото основание трябва да се отхвърли по същество.

По четвъртото основание, изведено от нарушението на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Комисията не е взела предвид факта, че спорната мярка е била обоснована от вътрешната логика на данъчната система

Доводи на страните

- 125 FCB, подкрепен от Кралство Испания, изтъква, че съществуването на различни данъчни режими за образуванията с нестопанска цел и за акционерните дружества е обосновано от вътрешната логика на испанската данъчна система. Всъщност, докато първите не извършват разпределение на печалбите си между техните членове, вторите, обратно, се стремят да получат такива печалби, които да разпределят между акционерите си. Следователно наличието на такъв различен данъчен режим също било обосновано в сектора на професионалния футбол. Комисията обаче, в нарушение на задължението си за мотивация по член 296 ДФЕС, не обяснява защо това не е така в този сектор.
- 126 Комисията отхвърля тези доводи.

Съображения на Съда

- 127 Следва да се констатира, че обратно на това, което предполага FCB в доводите, които развива в подкрепа на своето четвърто основание, спорната мярка, разгледана от Комисията в решението ѝ с оглед на член 107 ДФЕС, се състои не в наличието в испанското право на различни данъчни режими за образуванията с нестопанска цел и за акционерните дружества, а в затягането в сектора на професионалния спорт на приложното поле по отношение на лицата на режима на образуванията с нестопанска цел, което предполага наличието между професионалните футболни клубове на разлика в третирането, що се отнася до достъпа до тази правноорганизационна форма, и оттам — въвеждането на разлика в данъчния режим на тези клубове, според това дали са били задължени да се преобразуват в акционерни дружества, или са могли, при условията на дерогация, да продължат да развиват дейността си като образувания с нестопанска цел.
- 128 От това следва, че четвъртото основание, доколкото цели да обоснове мярка, различна от тази, която е предмет на спорното решение, трябва да бъде отхвърлено като неотнормосимо.

По петото основание, изведено от нарушение на член 108 ДФЕС, както и на членове 21—23 от Регламент 2015/1589, тъй като Комисията е разпоредила възстановяването на съществуваща помощ и не е спазила процедурата, предвидена за този вид помощи

Доводи на страните

- 129 FCB, подкрепен от Кралство Испания, изтъква, че Комисията е допуснала грешка, като не е констатирала, че спорната мярка представлява „съществуваща помощ“ по смисъла на член 1, буква б), подточка и) от Регламент 2015/1589, при положение че диференцираното третиране, прилагано към акционерните дружества и образуванията с нестопанска цел в сектора на професионалния футбол, що се отнася до приложимата за тях данъчна ставка, е съществувало още към момента на присъединяването на Кралство Испания към Европейската икономическа общност на 1 януари 1986 г. Действително, Законът за корпоративния данък, в сила към момента на това присъединяване, а именно Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (Закон 61/1978 за корпоративния данък) от 27 декември 1978 г. (BOE, бр. 312 от 30 декември 1978 г., стр. 29429), вече е установил различни данъчни режими за тези дружества и тези образувания. Следователно в изпълнение на член 108 ДФЕС Комисията не може да разпорежи възстановяването на помощта. В съответствие с членове 21—23 от този регламент Комисията обаче е могла да приеме, че спорната мярка представлява съществуваща помощ, несъвместима с вътрешния пазар, и съответно да разгледа мерките, целесъобразни за отмяната на тази помощ.
- 130 Комисията отхвърля тези доводи.

Съображения на Съда

- 131 Следва да се припомни, че съгласно член 1, буква б), подточка и) от Регламент 2015/1589 съществуваща помощ означава всички мерки за помощ, които са били въведени в действие преди и продължават да се прилагат след влизането в сила на ДФЕС в съответната държава членка.
- 132 По-нататък, по силата на член 1, буква в) от този регламент изменението на съществуваща помощ трябва да се счита за „нова помощ“, за която е налице задължението за уведомление, предвидено в член 108, параграф 3 ДФЕС. Член 4, параграф 1, първо изречение от Регламент

№ 794/2004, изменен с Регламент 2015/2282, уточнява в това отношение, че за целите на член 1, буква в) от Регламент 2015/1589 всякакво изменение, различно от промени от чисто формален или административен характер, което не оказва влияние върху оценката за съвместимостта на мярката за помощ с вътрешния пазар, трябва да се квалифицира като промяна на съществуваща помощ.

- 133 В настоящия случай наистина е безспорно, че намалената данъчна ставка, приложима за образуванията с нестопанска цел, е съществувала преди присъединяването на Кралство Испания към Европейската икономическа общност на 1 януари 1986 г.
- 134 Както отбелязва Комисията в съображение 79 от спорното решение обаче, изменението, направено със Закон 10/1990, след това присъединяване, е въвело диференциация в сектора на професионалния спорт, като е лишило професионалните футболни клубове като цяло от възможността да развият дейността си като образувания с нестопанска цел, като в същото време запазва тази възможност и свързания с нея данъчен режим за четирите футболни клуба, отговарящи на условията за тази дерогация.
- 135 По този начин Закон 10/1990 въвежда данъчна диференциация в рамките на един и същ сектор, която не е чисто формална или административна.
- 136 По-конкретно следва да се констатира, че това изменение би могло да има въздействие върху оценката за съвместимостта на спорната мярка с член 107, параграф 3 ДФЕС, тъй като, ограничавайки благоприятното данъчно третиране, което произтича от нея, само до някои професионални футболни клубове, тя е от естество да засегне възможността на Кралство Испания да се позовава на съвместимостта на разглеждания режим на помощи с оглед на целта за насърчаване на спорта, разгледана в съображения 85 и 86 от спорното решение, като цел от общ интерес по смисъла на член 107, параграф 3, буква в) ДФЕС.
- 137 От това следва, че четвъртото основание трябва да се отхвърли по същество.
- 138 Тъй като не е уважено нито едно от основанията, жалбата трябва да се отхвърли.

По съдебните разноски

- 139 Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник, когато жалбата е неоснователна или когато е основателна и Съдът се произнася окончателно по спора, той се произнася по съдебните разноски.
- 140 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда, приложим за производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от същия, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.
- 141 Тъй като FCB е загубил делото и Комисията е направила искане пред Общия съд, но не и пред Съда FCB да бъде осъден да заплати съдебните разноски, той следва да бъде осъден да заплати съдебните разноски на Комисията в производството пред Общия съд, а Комисията следва да понесе направените от нея в настоящото производство по обжалване съдебни разноски.
- 142 Съгласно член 140, параграф 1 от Процедурния правилник, приложим по отношение на производството за обжалване по силата на член 184, параграф 1 от него, държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Кралство Испания, което е встъпила страна в производството пред Общия съд и участва в производството пред Съда, понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) **Отменя решението на Общия съд на Европейския съюз от 26 февруари 2019 г., Fútbol Club Barcelona/Комисия (T-865/16, EU:T:2019:113) в частта му, с която е уважено второто основание, изтъкнато пред първата инстанция, и отменя Решение (ЕС) 2016/2391 на Комисията от 4 юли 2016 година относно държавна помощ SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), приведена в действие от Испания за някои футболни клубове.**
- 2) **Отхвърля жалбата, подадена по дело T-865/16 от Fútbol Club Barcelona, за отмяна на Решение 2016/2391.**
- 3) **Fútbol Club Barcelona понася освен направените от него съдебни разноси и тези, направени от Европейската комисия в производството пред Общия съд на Европейския съюз.**
- 4) **Европейската комисия понася направените от нея в настоящото производство по обжалване съдебни разноси.**
- 5) **Кралство Испания понася направените от него съдебни разноси.**

Подписи