



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (čtvrtého senátu)

26. února 2019*

„Státní podpory – Podpora poskytnutá španělskými orgány ve prospěch některých profesionálních fotbalových klubů – Preferenční daňová sazba uplatněná v rámci daně z příjmů klubů, kterým bylo povoleno využít postavení neziskové organizace – Rozhodnutí o neslučitelnosti státní podpory s vnitřním trhem – Svoboda usazování – Výhoda“

Ve věci T-865/16,

Fútbol Club Barcelona, se sídlem v Barceloně (Španělsko), původně zastoupený J. Roca Sagarrou, J. del Saz Corderem, R. Vallina Hosetem, A. Sellés Marco a C. Iglesias Megíasem, poté J. Roca Sagarrou, J. del Saz Corderem, R. Vallina Hosetem a A. Sellés Marco, advokáty,

žalobce,

podporovaný

Španělským královstvím, původně zastoupeným A. Gavela Llopis a J. García-Valdecasas Doregem, poté A. Gavela Llopis, jako zmocněnci,

vedlejším účastníkem,

proti

Evropské komisi, zastoupené G. Luengem, B. Stromskym a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2016/2391 ze dne 4. července 2016 o státní podpoře SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), kterou poskytlo Španělsko některým fotbalovým klubům (Úř. věst. 2016, L 357, s. 1),

TRIBUNÁL (čtvrtý senát),

ve složení H. Kanninen (zpravodaj), předseda, J. Schwarcz a C. Iliopoulos, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: J. Palacio González, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. června 2018,

vydává tento

* Jednací jazyk: španělština.

Rozsudek

Skutečnosti předcházející sporu

- 1 Článek 19 odst. 1 Ley 10/1990 del Deporte (zákon 10/1990 o sportu) ze dne 15. října 1990 (BOE n° 249, ze dne 17. října 1990, s. 30397, dále jen „zákon 10/1990“) uložil všem španělským profesionálním sportovním klubům, aby se staly sportovními akciovými společnostmi (dále jen „SAS“). Cílem zákona bylo podpořit odpovědnější řízení činností klubů přizpůsobením jejich právní formy.
- 2 Sedmé doplňující ustanovení zákona 10/1990 nicméně stanovilo výjimku ohledně profesionálních sportovních klubů, které v hospodářských letech předcházejících přijetí zákona vykázaly kladný hospodářský výsledek. Žalobce, Fútbol Club Barcelona, jakož i tři další profesionální fotbalové kluby spadají do působnosti výjimky stanovené zákonem 10/1990. Uvedené čtyři subjekty tedy měly možnost volby, kterou využily, nadále fungovat ve formě sportovních klubů.
- 3 Na rozdíl od SAS jsou sportovní kluby neziskové organizace, které z toho titulu využívají zvláštní sazbu daně z příjmu. Tato sazba byla až do roku 2016 nižší než sazba uplatňovaná na SAS.
- 4 Evropská komise dopisem ze dne 18. prosince 2013 informovala Španělské království o svém rozhodnutí zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, pokud jde o možné preferenční daňové zacházení se čtyřmi profesionálními fotbalovými kluby, včetně žalobce, ve srovnání se SAS.
- 5 V průběhu formálního vyšetřovacího řízení Komise obdržela a analyzovala písemná vyjádření Španělského království a zúčastněných stran, včetně žalobce.
- 6 Rozhodnutím (EU) 2016/2391 ze dne 4. července 2016 o státní podpoře SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), kterou poskytlo Španělsko některým fotbalovým klubům (Úř. věst. 2016, L 357, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“), Komise konstatovala, že zákonem č. 10/1990 zavedlo Španělsko protiprávně podporu ve formě daňového zvýhodnění v oblasti daně z příjmů ve prospěch klubů Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona a Real Madrid CF, a to v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU (článek 1 napadeného rozhodnutí). Komise dále konstatovala, že tato podpora není slučitelná s vnitřním trhem, a v důsledku toho uložila Španělskému království tuto podporu ukončit (čl. 4 odst. 4) a zajistit, aby příjemci navrátili rozdíl mezi zaplacenou daní z příjmu a daní z příjmu, které by podléhali v právní formě SAS, počínaje hospodářským rokem 2000 (čl. 4 odst. 1), s výhradou zejména případu, kdy by podpora byla podporou *de minimis* (článek 2). Napadené rozhodnutí nakonec svému příjemci ukládá vyhovět výroku s okamžitým účinkem, pokud jde o navrácení poskytnuté podpory (čl. 5 odst. 1), a ve lhůtě čtyř měsíců od jeho oznámení, pokud jde o provedení rozhodnutí v plném rozsahu (čl. 5 odst. 2).

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

- 7 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 7. prosince 2016 podal žalobce projednávanou žalobu.
- 8 V rámci žaloby předložil žalobce Tribunálu mimo jiné žádost o předložení dokumentu týkajícího se řízení o vymáhání podpory.
- 9 Komise předložila svoji žalobní odpověď kanceláři Tribunálu dne 27. února 2017.
- 10 Dne 19. dubna 2017 předložil žalobce kanceláři Tribunálu repliku.
- 11 Rozhodnutím ze dne 25. dubna 2017 vyhověl předseda čtvrtého senátu Tribunálu návrhu Španělského království na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání žalobce.

- 12 Dne 6. června 2017 předložila Komise kanceláři Tribunálu dupliku.
- 13 Španělské království předložilo vyjádření vedlejšího účastníka kanceláři Tribunálu dne 6. července 2017.
- 14 Dne 27. července a 23. srpna 2017 Komise a žalobce předložili svá vyjádření k vyjádření vedlejšího účastníka.
- 15 Dopisem ze dne 3. září 2017 žalobce uvedl, že si přeje být na jednání vyslechnut.
- 16 Tribunál v rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 89 jednacího řádu Tribunálu položil Komisi a Španělskému království písemné otázky, na které odpověděly ve stanovené lhůtě.
- 17 Na jednání se Komise vzdala zpochybnění přípustnosti žaloby, což bylo zaznamenáno v protokolu z jednání.
- 18 Dopisem ze dne 28. června 2018 podal žalobce žádost o odstranění některých údajů z dokumentů přístupných veřejnosti.
- 19 Rozhodnutím ze dne 23. července 2018 uzavřel předseda čtvrtého senátu Tribunálu ústní část řízení.
- 20 Žalobce navrhuje, aby Tribunál:
- zrušil napadené rozhodnutí;
 - podpůrně, zrušil články 4 a 5 napadeného rozhodnutí;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 21 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- žalobu zamítl;
 - uložil žalobci náhradu nákladů řízení.
- 22 Španělské království navrhuje, aby Tribunál:
- vyhověl žalobě podané žalobcem a zrušil napadené rozhodnutí;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

- 23 Na podporu své žaloby předkládá žalobce pět žalobních důvodů, které vycházejí:
- zaprvé z porušení článku 49 SFEU, ve spojení s články 107 a 108 SFEU, jakož i článku 16 Listiny základních práv Evropské unie v rozsahu, v němž Komise porušila svoji povinnost zohlednit v řízeních týkajících se státních podpor porušení jiných ustanovení Smluv;
 - zadruhé v zásadě z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU jednak z důvodu nesprávného posouzení ze strany Komise, pokud jde o existenci výhody, a jednak z důvodu porušení zásady řádné správy při přezkumu existence uvedené výhody;
 - zatřetí z porušení zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty;

- začtvrté z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU z důvodu skutečnosti, že dotčené opatření je odůvodněno vnitřní logikou daňového systému;
- zapáté z porušení čl. 108 odst. 1 SFEU a článků 21 až 23 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), neboť Komise nedodržela postup stanovený pro existující podpory.

K žádosti o předložení dokumentu

- 24 Na jednání žalobce v odpovědi na otázku Tribunálu uvedl, že dokument, o jehož předložení požádal (viz bod 8 výše), dosud neexistuje, což potvrdilo Španělské království. V důsledku toho není třeba rozhodovat o tomto návrhu organizačního procesního opatření.

K prvnímu žalobnímu důvodu, který vychází z porušení článku 49 SFEU, ve spojení s články 107 a 108 SFEU, jakož i článku 16 Listinou základních práv

- 25 Žalobce tvrdí, že nezohledněním zvláštní okolnosti, že zákon 10/1990, který je předmětem napadeného rozhodnutí, je v rozporu s článkem 49 SFEU v rozsahu, v němž sportovním klubům nepřiměřeně ukládá právní formu, Komise porušila svoji povinnost zohlednit v dotčeném řízení porušení jiných ustanovení Smlouvy. Přitom zákon 10/1990 omezuje svobodu volby právní formy, a v důsledku toho svobodu usazování, což Komise opomněla zohlednit.
- 26 Komise s argumenty žalobce nesouhlasí.
- 27 Žalobním důvodem v podstatě žalobce tvrdí, že Komise měla konstatovat, že povinnost uložená profesionálním sportovním klubům, změnit právní formu na SAS, byla v rozporu s článkem 49 SFEU. Takové konstatování by ji přitom vedlo k upřednostnění ukončení tohoto řízení ve prospěch uplatnění článku 49 SFEU pouze na státní opatření, které profesionálním sportovním klubům ukládalo změnit právní formu na SAS. Mimoto je třeba uvést, že žalobce uplatňuje porušení článku 16 Listiny základních práv, který se týká svobody podnikání, aniž předkládá vlastní argumentaci nezávislou na argumentaci týkající se článků 49, 107 a 108 SFEU.
- 28 Na úvod je třeba uvést, že Komise má ohledně rozhodnutí zahájit řízení pro nesplnění povinnosti diskreční pravomoc, která vylučuje právo jednotlivců požadovat, aby Komise zaujala stanovisko v určitém směru (viz usnesení ze dne 24. listopadu 2016, Petraitis v. Komise, C-137/16 P, nezveřejněné, EU:C:2016:904, bod 22 a citovaná judikatura). Rozhodnutí učiněná v průběhu řízení Komisí a spočívající ve snaze uplatnit články 107 a 108 SFEU spíše než článek 49 SFEU, tedy nepoléhají přezkumu ze strany Tribunálu.
- 29 Z ustálené judikatury plyne, že ačkoliv řízení upravené v člancích 107 a 108 SFEU ponechává Komisi prostor pro posouzení při rozhodnutí o slučitelnosti režimu státní podpory s požadavky vnitřního trhu, z obecné systematiky Smlouvy vyplývá, že toto řízení nesmí nikdy vést k výsledku, který by byl v rozporu s konkrétními ustanoveními Smlouvy (viz rozsudek ze dne 9. září 2010, British Aggregates a další v. Komise, T-359/04, EU:T:2010:366, bod 91 a citovaná judikatura).
- 30 Tato povinnost Komise platí zejména tehdy, je-li cílem těchto ostatních ustanovení Smlouvy rovněž nenarušená hospodářská soutěž na vnitřním trhu, jako je v projednávané věci případ článku 49 SFEU, jehož cílem je zachovat svobodu usazování a volnou hospodářskou soutěž mezi hospodářskými subjekty jednoho členského státu, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, a hospodářskými subjekty posledně uvedeného členského státu. Když Komise přijme rozhodnutí o slučitelnosti určité podpory

s vnitřním trhem, nesmí totiž přehlížet riziko narušení hospodářské soutěže na vnitřním trhu jednotlivými hospodářskými subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. května 2015, Niki Luftfahrt v. Komise, T-511/09, Sb. rozh., EU:T:2015:284, bod 215).

- 31 Je však třeba poznamenat, že žalobce v projednávané věci neuplatňuje rozpor výsledku řízení, v rámci přezkumu slučitelnosti režimu podpor, se zásadou svobody usazování zakotvenou v článku 49 SFEU. Vyjadřuje však politování nad tím, že Komise nepřezkoumala, zda zákon 10/1990, o kterém měla za to, že porušuje články 107 a 108 SFEU zavedením výjimky ve prospěch čtyř profesionálních fotbalových klubů, byl mimo jiné v rozporu s článkem 49 SFEU, protože zavedl pravidlo, podle kterého španělské profesionální sportovní kluby musí změnit právní formu na SAS.
- 32 V tomto ohledu, ačkoli judikatura uvedená v bodech 29 a 30 výše zakotvuje povinnost Komise neprohlásit za slučitelnou státní podporu, která některými ze svých podmínek porušuje jiná ustanovení Smlouvy (viz rozsudek ze dne 9. září 2010, British Aggregates a další v. Komise, T-359/04, EU:T:2010:366, bod 92 a citovaná judikatura), neukládá naproti tomu Komisi povinnost přezkoumat, zda k takovému porušení došlo, pokud již Komise kvalifikovala dotčené opatření jako protiprávní a neslučitelnou státní podporu.
- 33 Povinnost zohlednit porušení jiných ustanovení Smlouvy v rámci řízení v oblasti státní podpory je totiž třeba chápat s ohledem na imperativ, že řízení nesmí vést k výsledku, který by byl v rozporu s uvedenými ustanoveními Smlouvy, měl negativní dopad na vnitřní trh (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. prosince 2014, Castelnou Energía v. Komise, T-57/11, EU:T:2014:1021, bod 189) a v kontextu porušení článku 49 SFEU představoval riziko narušení hospodářské soutěže ze strany konkrétních hospodářských subjektů.
- 34 Navíc bylo rozhodnuto, že na základě okolnosti, že takové opatření, jakým je povinnost změny právní formy profesionálních sportovních klubů se sídlem ve Španělsku na SAS, bylo případně kromě článků 107 a 108 SFEU v rozporu i s jinými ustanoveními unijního práva, nelze vyloučit z kvalifikace jako „státní podpory“ výjimku z tohoto opatření, kterou požívají některé podniky, dokud dotčené opatření vyvolává účinky vůči ostatním podnikům a nebylo zrušeno ani prohlášeno za protiprávní, a v důsledku toho za neúčinné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 38 a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity, C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 69).
- 35 Z toho plyne, že Komise není příslušná v rámci řízení zahájeného v oblasti státních podpor konstatovat samostatné porušení článku 49 SFEU a vyvodit z toho příslušné právní důsledky, kromě omezeného počtu případů spadajících pod judikaturu uvedenou v bodech 29 a 30 výše, v níž neslučitelnost dotčeného opatření podpory vyplývala z porušení článku 49 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 76).
- 36 Z přecházejícího vyplývá, že projednávaný žalobní důvod spočívá na nepochopení žalobce rozsahu povinnosti případně zohlednit porušení jiných ustanovení Smlouvy o FEU v rámci řízení týkajícího se státních podpor.
- 37 Vzhledem k tomu, že Komise neměla v řízení vedoucím k přijetí napadeného rozhodnutí povinnost analyzovat existenci případného porušení článku 49 SFEU, neboť napadené rozhodnutí již kvalifikovalo dotčené opatření jako protiprávní a neslučitelnou státní podporu, je třeba projednávaný žalobní důvod zamítnout jako neopodstatněný.

Ke druhému žalobnímu důvodu, který v podstatě vychází z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU jednak z důvodu nesprávného posouzení ze strany Komise, pokud jde o existenci výhody, a jednak z důvodu porušení zásady řádné správy při přezkumu existence uvedené výhody

- 38 Žalobce, podporovaný Španělským královstvím, má za to, že Komise provedla formální srovnání daňových sazeb uplatnitelných na akciové společnosti a na neziskové organizace, aniž přezkoumala rozsah daňových odpočtů, na které mají nárok akciové společnosti a neziskové organizace. Komise tudíž neověřila, zda v období od roku 1995 do roku 2016 byla daňová sazba pro čtyři fotbalové kluby výhodnější, či nikoli. Komise tedy porušila svoji povinnost provést úplnou a nestrannou analýzu všech relevantních skutečností a nezohlednila kumulované účinků dotčeného státního zásahu, a tudíž jeho skutečných účinků. Komise mimoto měla aktivně vyhledávat, a to i prostřednictvím žádostí o informace, důkazy ve prospěch i v neprospěch. Přitom výsledkem srovnávacího přezkumu kumulativních účinků daňové sazby a uplatnitelných odpočtů bylo zdání, že dotčený režim byl ve skutečnosti pro žalobce méně výhodný než režim platný pro akciové společnosti. Kromě samotného případu žalobce měl španělský daňový systém jako celek za cíl neutralizovat rozdíly ve zdanění akciových společností a neziskových společností. Španělské království dodává, že sporné opatření mělo za cíl výhradně stanovit rámec umožňující ozdravení situace profesionálních fotbalových klubů.
- 39 Žalobce rovněž v rámci projednávaného žalobního důvodu tvrdí, že napadené rozhodnutí porušilo čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť neexistovalo narušení hospodářské soutěže.
- 40 Žalobce konečně tvrdí, že napadené rozhodnutí porušuje presumpci neviny.
- 41 Komise navrhuje, aby byl tento žalobní důvod zamítnut, protože splnila podmínky stanovené judikaturou v oblasti režimů podpor, přičemž k analýze individuálně poskytnuté podpory dochází až ve stadiu vymáhání. Mimoto uvádí, že se argument, podle kterého provedla pouhé srovnání použitelných daňových sazeb, aniž zohlednila skutečně uplatněné sazby, nezakládá na skutečnosti. Srovnání skutečně uplatněných sazeb na základě údajů předložených španělskými orgány během správního řízení ukázalo existenci výhody. Komise dodává, že dotčená opatření nestanovila automatický mechanismus pro odstranění takto poskytnuté výhody. V tomto ohledu je tvrzení žalobce týkající se dodatečných daňových odpočtů v režimu SAS, které by plynuly z možného opětovného investování zisků do získání nových hráčů, neúčinné, protože spočívá na hypotetických skutečnostech. Obecně řečeno, údajná neutralizace rozdílů ve zdanění mezi akciovými společnostmi a neziskovými organizacemi v důsledku odpočtů na opětovné investování vychází ze zjednodušeného a potenciálně nesprávného výpočtu žalobce, který mimoto opomněl zohlednit další rozdíly mezi režimy, které mají vliv na skutečnou sazbu daně. Ohledně výtky vycházející z porušení povinnosti pečlivého a nestranného přezkumu Komise tvrdí, že se nezakládá na skutečnosti, a že v každém případě žalobce v průběhu správního řízení netvrdil, že rozdíl ve zdanění je kompenzován rozdílem hranice pro odpočty na opětovné investování.
- 42 Podle ustálené judikatury má pojem „státní podpora“, jak je definován ve Smlouvě, právní charakter a musí být vykládán na základě objektivních skutečností. Z tohoto důvodu musí unijní soud v zásadě a s ohledem jak na konkrétní skutečnosti sporu, o kterém rozhoduje, tak na technickou nebo komplexní povahu posouzení učiněných Komisí v plném rozsahu přezkoumat, zda opatření spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (viz rozsudek ze dne 4. září 2014, SNCM a Francie v. Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15 a citovaná judikatura).
- 43 Totéž tedy platí, i pokud jde o otázku, zda opatření poskytuje nebo neposkytuje výhodu podniku.
- 44 V tomto ohledu je nutné připomenout, že jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, bod 20 a citovaná judikatura).

- 45 Pojem „podpora“ zahrnuje nejen pozitivní plnění, jako jsou dotace, ale rovněž opatření, která různým způsobem snižují náklady, jež obvykle nese podnik, a která tak, aniž jsou subvencemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky (rozsudky ze dne 19. května 1999, *Itálie v. Komise*, C-6/97, EU:C:1999:251, bod 15; ze dne 21. března 2013, *Komise v. Buczek Automotive*, C-405/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:186, bod 30, a ze dne 20. září 2017, *Komise v. Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 20).
- 46 V tomto ohledu opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do příznivější finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudky ze dne 15. března 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14, a ze dne 9. října 2014, *Ministerio de Defensa a Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23).
- 47 Rovněž je třeba poznamenat, že státní zásahy nabývají různé formy a musí být analyzovány v závislosti na svých účincích. Proto Komise musí, pokud má státní zásah odlišné důsledky pro různé příjemce, zohlednit kumulativní účinek těchto důsledků za účelem přezkumu existence případné výhody (rozsudek ze dne 13. září 2013, *Poste Italiane v. Komise*, T-525/08, nezveřejněný, EU:T:2013:481, bod 61). Komise má totiž povinnost celkově zvážit komplexní opatření za účelem určení, zda poskytují hospodářskou výhodu podnikům-příjemcům, kterou by za normálních tržních podmínek nezískaly (rozsudek ze dne 30. listopadu 2009, *France a France Télécom v. Komise*, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 199).
- 48 Je tomu tak i v případech přezkumu režimu podpor. V této souvislosti, ačkoli se v případě režimu podpor Komise může za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na zkoumání všeobecných a abstraktních charakteristik dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 67), musí se přezkum týkat také různých důsledků dotčeného režimu, výhodných i nevýhodných pro příjemce, pokud nejednoznačná povaha údajné výhody plyne z charakteristik samotného režimu.
- 49 Mimoto rovněž podle ustálené judikatury je Komise povinna v zájmu řádného uplatňování základních pravidel Smlouvy týkajících se státních podpor provést pečlivý a nestranný přezkum dotčených opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí stanovujícího existenci, a případně i neslučitelnost nebo protiprávnost podpory k tomuto účelu úplné a spolehlivé poznatky (viz rozsudek ze dne 3. dubna 2014, *Francie v. Komise*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63 a citovaná judikatura).
- 50 Kromě toho je nutno upřesnit, že legalita rozhodnutí Komise v oblasti státních podpor musí být posuzována v závislosti na informacích, které Komise mohla mít k dispozici v okamžiku, kdy toto rozhodnutí přijala (rozsudky ze dne 14. září 2004, *Španělsko v. Komise*, C-276/02, EU:C:2004:521, bod 31, a ze dne 2. září 2010, *Komise v. Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 91; viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. července 1986, *Belgie v. Komise*, 234/84, EU:C:1986:302, bod 16).
- 51 Tento žalobní důvod je třeba přezkoumat právě s ohledem na připomenuté zásady, aniž je třeba odlišovat část vycházející z nesprávného posouzení a část vycházející z porušení zásady řádné správy.
- 52 V projednávané věci je třeba především uvést, že opatření dotčené napadeným rozhodnutím je výsledkem kombinace uplatňování zvláštního daňového režimu na neziskové organizace, který existoval před nabytím účinnosti zákona 10/1990, a omezení možnosti využít tuto právní formu na určité profesionální fotbalové kluby spadající pod výjimku zavedenou zákonem 10/1990. Zákon 10/1990 sice vyhradil právní formu neziskové organizace, a tudíž daňový režim s touto formou spojený, čtyřem fotbalovým klubům spadajícím do působnosti výjimky, neobsahuje však žádné ustanovení daňové povahy, a ponechává tedy nedotčený zejména obsah daňového režimu neziskových organizací upravený jinými předpisy. Z toho plyne, že dotčené opatření lze v odvětví španělského profesionálního sportu shrnout na zúžení osobní působnosti daňového režimu neziskových organizací.

- 53 V této souvislosti je pro účely posouzení, zejména zda toto opatření může poskytovat výhodu, třeba zohlednit souhrnně jednotlivé složky daňového režimu neziskových organizací, jelikož tvoří neoddělitelný celek, jehož osobní působnost nepřímo pozměnil zákon č. 10/1990.
- 54 Je tedy třeba přezkoumat, zda Komise v napadeném rozhodnutí právně dostačujícím způsobem prokázala, že daňový režim neziskových organizací jako celek mohl svým příjemcům poskytnout výhodu ve srovnání s fungováním ve formě SAS.
- 55 Napadené rozhodnutí konstatuje existenci rozdílu mezi zdaněním neziskových organizací a zdaněním SAS. V bodech 8 a 34 odůvodnění uvádí, že sazby se lišily od data přijetí dotčeného opatření v roce 1990 až do roku 2015, kdy byl tento rozdíl, počínaje rokem 2016, odstraněn prostřednictvím Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zákon 27/2014 o korporátní dani) ze dne 27. listopadu 2014 (BOE č. 288, 28. 11. 2014, s. 96939). Uvedená sazba, ve výši 25 % pro neziskové organizace, byla pro SAS do roku 2006 stanovena na 35 %, v roce 2007 na 32,5 %, v roce 2008 na 30 % a v roce 2015 na 28 %. Ačkoli jsou odlišné, sazby použitelné na historickém území Biskajsko (Španělsko) na jedné straně a Navarra (Španělsko) na straně druhé, kde jsou usazeny dva ze čtyř klubů, kterých se týká napadené rozhodnutí (viz bod 42 odůvodnění), jsou také nižší, pokud je klub povinný k dani neziskovou organizací. Je tedy pravda, že na čtyři kluby – příjemce sporného režimu byly v dotčeném období uplatňovány preferenční nominální sazby v porovnání s kluby fungujícími ve formě SAS.
- 56 Nicméně, jak je uvedeno v bodech 53 a 54 výše, s ohledem na povahu sporného opatření nelze přezkum výhody plynoucí z preferenční sazby daně oddělit od přezkumu ostatních složek daňového režimu neziskových organizací.
- 57 Pokud jde zejména o daňový odpočet na opětovné investování mimořádného zisku, Real Madrid Club de Fútbol uvádí, jak je zmíněno v bodě 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že tento odpočet byl vyšší pro SAS než pro neziskové organizace. Zatímco od výše splatné daně bylo možné odečíst ve formě daňového úvěru 12 % mimořádného zisku, který SAS opětovně investovaly, pro neziskové organizace byl tento strop stanoven ve výši 7 %. Tyto sazby byly opakovaně změněny, přičemž napadené rozhodnutí uvádí pouze naposledy uplatňované sazby. Real Madrid Club de Fútbol, jako dotčená osoba ve správním řízení (body 26 a 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí), uvedl, že tento odpočet mohl být v závislosti na okolnostech velmi vysoký, což mimo jiné vysvětluje, že v období od roku 2000 do roku 2013 byl pro něj režim neziskových organizací „mnohem méně výhodný“ než režim SAS. Dotčená osoba se v této souvislosti opírá o zprávu, kterou vypracovali její daňoví poradci. V této souvislosti tvrzení Komise formulované poprvé na jednání, podle kterého Real Madrid Club de Fútbol ve většině sporných hospodářských roků získával ze sporného režimu podpor výhody, není prokázáno a v každém případě není uvedeno v napadeném rozhodnutí.
- 58 Napadené rozhodnutí nicméně vylučuje, že relativní výhoda plynoucí z vyššího stropu daňových odpočtů použitelných na SAS slouží jako vyrovnání preferenční sazby daně uplatňované na neziskové organizace, protože jednak nebyl předložen důkaz o tom, že tento systém daňových odpočtů „je v dlouhodobějším horizontu pro kluby v zásadě výhodnější“, a jednak daňový odpočet „je mimoto přiznán pouze za určitých podmínek, které neplatí trvale“ (bod 68 odůvodnění).
- 59 Komise, která nese důkazní břemeno ohledně existence výhody plynoucí z daňového režimu neziskových organizací, jehož jednotlivé složky nemohou být v projednávané věci odděleny, přitom nemohla mít za to, že taková výhoda existuje, aniž prokázala, že omezení daňových odpočtů pro neziskové organizace na méně výhodnou úroveň než pro SAS nekompenzuje výhodu plynoucí z nižší nominální sazby (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. června 1970, Francie v. Komise, 47/69, EU:C:1970:60, bod 7, a ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 43). V tomto ohledu mohla v rozsahu svých vyšetřovacích povinností v rámci správního řízení požadovat informace, které se zdály relevantními pro posouzení, jež je třeba provést (rozsudek ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71).

- 60 V projednávané věci pouhé konstatování podmíněnosti výhody daňového odpočtu nepostačuje ke splnění požadavků připomenutých v předchozím bodě. Na jedné straně daňový odpočet sám o sobě může představovat podporu (rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120). Tudíž rozdíl mezi stropy pro daňový odpočet může obsahovat prvek podpory, což nezávisle na jeho podmíněnosti odůvodňuje to, že je zohledněn v rámci přezkumu existence výhody plynoucí ze sporného režimu. Na druhé straně, ačkoli investování odůvodňující výhodu daňového odpočtu není nezbytně okolností, která by se „trvale“ opakovala, je tomu stejně, pokud jde o dosahování zisku. Postačí příkladem uvést, že výjimka stanovená zákonem 10/1990 pro povinnost změnit právní formu na SAS, podmíněná dosažením pozitivního výsledku v hospodářských letech předcházejících přijetí zákona, se v odvětví španělského profesionálního sportu týkala pouze čtyř klubů. Mimoto vzhledem k neexistenci zejména analýzy možností přenosu daňových odpočtů chybí posouzení případného časového posunu účinků tohoto daňového mechanismu, který by mohl kompenzovat údajně nikoli „trvalou“ povahu uvedenou v napadeném rozhodnutí. V důsledku toho skutečnosti uvedené v bodě 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí neumožňují vyloučit, že menší možnosti daňového odpočtu v režimu neziskových organizací mají vyvažovat výhody plynoucí z nižší nominální sazby daně.
- 61 Napadené rozhodnutí se opírá také o studii předloženou Španělským královstvím v průběhu správního řízení, jejíž údaje jsou převzaty v bodě 35 odůvodnění a z níž plyne, že v období od roku 2008 do roku 2011, s výjimkou roku 2010, byla skutečná sazba zdanění subjektů podléhajících všeobecnému daňovému režimu vyšší než skutečná sazba zdanění neziskových organizací. Komise z toho v bodě 70 odůvodnění vyvozuje, že i s ohledem na různé možnosti daňového odpočtu, „[e]fektivní zdanění, které čtyři kluby[-příjemci sporného režimu] využívají, je proto v porovnání s běžným zdaněním [SAS] nižší“. Toto tvrzení navazuje na podobné tvrzení v bodě 67 odůvodnění, podle kterého na základě údajů poskytnutých Španělským královstvím „efektivní zdanění profesionálních fotbalových klubů, které jsou zdaňovány jako neziskové organizace, [bylo ve většině let] nižší než u srovnatelných subjektů na základě obecného daňového režimu“.
- 62 Jak uvádí žalobce a Španělské království, číselné údaje poskytnuté Španělským královstvím nenásvědčují výše uvedenému závěru, jelikož tyto údaje mají povahu agregovaných údajů týkajících se všech odvětví a hospodářských subjektů, přičemž v napadeném rozhodnutí se Komise vyjadřuje ke skutečné sazbě zdanění čtyř klubů – příjemců ve srovnání se sazbou zdanění SAS. Kromě toho se uvedené údaje týkají čtyř hospodářských let od roku 2008 do roku 2011, kdežto období dotčené sporným režimem plynulo od roku 1990 do roku 2015, přičemž nepromlčené období, na které se vztahuje příkaz vymáhat navrácení, plyne od daňového roku 2000 (bod 93 odůvodnění). Komise tedy rovněž nemohla na základě zprávy předložené Španělským královstvím tvrdit, že „efektivní zdanění profesionálních fotbalových klubů, které jsou zdaňovány jako neziskové organizace, [bylo ve většině let] nižší než u srovnatelných subjektů na základě obecného daňového režimu“ (bod 67 odůvodnění). Z toho plyne, že Komise nesprávně posoudila skutkový stav.
- 63 Ještě je třeba ověřit, zda navzdory tomuto pochybení byla Komise oprávněna, jak tvrdí, vycházet pro účely učinění závěru o existenci výhody pouze z údajů poskytnutých Španělským královstvím.
- 64 Jak bylo připomenuto v bodě 46 výše, kvalifikace výhodnějšího daňového zacházení předpokládá, že toto zacházení je takové povahy, že příjemce staví do výhodnější finanční situace než ostatní osoby povinné k dani. S ohledem na povahu a rozsah sporného opatření to v projednávané věci předpokládá, že daňový režim neziskových organizací zvýhodňuje čtyři kluby – příjemce, ve srovnání s jinými osobami podléhajícími všeobecnému režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2009, ACEA v. Komise, T-297/02, EU:T:2009:189, bod 64).
- 65 I za předpokladu, že by údaje uvedené ve zprávě předložené Španělským královstvím a převzaté v bodě 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí podporovaly konstatování výhody plynoucí obecně z daňového režimu neziskových organizací, je třeba je posoudit s ohledem na skutkové okolnosti uvedené v bodě 57 výše, které byly rovněž předloženy Komisi v průběhu správního řízení.

Z uvedených okolností plyne, že čtyři kluby – příjemci uvádí, že režim neziskových organizací byl v období od července 2000 do června 2013 mnohem méně výhodný než všeobecný režim, což Komise nezpochybnila. Toto období, které Komise kvalifikuje jako „určité období“ (bod 68 odůvodnění), ve skutečnosti představuje souhrn nepromlčených a ke dni vypracování zprávy daňovými poradci dotčeného klubu uzavřených hospodářských roků, jak potvrdila Komise v odpovědi na písemnou otázku Tribunálu. Tentýž klub uvádí, podobně jako žalobce ve svých písemných vyjádřeních, že daňové odpočty mohou být v dotčeném odvětví velmi významné, přičemž tento význam plyne zejména z praxe přestupů hráčů. V této souvislosti postoj Komise, uvedený poprvé na jednání a spočívající ve zpochybnění legality praxe přestupu hráčů v odvětví profesionálního fotbalu, nebyl podložený důkazy a v každém případě není uveden v napadeném rozhodnutí.

- 66 Z toho plyne, že Komise v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí disponovala informacemi zdůrazňujícími zvláštnost dotčeného odvětví, pokud jde o význam daňových odpočtů, což ji mělo vést k pochybnostem ohledně možnosti uplatnit na uvedené odvětví konstatování týkající se skutečné sazby zdanění neziskových organizací a subjektů podléhajících obecnému režimu v rámci souhrnu odvětví.
- 67 S ohledem na předcházející je třeba konstatovat, že Komise právně dostačujícím způsobem neprokázala, že sporné opatření poskytovalo jeho příjemcům výhodu.
- 68 Žádný z argumentů vznesených Komisí nemůže tento závěr vyvrátit.
- 69 Zaprvé judikatura plynoucí z rozsudku ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), podle které se Komise může omezit na zkoumání všeobecných a abstraktních charakteristik dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití, ji v případech, jako je případ v projednávané věci, nezbavuje povinnosti přezkoumat také všechny důsledky dotčeného režimu, výhodné i nevýhodné, plynoucí z charakteristik samotného režimu (viz bod 46 výše); je přitom třeba připomenout, že důkazní břemeno týkající se existence výhody nese Komise. Kromě toho je třeba tuto judikaturu chápat ve spojení s povinností Komise vést řízení o přezkumu sporného opatření s náležitou péčí a nestranně, aby při přijetí konečného rozhodnutí disponovala co nejúplnějšími a nejspolehlivějšími důkazy (viz judikaturu citovanou v bodě 49 výše; viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. listopadu 2008, *Hotel Cipriani a další v. Komise*, T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537, bod 210). Z toho plyne, že judikatura, na kterou se odkazuje, nemůže v projednávané věci zpochybnit konstatování nesprávného posouzení, jehož se Komise dopustila při přezkumu existence výhody. V každém případě je odkaz na judikaturu plynoucí z rozsudku ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), irrelevantní, protože konstatované pochybení nespočívá v nepřezkoumání situace jednotlivých příjemců, ale v nezohlednění zvláštností odvětví, jehož se sporné opatření týká, z hlediska významu dotčených odpočtů. Navíc je třeba zdůraznit, že napadené rozhodnutí nejen kvalifikuje dotčený režim jako podporu, ale v jeho odůvodnění (bod 90) a výroku (článek 1) se vyslovuje k podpoře individuálně poskytnuté čtyřem klubům – příjemcům, jmenovitě označeným, přičemž uvádí, že ji „je třeba tudíž považovat za protiprávní a neslučitelnou podporu“. Z toho plyne, že v rozporu s tím, co uvádí Komise, je napadené rozhodnutí rozhodnutím, které se týká zároveň režimu podpory a individuálních podpor.
- 70 Zadruhé i za předpokladu, že by – jak tvrdí Komise – sám žalobce neuvedl argumentaci týkající se daňových odpočtů během správního řízení, nic to nemění na tom, jak plyne z předchozích úvah, že tvrzení týkající se významu daňových odpočtů při posouzení účinku sporného opatření bylo v průběhu správního řízení uvedeno. Tribunál proto může na základě skutečností, kterými Komise disponovala v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí, posoudit, zda právně dostačujícím způsobem prokázala existenci výhody s ohledem na rozdíly mezi režimy v podmínkách daňových odpočtů (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 12. prosince 2012, *Adriatica di Navigazione a Comitato „Venezia vuole vivere“ v. Komise*, T-231/00, nezveřejněné, EU:T:2012:667, body 40 a 41).

- 71 Zatřetí se Komise na jednání odvolávala na rozsudek ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), a zejména na jeho body 24, 45 a 50, přičemž zdůrazňovala, že skutkové okolnosti v obou případech byly podle ní velmi podobné, a v důsledku toho vyžadují stejné řešení.
- 72 V bodě 24 rozsudku ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811) Soudní dvůr konstatoval, že „[t]ento zvláštní režim zdanění mohl na základě svých vlastních charakteristik, tak jak byly popsány v bodě 18 tohoto rozsudku, vést k nižšímu zdanění společnosti France Télécom, než kterému by tato společnost podléhala, kdyby na ni byl uplatňován obecný režim daně z podnikání“. Pro účely tohoto konstatování Soudní dvůr zejména uvedl, že bylo nesporné, že dotčený režim mohl vést a skutečně vedl k nižšímu zdanění France Télécom (bod 19), v kontextu, v němž navrhovatelka svým důvodem kasačního opravného prostředku kritizovala skutečnost, že Tribunál dospěl k závěru, že daný režim byl sám o sobě výhodný, ačkoli podle navrhovatelky závisel na faktorech, které nesouvisely s uvedeným režimem. Ohledně dotčeného režimu Soudní dvůr mimo jiné uvedl, že „každopádně“ obsahoval výhodu ve formě snížené sazby příspěvku na správní náklady (bod 20), nezávisle na ostatních charakteristikách režimu spojených s výpočtem vážené a jednotné průměrné sazby daně z podnikání, jež v závislosti na skutkových okolnostech, tedy umístění prostor či pozemků v různých územních celcích, jakož i na sazbě daně v těchto celcích použitelných, mohly zvyhodňovat také France Télécom (bod 23).
- 73 Z výše uvedeného plyne, že je třeba rozlišovat mezi okolnostmi řízení, v němž byl vyhlášen rozsudek ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), a okolnostmi tohoto řízení. Na jedné straně se totiž účastníci tohoto řízení neshodují na výhodě, dokonce ani potenciální, plynoucí ze sporného režimu. Na druhé straně, ačkoli režim, který byl předmětem řízení, v němž byl vyhlášen rozsudek ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), kombinoval výhodu existující „každopádně“ a výhodu existující v závislosti na proměnlivých okolnostech, v projednávané věci je předmětem diskuze samotná existence výhody, jak potvrzují jediné specifické údaje pro odvětví, které jsou uvedeny napadeným rozhodnutím a připomenuty v bodě 65 výše. Komise v důsledku toho nemůže vycházet z údajné podobnosti obou případů a učinit závěr, že konstatování Soudního dvora v bodě 24 výše uvedeného rozsudku lze jako takové převzít v projednávané věci.
- 74 To samé platí pro body 45 a 50 rozsudku ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), z nichž Komise pro účely projednávané věci vyvozuje, že vzhledem k neexistenci mechanismu umožňujícího provést vyrovnávací výpočet mezi výhodou z nižší sazby a zatížením plynoucím z nižších daňových odpočtů, sporný režim nutně znamená poskytnutí výhody. Z bodu 50 uvedeného rozsudku plyne, že uvedený mechanismus byl podle Soudního dvora nutný z důvodu časového rozdílu mezi údajným zatížením společnosti France Télécom, plynoucím z vyššího zdanění, k němuž došlo v určitém období, a prospěchem dosaženým z daňového režimu uplatnitelného později, který byl vykazován po dobu neurčitou. Z toho nezbytně plyne, že v určitém okamžiku výhodný režim fungující po dobu neurčitou generoval výhodu nad rámec kompenzace za zatížení dříve utrpěného v určitém období. Z pohledu Soudního dvora tedy bylo nevyhnutelné, aby byl vyrovnávací výpočet provedený *ex ante* tak, aby byl identifikován termín, od kterého již nebyla kompenzace třeba.
- 75 Naproti tomu se v projednávané věci uplatní jednotlivé složky sporného režimu současně, bez časového omezení. Jinými slovy, nelze tvrdit, že ze spojení jednotlivých prvků, výhodných i nevýhodných, daňového režimu neziskových organizací, jak byl uplatňován na čtyři kluby – příjemce, vyplývá, že jim nutně byla poskytnuta výhoda na rozdíl od okolností, které jsou podkladem bodu 50 rozsudku ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Z toho opět vyplývá, že konstatování učiněná Soudním dvorem v bodě 50 uvedeného rozsudku nejsou v rozporu s tvrzením Komise použitelná na projednávanou věc.

- 76 Je tedy třeba vyhovět druhému žalobnímu důvodu, aniž je třeba přezkoumávat ostatní žalobní důvody vznesené žalobcem v tom smyslu, že zaprvé španělský daňový systém má jako celek za cíl neutralizovat rozdíly v daňových sazbách mezi akciovými společnostmi a neziskovými organizacemi a zadruhé by srovnávací přezkum kumulativních účinků daňové sazby a uplatnitelných odpočtů odhalil, že dotčený režim měl nepříznivý účinek na jeho individuální situaci ve srovnání s režimem pro SAS. Rovněž není třeba přezkoumávat třetí až pátý žalobní důvod vznesené žalobcem.

K nákladům řízení

- 77 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že žalobce požadoval náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.
- 78 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Španělské království tedy ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (čtvrtý senát)

rozhodl takto:

- 1) Rozhodnutí Komise (EU) 2016/2391 ze dne 4. července 2016 o státní podpoře SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) poskytnuté Španělskem určitým fotbalovým klubům se zrušuje.**
- 2) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Fútbol Club Barcelona.**
- 3) Španělské království ponese vlastní náklady řízení.**

Kanninen

Schwarzc

Iliopoulos

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 26. února 2019.

Podpisy.