Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

4. ožujka 2021.*

„Žalba – Državne potpore – Potpora dodijeljena određenim profesionalnim nogometnim klubovima – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Pojam ‚prednost' – Sustav potpora – Uredba (EU) 2015/1589 – Članak 1. točka (d) – Smanjena porezna stopa – Neprofitni subjekti – Nepovoljniji porezni odbitak – Učinak – Protužalba – Članci 169. i 178. Poslovnika Suda"

U predmetu C-362/19 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 6. svibnja 2019.,

Europska komisija, koju zastupaju P. Němečková, B. Stromsky i G. Luengo, u svojstvu agenata,

žalitelj,

a druge stranke postupka su:

Fútbol Club Barcelona, sa sjedištem u Barceloni (Španjolska), koji zastupaju R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco i R. Salas Lúcia, *abogados*,

tužitelj u prvostupanjskom postupku,

Kraljevina Španjolska, koju zastupaju S. Centeno Huerta, J. Ruiz Sánchez i A. Rubio González, u svojstvu agenata,

intervenijent u prvostupanjskom postupku,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, M. Ilešič, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 24. lipnja 2020.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. listopada 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: španjolski

Presudu

1 Svojom žalbom Europska komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 26. veljače 2019., Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2019:113), kojom je Opći sud poništio Odluku Komisije (EU) 2016/2391 od 4. srpnja 2016. o državnoj potpori SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) koju je Španjolska dodijelila određenim nogometnim klubovima (SL 2016., L 357, str. 1., u daljnjem tekstu: sporna odluka).

Pravo Unije

2 Članak 1. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. [UFEU-a] (SL 2015., L 248, str. 9.), naslovljen „Definicije”, propisuje:

„Za potrebe ove Uredbe, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

(b) ‚postojeća potpora’ znači:
i. […] svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu [UFEU-a] u odgovarajućim državama članicama, odnosno programi potpore i pojedinačna potpora čija je primjena započela prije, te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu;

[…]

(c) ‚nova potpora’ znači svaka potpora, to jest, programi potpora i pojedinačna potpora koje ne predstavljaju zatečenu potporu, uključujući i izmjene postojećih potpora;

(d) ‚program potpora’ znači svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu, kao i svaki akt na temelju kojega se potpora koja nije povezana s određenim projektom može dodjeljivati jednom ili više poduzetnika tijekom neodređenog vremenskog razdoblja i/ili u neodređenom iznosu;

(e) ‚pojedinačna potpora’ znači potpora koja se ne dodjeljuje na temelju programa potpora i svaka potpora koja podliježe obvezi prijave, a dodjeljuje se na temelju programa potpora;

[…]”

3 Članci 21. do 23. te uredbe nalaze se u njezinu poglavlju VI., koje se odnosi na postupak u vezi s postojećim programima potpora.

4 Članak 4. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe 2015/1589 (SL 2004., L 140, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 2., str. 9.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EU) 2015/2282 od 27. studenoga 2015. (SL 2015., L 325, str. 1.), naslovljen „Pojednostavljeni postupak prijave za izmjene zatečenih potpora” u stavku 1. prvoj rečenici predviđa da za potrebe primjene članka 1. točke (c) Uredbe 2015/1589 „izmjena zatečene potpore znači svaku promjenu, osim promjene čisto formalne ili administrativne prirode koja ne može utjecati na ocjenu dopuštenosti i usklađenosti mjere potpore s [unutarnjim] tržištem”.

Okolnosti spora i sporna odluka

5 Okolnosti spora, kako proizlaze iz točaka 1. do 6. pobijane presude, su sljedeće:

„1. U skladu s člankom 19. stavkom 1. Leya 10/1990 del Deporte (Zakon 10/1990 o sportu) od 15. listopada 1990. (BOE br. 249 od 17. listopada 1990., str. 30397., u daljnjem tekstu: Zakon 10/1990), svi su se španjolski profesionalni sportski klubovi obvezni preoblikovati u sportska dionička društva (u daljnjem tekstu: SDD). Svrha zakona bila je potaknuti odgovornije upravljanje djelatnošću klubova prilagodbom njihova pravnog oblika.

2. Svojom sedmom dodatnom odredbom Zakon 10/1990 predviđao je, međutim, odstupanje u odnosu na profesionalne sportske klubove koji su u poreznim godinama prije donošenja zakona ostvarili pozitivan rezultat. […] Fútbol Club Barcelona i tri druga profesionalna nogometna kluba ulazili su u područje odstupanja propisanog Zakonom 10/1990. Ta četiri subjekta imala su stoga mogućnost da nastave poslovati u obliku sportskih klubova, koju su iskoristili.

3. Za razliku od SDD-ova, sportski klubovi su neprofitne pravne osobe na koje se, u tom pogledu, primjenjuje posebna stopa oporezivanja njihovih prihoda. Ta stopa ostala je do 2016. niža od stope koja se primjenjivala na SDD-ove.

4. Dopisom od 18. prosinca 2013. Europska komisija obavijestila je Kraljevinu Španjolsku o svojoj odluci da pokrene postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u vezi s mogućim povlaštenim poreznim tretmanom dodijeljenim četirima profesionalnim nogometnim sportskim klubovima, uključujući tužitelja, u odnosu na SDD-ove.

[…]

6. Spornom odlukom Komisija je utvrdila da je Kraljevina Španjolska Zakonom 10/1990 nezakonito uvela potporu u obliku povlaštene stope poreza na dobit za tužitelja, Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid Club de Fútbol, čime se krši članak 108. stavak 3. UFEU-a (članak 1. [sporne] odluke). Komisija je zaključila i to da taj program nije u skladu s unutarnjim tržištem te je, slijedom toga, naložila Kraljevini Španjolskoj da ga okonča (članak 4. stavak 4.) i od korisnika povrati razliku između poreza na dobit koji su zaista platili i poreza na dobit kojemu bi podlijegali u slučaju da su imali pravni oblik SDD-a, počevši od porezne godine 2000. (članak 4. stavak 1.), pridržavajući osobito hipotezu da je riječ o potpori *de minimis* (članak 2.). Sporna odluka naposljetku obvezuje svojeg adresata da neposredno i učinkovito ispuni zahtjeve iz njezine izreke u vezi s povratom dodijeljene potpore (članak 5. stavak 1.) te osigura da će se odluka u cijelosti provesti u roku od četiri mjeseca od njezine objave (članak 5. stavak 2.).”

Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

6 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 7. prosinca 2016. Fútbol Club Barcelona (u daljnjem tekstu: FCB) pokrenuo je postupak za poništenje sporne odluke.

7 Odlukom od 25. travnja 2017. predsjednik četvrtog vijeća Općeg suda odobrio je Kraljevini Španjolskoj intervenciju u potporu zahtjevu FCB-a.

8 U prilog svojoj tužbi FCB istaknuo je pet tužbenih razloga. Prvi tužbeni razlog temeljio se na povredi članka 49. UFEU-a, u vezi s člancima 107. i 108. UFEU-a, kao i članka 16. Povelje Europske unije o temeljnim pravima jer se spornom odlukom nije uzela u obzir činjenica da je sporna mjera kršila slobodu poslovnog nastana. Drugi tužbeni razlog temeljio se na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je Komisija počinila pogrešku u ocjeni u pogledu postojanja prednosti i na povredi načela dobre uprave u ispitivanju postojanja navedene prednosti. Treći tužbeni razlog temeljio se na povredi načela

zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti. Četvrti tužbeni razlog temeljio se na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer Komisija nije uzela u obzir činjenicu da je sporna mjera bila opravdana internom logikom poreznog sustava. Konačno, peti tužbeni razlog temeljio se na povredi članka 108. UFEU-a jer je Komisija naložila povrat postojeće potpore i nije poštovala postupak predviđen za tu vrstu potpora.

9 Opći sud je pobijanom presudom, nakon što je u njezinim točkama 25. do 37. odbio prvi tužbeni razlog, prihvatio drugi tužbeni razlog.

10 U tom pogledu Opći sud je smatrao, kao što osobito proizlazi iz točaka 59. i 67. navedene presude, da Komisija nije u dovoljnoj mjeri dokazala da je predmetnom nacionalnom mjerom, koja proizlazi iz kombinacije posebnog poreznog sustava primjenjivog na neprofitne subjekte i odstupajućeg pravila koje je uvedeno dodatnom odredbom Zakona 10/1990, koja omogućava profesionalnim nogometnim klubovima koji ispunjavaju uvjet da su ostvarili pozitivan rezultat prije donošenja tog zakona da se ne moraju preoblikovati u SDD kako bi nastavili djelovati u pravnom obliku neprofitnog subjekta (u daljnjem tekstu: sporna mjera), dodijeljena prednost njezinim korisnicima, imajući na umu postojanje stope odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti koja je manje povoljna za te subjekte od one koja se primjenjuje na SDD-ove.

11 Posljedično, Opći sud je poništio spornu odluku a da nije ispitao ostala tri tužbena razloga koja je naveo FCB.

Zahtjevi stranaka

12 Svojom žalbom Komisija od Suda zahtijeva da:

– ukine pobijanu presudu;

– predmet vrati Općem sudu na ponovno suđenje i

– o troškovima odluči naknadno.

13 FCB i Kraljevina Španjolska zahtijevaju da se žalba odbije i da se Komisiji naloži snošenje troškova.

Žalba

14 U prilog svojoj žalbi Komisija iznosi samo jedan žalbeni razlog, podijeljen na dva dijela, koji se temelji na tome da je Opći sud u pobijanoj presudi povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a u pogledu pojma „prednost” koja može činiti „državnu potporu” u smislu te odredbe, s jedne strane, kao i obveze dužne pažnje koju ima Komisija u okviru ispitivanja postojanja potpore i tereta dokazivanja postojanja prednosti koju ima, s druge strane.

Argumentacija stranaka

15 Prvim dijelom svojeg jedinog žalbenog razloga Komisija navodi da je Opći sud počinio pogreške koje se tiču prava kada je ocijenio ispitivanje koje ona mora provesti kako bi odredila daje li porezni sustav prednost svojim korisnicima i, slijedom toga, može li taj sustav činiti „državnu potporu” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

16 Konkretno, Opći sud je pogrešno smatrao da je Komisija trebala provesti analizu ne samo kriterija svojstvenih predmetnom sustavu koji korisnika mjere može staviti u povoljniji položaj u odnosu na druge poduzetnike na koje se primjenjuje opći sustav, poput smanjene porezne stope, nego i analizu

nepovoljnih elemenata tog sustava koji ovise o okolnostima koje nisu povezane s tim sustavom i koje se mogu promijeniti u svakom poreznom razdoblju, poput poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti koji ovisi o odlukama o ulaganju koje donose poduzetnici korisnici, čak i kad su ti nepovoljni elementi nasumične prirode, kad ne mogu sustavno neutralizirati prednost i kad se ne mogu predvidjeti prilikom *ex ante* ispitivanja predmetnog poreznog sustava.

17 Kao prvo, Komisija ističe da se, suprotno onomu što je naveo Opći sud u točki 69. pobijane presude, analiza provedena u spornoj odluci odnosila samo na sustav potpora, a ne i pojedinačne potpore. Opći sud pogrešno je tumačio i tu odluku i članak 1. točku (d) Uredbe 2015/1589. Naime, čak i ako je u ovom slučaju moguće utvrditi korisnike ispitanog sustava potpora, sporna se mjera sastoji od mehanizma na temelju kojeg potpora koja nije vezana za specifični projekt može biti dodijeljena jednome ili više poduzetnika, za neodređeno razdoblje ili u neodređenom iznosu, u smislu te odredbe. Slijedom toga, Komisija je mogla samo analizirati opća obilježja predmetnog poreznog sustava kako bi dokazala da postoje sastavni kriteriji državne potpore te nije bila dužna ispitati stvarno ostvarivanje predmetne potpore za svaki od klubova korisnika. Takvo konkretno ostvarivanje trebalo je utvrditi tek u trenutku povrata.

18 Kao drugo, Komisija tvrdi da iz sudske prakse proizlazi da kada analizira određenu nacionalnu mjeru koja može činiti državnu potporu, ona treba uzeti u obzir trenutak donošenja poreznog sustava koji se ispituje i izvršiti *ex ante* ocjenu kako bi utvrdila može li takav sustav pružiti određenu prednost. Naime, u svrhu utvrđivanja postoji li državna potpora s mjerom koja se izvršava bez prethodne prijave ne može se postupati na povoljniji način nego s prijavljenom mjerom.

19 Iz toga slijedi da je odlučujući element za analizu kriterija postojanja prednosti mogućnost da mjera pruži određenu prednost. Stoga, činjenica da se na temelju naknadnih informacija može dokazati da u određenom broju slučajeva prednost nije ostvarena ne može biti odlučujuća za ocjenu postojanja prednosti i to tim više kada Komisija treba analizirati sustav potpora. Ako se, prema mišljenju Komisije, tijekom određenog razdoblja prednosti koje proizlaze iz predmetnog sustava u potpunosti kompenziraju nedostacima, prednost onda nije ostvarena u tom razdoblju i stoga dotični korisnik za to konkretno razdoblje ne treba izvršiti nikakav povrat.

20 U skladu s tim načelima primjena smanjene porezne stope na dobit na određene poduzetnike činila bi prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ako bi mogla izravno ili neizravno te poduzetnike staviti u povoljniji položaj. Navedena prednost postojala bi svaki put kad bi ti poduzetnici ostvarili dobit koja čini poreznu osnovicu.

21 U ovom slučaju točno je da je sustav oporezivanja neprofitnih subjekata predviđao porezni odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti niži od onog koji se predviđao općim sustavom poreza na dobit. Međutim, Opći sud je počinio pogrešku koja se tiče prava, osobito u točkama 53., 56., 60., 66. i 73. do 76. pobijane presude, kada je ocijenio vezu koja postoji između povoljnih i nepovoljnih elemenata poreznog sustava za neprofitne subjekte. Naime, kada posebni sustav podrazumijeva i određene nedostatke ili nepovoljne elemente koji se ostvaruju samo s obzirom na okolnosti koje nisu povezane s tim sustavom i koje se mijenjaju u svakom poreznom razdoblju, ti se elementi ne mogu smatrati elementima koji neutraliziraju prednost, osim ako nisu povezani s tom prednošću na način koji osigurava neutraliziranje prednosti u svim poreznim razdobljima. Međutim to nije slučaj u ovom predmetu.

22 Kao prvo, iako i porezna stopa i stopa odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti čine dio i općeg sustava i posebnog sustava neprofitnih subjekata, iznos odbitka ovisi o čimbeniku koji se nalazi izvan tog sustava i koji ni na koji način nije povezan s primjenom porezne stope. Naime, taj je iznos povezan s politikom ponovnog ulaganja koju donosi svaki klub u pogledu transfera igrača tijekom određenog poreznog razdoblja. Stoga je riječ o nasumičnom elementu koji nije povezan s prednošću koja proizlazi iz primjene smanjene porezne stope, čiji se učinak može ocijeniti samo u trenutku kada

se ostvari prednost u svakom poreznom razdoblju. Suprotno odluci Općeg suda, taj element stoga nije moguće ocijeniti neodvojivo od primjene smanjene porezne stope, koja sama po sebi može pružiti prednost klubovima koji su njezini korisnici.

23 Kao drugo, predmetni sustav neprofitnih subjekata ne može osigurati da nepovoljni elementi tog sustava sustavno neutraliziraju prednosti koje iz njega proizlaze. Naime, porezna stopa primjenjuje se na dobiti koje su rezultat uobičajene aktivnosti dotičnog poduzetnika, dok je temelj za odbitak reinvestiranje određene neočekivane dobiti koja u specifičnoj nogometnoj domeni u praksi dolazi od transfera igrača. Iz toga slijedi da dva predmetna elementa poreznog sustava nisu usporediva i da se stoga oni ne mogu neutralizirati.

24 Konačno, stvarno ostvarivanje prednosti treba ocijeniti za svako porezno razdoblje u okviru godišnjeg poreza koji treba platiti i stoga se ono može mijenjati iz godine u godinu. Prema mišljenju Komisije takvo ostvarivanje također uključuje i porezne kredite koje klubovi mogu iskoristiti tijekom svakog poreznog razdoblja i koje nije moguće utvrditi *ex ante*.

25 Kao treće, Komisija smatra da iz prethodno navedenog proizlazi da je Opći sud u točkama 72. do 75. pobijane presude pogrešno tumačio presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Naime, iako je točno da predmetni porezni sustav u toj presudi ima određene razlike u odnosu na onaj koji se ispituje u ovom predmetu, iz navedene presude ipak jasno proizlazi da treba smatrati da posebni porezni sustav daje prednost svojim korisnicima kada može u trenutku svojeg donošenja dovesti do njihova nižeg oporezivanja, čak i kada stvarno ostvarivanje te prednosti ovisi o vanjskim okolnostima.

26 U drugom dijelu jedinog žalbenog razloga Komisija navodi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je pogrešno tumačio njezinu obvezu savjesnosti i njezin teret dokazivanja toga postoji li prednost.

27 Naime, u točki 59. pobijane presude Opći sud Komisiji je pogrešno prigovorio da nije zatražila informacije koje bi joj omogućile da dokaže da ograničenje poreznih odbitaka na manje povoljnu razinu za neprofitne subjekte u odnosu na SDD-ove nije kompenziralo prednost dobivenu od niže porezne stope. S obzirom na razmatranja iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga, taj dokaz nije bio potreban. Naime, u trenutku donošenja predmetnog poreznog sustava u stvarnosti ne bi bilo moguće predvidjeti način na koji se niža porezna stopa povezuje s iznosom koji se može odbiti na temelju poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti. *Ex post* analiza ostvarivanja prednosti, kao što je ona koju zahtijeva Opći sud, nije potrebna kako bi se utvrdilo da postoji prednost koja je nastala na temelju državne potpore. Rješenje koje je primijenio Opći sud u pobijanoj presudi daje prednost sustavima potpora koji nisu prijavljeni u odnosu na prijavljene sustave potpora.

28 FCB najprije smatra da su određeni argumenti i dokazi koje je Komisija navela u svojoj žalbi bespredmetni.

29 Najprije, tvrdi da se Komisija poziva na nove činjenice i dostavlja nove dokaze. Naime, ona je prvi put navela da je odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti nasumičan čimbenik koji ne ovisi o nominalnoj stopi poreza na dobit i prvi put je u prilogu svojoj replici podnijela dokument koji se odnosi na transfere koje je proveo među ostalim FCB. Komisija je također iznijela niz novih navoda u pogledu nacionalnog zakonodavstva koje se odnosi na odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti.

30 Zatim, Komisija smatra da su činjenična pitanja koja su osporena pobijanom presudom dokazana. Konkretno, nije točno da je Komisija u uvodnoj izjavi 35. sporne odluke dokazala da je porezni sustav koji se primjenjuje na neprofitne subjekte povoljniji od redovnog poreznog sustava koji se primjenjuje na SDD-ove. Osim toga, taj bi navod doveo u pitanje činjeničnu ocjenu koju je proveo Opći sud u točkama 61. i 62. pobijane presude.

31 Konačno, Komisijine tvrdnje u pogledu sporne odluke ne odražavaju stvarno stanje. Naime, niti u uvodnoj izjavi 95. te odluke niti uostalom u njoj Komisija nije utvrdila da iznos povrata utvrđuju španjolska tijela i da mora biti određen za svaki slučaj pojedinačno.

32 Što se tiče merituma, u odnosu na prvi dio Komisijina jedinog žalbenog razloga FCB prije svega navodi da mjera koja je predmet sporne odluke ne čini sustav potpora, nego se sastoji od pojedinačnih potpora četirima točno određenim klubovima. Naime, Komisija je u toj odluci opisala mjeru koja je namijenjena samo četirima klubovima, pri čemu je pojasnila da se nijedan drugi klub ne može njome koristiti. No, kada nacionalni zakon kao jedini cilj ima staviti u povoljniji položaj konkretne i utvrđene poduzetnike, taj zakon ne treba smatrati sustavom potpora nego takvim da čini jednu ili više pojedinačnih potpora.

33 Kao drugo, FCB tvrdi da sustav oporezivanja neprofitnih subjekata nije dodijelio nikakvu prednost predmetnim četirima klubovima. U pravnom smislu španjolski porezni sustav osmišljen je sa svrhom porezne neutralnosti i kako bi, prema tome, stvarna porezna stopa koja se primjenjuje na neprofitne subjekte i na gospodarske subjekte bila jednaka. S praktičnog stajališta, u svrhu ocjene postojanja prednosti ne bi bio odlučujući pravni oblik, već učinci. Komisija je bila dužna analizirati sve elemente predmetnog pravnog sustava, kako one koji daju prednost tako i one koji je kompenziraju, kao i njezine kumulativne učinke.

34 U ovom slučaju obveza preoblikovanja u SDD-ove nije utjecala samo na poreznu stopu nego i na iznose odbitaka koji se primjenjuju. Slijedom toga, kako bi se predmetna nacionalna mjera pravilno ocijenila, nije trebalo uzeti u obzir samo indicije i dokaze na temelju kojih se može utvrditi postojanje potpore nego i one koji dokazuju da ona ne postoji. Konkretno, imajući na umu važnost transfera u profesionalnom nogometnom sektoru, porezni sustav koji omogućuje odbitke vezane za te najvažnije transfere, odnosno onaj koji je primjenjiv na gospodarske subjekte, dugoročno je uvijek povoljniji. Komisija je stoga počinila dvostruku pogrešku u ocjeni postojanja prednosti. S jedne strane, bila je koncentrirana na nominalnu poreznu stopu, dok je važna bila stvarna porezna stopa. S druge strane, kada porezni sustav predviđa porezne kredite čiji se učinci mogu protezati na više razdoblja, analiza se trebala odnositi na srednjoročno ili dugoročno razdoblje.

35 Kao treće, FCB smatra da porezni sustav o kojem je riječ u ovom predmetu nema nikakvu sličnost s poreznim sustavom analiziranim u presudi od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Ponajprije, četiri predmetna kluba nisu korisnici iznimke od redovnog poreznog sustava, nego su podvrgnuta uobičajenim pravilima primjenjivima na neprofitne subjekte. Zatim, nema dokaza koji pokazuje da je porezni sustav primjenjiv na ta četiri kluba povoljniji. Konačno, u ovom slučaju nije sporan iznos potpore nego samo njezino postojanje.

36 Što se tiče drugog dijela Komisijina jedinog žalbenog razloga, FCB tvrdi da su obveze nepristranosti i savjesnosti Komisiji nalagale da analizira sve učinke sporne mjere, uključujući one koji kompenziraju ili neutraliziraju moguću prednost.

37 Kao prvo, FCB smatra da je Komisija pomiješala postojanje prednosti s određivanjem iznosa potpore. Pojam „prednost” isti je za pojedinačne potpore i za sustave potpora. Temeljni kriterij nalazi se u učincima mjere na potencijalnog korisnika. Komisija stoga ne može provesti djelomičnu analizu učinaka mjere uzimajući u obzir samo učinke koji stvaraju prednost, kao što je nominalna porezna stopa, ali odbacujući učinke kojima se prednost kompenzira, kao što su to odbici. U spornoj odluci Komisija nije analizirala različita opća obilježja predmetnog sustava poput primjenjivih odbitaka, uobičajenosti tih odbitaka na mjerodavnom tržištu ili relevantnosti poreznih kredita.

38 Kao drugo, FCB ističe da se potreba provođenja *ex ante* analize ne protivi tomu da se ti odbici uzmu u obzir. Naime, Komisija je ovlaštena da od predmetne države članice zatraži procjenu učinaka mjere ili izračune njezina učinka u prethodnim razdobljima. U slučaju mjera koje su provedene, ali koje nisu bile prijavljene, može se uzeti u obzir način na koji sustav funkcionira u praksi. U svakom slučaju, u spornoj odluci nije provedena nijedna *ex ante* analiza.

39 Kao treće, FCB smatra da Komisija, koja ima dužnost savjesnog i nepristranog vođenja upravnog postupka, mora na isti način ocijeniti elemente koji upućuju i na postojanje i na nepostojanje potpore. Komisija se zbog toga ne može usredotočiti samo na elemente koji dokazuju postojanje potpore. Ona je stoga trebala razmotriti stvarnu poreznu stopu, pri čemu je trebala uzeti u obzir odbitke koji su istaknuti tijekom upravnog postupka.

40 Kao četvrto, FCB ističe da Komisijin teret dokazivanja u pogledu toga postoji li prednost zahtijeva da se analiziraju svi kumulativni učinci mjere na korisnike. Stoga nije dovoljno analizirati samo nominalnu poreznu stopu. Osim toga, dokaz koji se temelji samo na usporedbi nominalnih stopa nije prikladan s obzirom na to da se porezni sustav sastoji od skupa pravnih pravila koja obuhvaćaju i odbitke, pravila za izračun porezne osnovice i izuzeća. Ako se, kao u ovom slučaju, Komisiji iznese indicija koja potencijalno upućuje na to da ne postoji prednost, Komisija je dužna od dotične države članice pribaviti sve informacije koje su joj potrebne.

41 Kraljevina Španjolska kao prvo napominje da pogreške prilikom ispitivanja prirode poreznih mjera kao državnih potpora mogu utjecati na institucionalnu ravnotežu koja je utvrđena Ugovorima s obzirom na to da članak 107. UFEU-a Komisiji ne daje samostalnu normativnu ovlast u području poreza na dobit. Porezna stopa bitan je element pravnog sustava koji se odnosi na naplaćivanje poreza i obuhvaćen je poreznom autonomijom i nadležnošću država članica. Stoga bi preblago Komisijino ispitivanje narušilo nadležnosti država članica.

42 Kao drugo, Kraljevina Španjolska smatra da je pogrešno pretpostaviti da samo postojanje drukčije porezne stope podrazumijeva postojanje državne potpore. Iako je porezna stopa temeljni element svake porezne mjere, postojanje državne potpore ne može se temeljiti samo na zaključku da predmetni porezni sustav, koji se ispituje *ex ante*, može pružiti godišnju prednost samo zato što postoji niža porezna stopa, neovisno o analizi toga primjenjuju li se porezni krediti. Primjena takvog pristupa dovela bi do zaključka da eventualna razlika u poreznoj stopi među poduzetnicima podrazumijeva dodjelu prednosti, što bi bilo pogrešno. Razumni zakonodavac osmišljava poreznu mjeru uzimajući u obzir posljedice koje proizlaze iz primjene i porezne stope i odbitaka. Stoga se odbici ne mogu smatrati elementom koji nije povezan s utvrđivanjem stope naplate niti nasumičnim elementom koji ovisi o vanjskim čimbenicima.

43 U ovom slučaju analiza razvoja odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti u španjolskom poreznom pravu, kao posljedica raznih zakonodavnih izmjena koje su provedene, dokazuje da je nacionalni zakonodavac prilikom utvrđivanja stope naplate uzeo u obzir elemente za određivanje poreznog duga. Stoga postoji jasna povezanost između utvrđivanja stope naplate i stope odbitka koji se primjenjuje, za koje se smatra da su odlučujući elementi iznosa poreznog duga i da su stoga međusobno usko povezani. Slijedom toga, poreznu stopu nije moguće odvojiti od ostalih elemenata poreznog sustava, i to kako zbog važnosti odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, konkretno u području profesionalnog nogometa, tako i zbog ponavljanja tog odbitka.

44 Kao treće, Kraljevina Španjolska smatra da presuda od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811) nije relevantna u ovom slučaju. Naime, za razliku od predmeta koji je doveo do te presude, koji je iznjedrio pitanja koja se odnose na utvrđivanje prednosti u kontekstu posebnih poreznih mjera koje su primjenjive na jednog gospodarskog subjekta, ovaj se predmet odnosi na pravilo, odnosno obvezu profesionalnih nogometnih klubova da se preoblikuju u SDD, koja nema poreznu svrhu, u kojoj je samo postojanje prednosti osporeno.

45 Kao četvrto, Kraljevina Španjolska potvrđuje da razina tereta dokazivanja koju zahtijeva Opći sud u pobijanoj presudi nije viša od one koju zahtijeva Sud u svojoj sudskoj praksi, kako proizlazi posebno iz presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i 123.). Savjestan i nepristran nadzor koji se zahtijeva od Komisije, osobito u

pogledu postojanja stvarne gospodarske prednosti, trebao bi osigurati to da kada donosi konačnu odluku, raspolaže najpotpunijim i najvjerodostojnijim informacijama za njezino donošenje. U ovom predmetu to nije bio slučaj jer je Komisija utvrdila samo postojanje smanjene porezne stope.

Ocjena Suda

Dopuštenost

46 Što se tiče dopuštenosti određenih elemenata i argumenata koje je iznijela Komisija u prilog ovoj žalbi, koju FCB osporava zbog navodne bespredmetnosti tih elemenata i argumenata, valja podsjetiti na to da iz članka 256. stavka 1. drugog podstavka UFEU-a i članka 58. prvog stavka Statuta Suda Europske unije proizlazi da je žalba ograničena samo na pravna pitanja. Opći je sud stoga jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenu relevantnih činjenica kao i za ocjenu dokaza. Ocjenjivanje tih činjenica i dokaza stoga ne predstavlja, osim u slučaju njihova iskrivljavanja, pravno pitanje koje je kao takvo podložno nadzoru Suda u okviru postupka povodom žalbe (vidjeti osobito presudu od 4. ožujka 2020., Buonotourist/Komisija, C-586/18 P, EU:C:2020:152, t. 67. i navedenu sudsku praksu).

47 Osim toga, u skladu s člankom 170. stavkom 1. Poslovnika Suda žalbom se ne može izmijeniti predmet spora koji se vodio pred Općim sudom. Nadležnost Suda u postupku povodom žalbe ograničena je stoga na ocjenu pravnog rješenja u vezi s razlozima o kojima se raspravljalo pred sudom u prvostupanjskom postupku. Stranka dakle ne može pred Sudom prvi put iznijeti neki razlog koji nije iznijela pred Općim sudom jer bi joj se time omogućilo da pred Sudom, čija je nadležnost u žalbenom postupku ograničena, pokrene postupak o sporu koji je širi od onoga o kojem je odlučivao Opći sud (vidjeti osobito presudu od 29. srpnja 2019., Total/Komisija, Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, t. 69. i navedenu sudsku praksu). Međutim, tužitelj je ovlašten podnijeti žalbu u kojoj će pred Sudom istaknuti žalbene razloge koji proizlaze iz same pobijane presude i kojima je cilj osporiti njezinu pravnu osnovanost (vidjeti osobito presudu od 26. veljače 2020, SEAE/Alba Aguilera i dr., C-427/18 P, EU:C:2020:109, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

48 Kao prvo, u pogledu toga što FCB prigovara Komisiji da je prvi put iznijela, argumentacijom u prilog prvom dijelu jedinog žalbenog razloga, da je odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti nasumičan čimbenik i neovisan o smanjenoj stopi poreza na dobit primjenjivoj na neprofitne subjekte, valja podsjetiti na to da je, kao što proizlazi iz točaka 59. i 67. pobijane presude, Opći sud poništio spornu odluku u biti zbog toga što Komisija, na kojoj je teret dokazivanja postojanja prednosti, nije u dovoljnoj mjeri dokazala da sporna mjera daje takvu prednost svojim korisnicima, zato što nije provela dovoljno temeljitu istragu.

49 Iz točaka 57. do 60., 65., 66. i 69. te presude osobito proizlazi da je Opći sud u tom pogledu smatrao da Komisija nije uzela u obzir, kršeći članak 107. stavak 1. UFEU-a i načelo dobre uprave, specifičnost sektora profesionalnog nogometa zbog važnosti koju ima odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti, iako ona prema njegovu mišljenju čini neodvojivu sastavnicu poreznog sustava neprofitnih subjekata koja daje protutežu prednosti koja proizlazi iz smanjene porezne stope koju imaju ti subjekti.

50 U tim okolnostima Komisijinom argumentacijom žele se dovesti u pitanje utvrđenja Općeg suda u pobijanoj presudi u pogledu elemenata koje je trebao uzeti u obzir, konkretno u odnosu na odbitke za reinvestiranje neočekivane dobiti, u svrhu utvrđivanja daje li sporna mjera prednost svojim korisnicima i stoga može li ući u pojam „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

51 Time je Komisija iznijela pravno pitanje kojim osporava osnovanost pravnog rješenja koje je zauzeo Opći sud u pobijanoj presudi. U skladu sa sudskom praksom iz točke 47. ove presude, argumentacija koju je iznijela o tom pitanju je dopuštena.

52 Kao drugo, u pogledu toga što FCB prigovara Komisiji da argumentacijom koju je iznijela u prilog prvom dijelu svojeg jedinog žalbenog razloga iznosi da je u spornoj odluci dokazala da je porezni sustav primjenjiv na neprofitne subjekte povoljniji od onog koji je primjenjiv na SDD-ove, dovoljno je utvrditi da suprotno onomu što navodi FCB, Komisija tom argumentacijom ne želi ni na koji način dovesti u pitanje činjenično utvrđenje Općeg suda.

53 Naime, kao što proizlazi iz točaka 48. i 49. ove presude, Opći sud se u pobijanoj presudi nije izjasnio o tome je li sporna mjera zaista dala prednost svojim korisnicima, nego je tek utvrdio da Komisija nije u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje takve prednosti jer nije ispitala može li, kada je riječ o FCB-u, odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti kompenzirati korist koja proizlazi iz primjene smanjene porezne stope.

54 U tim okolnostima, tom Komisijinom argumentacijom žele se osporiti utvrđenja kojima je Opći sud u pobijanoj presudi smatrao da nije u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje prednosti koja je obuhvaćena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. U skladu s razmatranjima iz točke 46. ove presude, ispitivanje takvog pravnog pitanja dopušteno je u stadiju žalbe.

55 Iz toga proizlazi da je ova žalba, a posebno prvi dio njezina jedinog žalbenog razloga promatran u cijelosti, na koji se odnose prigovori koje je iznio FCB, dopušten.

56 Osim toga, u pogledu FCB-ova osporavanja, konkretno, kao što proizlazi iz točaka 29. i 31. ove presude, dopuštenosti dokumenta koji je podnijela Komisija u prilogu svojoj replici i u vezi s transferima koje je osobito ostvario FCB, s jedne strane, te određenih navoda koji se odnose na činjenice ili odredbe nacionalnog prava koje se odnose na odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti, s druge strane, njezini argumenti će se po potrebi ispitati u okviru ocjene osnovanosti žalbe.

Meritum

57 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, da bi se nacionalna mjera kvalificirala „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju se ispuniti sve sljedeće pretpostavke. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za njezina korisnika. Kao četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 17. rujna 2020., Compagnie des pêches de Saint-Malo, C-212/19, EU:C:2020:726, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

58 Kad je riječ o pretpostavci prema kojoj se mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku mora smatrati dodjeljivanjem prednosti njezinu korisniku, iz također ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se državnim potporama smatraju intervencije koje su, bez obzira na oblik, takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2020., Compagnie des pêches de Saint-Malo, C-212/19, EU:C:2020:726, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

59 Pojam „državna potpora” je stoga širi od „subvencije” jer ne obuhvaća samo pozitivna davanja, kao što su subvencije, zajmovi ili stjecanje udjela u kapitalu poduzetnika, nego i intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji uobičajeno opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju te riječi, iste prirode i imaju identične učinke (vidjeti osobito presude od 16. srpnja 2015., BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, t. 26. i od 20. rujna 2017., Komisija/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, t. 20.).

60 Slijedi da nacionalne mjere koje dodjeljuju poreznu pogodnost, koje iako ne sadržavaju prijenos državnih sredstava, stavljaju korisnike u povoljniji financijski položaj od drugih poreznih obveznika, mogu dati selektivnu pogodnost korisnicima i stoga jesu državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 21.).

61 Osim toga, treba podsjetiti na to da je pojam „prednost" svojstven kvalifikaciji mjere kao državne potpore objektivne prirode, neovisno o razlozima donositelja mjere o kojoj je riječ. Tako priroda ciljeva državnih mjera i njihovo opravdanje nemaju nikakvog utjecaja na njihovu kvalifikaciju kao državne potpore. Naime, članak 107. stavak 1. UFEU-a ne pravi razliku ovisno o razlozima ili ciljevima državnih mjera, nego ih definira ovisno o njihovim učincima (vidjeti osobito presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 17. i navedena sudska praksa).

62 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je na Komisiji da podnese dokaz o postojanju „državne potpore" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a te stoga i dokaz da je ispunjen uvjet dodjele prednosti korisnicima. Komisija je osobito dužna voditi postupak ispitivanja dotičnih mjera pažljivo i nepristrano, tako da ima na raspolaganju, prilikom usvajanja konačne odluke kojom se utvrđuje postojanje i, ovisno o slučaju, nespojivost ili nezakonitost potpore, najpotpunije i najpouzdanije moguće informacije u tu svrhu (vidjeti u tom smislu presudu od 19. rujna 2018., Komisija/Francuska i IFP Énergies nouvelles, C-438/16 P, EU:C:2018:737, t. 110. i navedenu sudsku praksu).

63 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da je u svrhu ispitivanja različitih konstitutivnih elemenata mjere koja može sadržavati „državnu potporu" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a potrebno razmotriti sve pravne ili činjenične elemente koji su povezani s tom mjerom, osobito koristi i obveze koje iz nje proizlaze (vidjeti analogijom presudu od 25. lipnja 1970, Francuska/Komisija, 47/69, EU:C:1970:60, t. 7.) i stoga provesti ocjenu navedene mjere u cijelosti imajući na umu sva njezina obilježja (vidjeti u tom smislu presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 98. i 101. i od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 18., 19. i 24.)

64 Tako je Sud već ocijenio da je Komisija prilikom ocjene postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a dužna provesti opću ocjenu predmetne mjere potpore s obzirom na podatke koji su bili dostupni u trenutku kada je donesena odluka o dodjeljivanju predmetne potpore i promjene koje je u to vrijeme bilo moguće predvidjeti, uzimajući osobito u obzir kontekst spomenute potpore (presuda od 1. listopada 2015., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisija, C-357/14 P, EU:C:2015:642, t. 104.).

65 Međutim iz sudske prakse proizlazi da se, u konkretnom slučaju programa potpora, Komisija može ograničiti na ispitivanje obilježja predmetnog programa kako bi u obrazloženju predmetne odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su njime predviđeni, prednost korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li takve prirode da stavlja u povoljniji položaj poduzetnike koji sudjeluju u trgovini među državama članicama. Stoga, u odluci koja se odnosi na jedan takav sustav Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom sustavu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika nužno je provjeriti tek u stadiju povrata potpora (vidjeti osobito presude od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63.; od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija, C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 114. te od 29. srpnja 2019., Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, t. 27.).

66 Posljedično, u slučaju takvog sustava potpora valja razlikovati donošenje tog sustava, s jedne strane, i dodjelu potpora na temelju navedenog sustava, s druge strane (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 22.).

67 U svjetlu tih načela valja ocijeniti osnovanost jedinog žalbenog razloga ove žalbe, čija dva dijela valja ispitati zajedno.

68 Kao prvo, u pogledu Komisijina prigovora Općem sudu da je u točki 69. pobijane presude odlučio da se sporna odluka trebala analizirati kao odluka koja se odnosi i na sustav potpora i na pojedinačnu potporu, valja podsjetiti na to da na temelju članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 „program potpora" znači svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu individualno dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu kao i svaki akt na temelju kojega se potpora koja nije povezana s određenim projektom može dodjeljivati jednom ili više poduzetnika tijekom neodređenog razdoblja i/ili u neodređenom iznosu.

69 No, u ovom slučaju sporna se mjera odnosi na „program potpora" u smislu te odredbe, kada posebne porezne odredbe primjenjive na neprofitne subjekte, osobito smanjena porezna stopa, mogu donijeti korist, zbog same te mjere, svakom od prihvatljivih nogometnih klubova, određenih u općem i apstraktnom smislu, za neodređeno vrijeme i u neodređenom iznosu pri čemu nisu potrebne dodatne provedbene mjere i te odredbe ne trebaju biti povezane s ostvarenjem posebnog projekta.

70 U tom pogledu valja osim toga primijetiti da je nesporno da i porezne odredbe primjenjive na neprofitne subjekte i derogatorno pravilo koje omogućava određenim klubovima da nastave dobivati korist od tog sustava ulaze u mjeru općeg dosega, odnosno s jedne strane Zakon o porezu na dobit i s druge strane sedmu dodatnu odredbu Zakona 10/1990.

71 U tom kontekstu, suprotno onomu što je ocijenio Opći sud u točki 69. pobijane presude, nije relevantna činjenica da Komisija u svojoj odluci nije samo kvalificirala spornu mjeru kao sustav potpora nego se također izjasnila u svojem obrazloženju i izreci o pojedinačnim potporama dodijeljenim četirima klubovima korisnicima, poimence određenima, navodeći da su se te potpore trebale smatrati nezakonitima i nespojivima s unutarnjim tržištem.

72 Doduše, na temelju članka 1. točke (e) Uredbe 2015/1589 pojam „pojedinačna potpora" obuhvaća, osim potpora koje nisu dodijeljene na temelju sustava potpora, i potpore koje se dodjeljuju na temelju takvog programa, ali koje podliježu obvezi prijave.

73 Međutim ta okolnost nije relevantna u svrhu određivanja opsega obveza koje Komisija ima u pogledu dokaza postojanja prednosti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a u ovom slučaju.

74 Naime, kao što je izneseno u točki 66. ove presude, u slučaju sustava potpora valja razlikovati donošenje tog sustava od potpora dodijeljenih na njegovu temelju. No, u tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da pojedinačne mjere koje su ograničene na provedbu sustava potpora koji je kao takav dotična država članica trebala prijaviti Komisiji čine obične provedbene mjere općeg sustava, koje se načelno ne moraju prijaviti toj instituciji (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 1994., Italija/Komisija, C-47/91, EU:C:1994:358, t. 21.).

75 Stoga, sama činjenica da su u ovom slučaju potpore bile dodijeljene pojedinačno klubovima na temelju predmetnog sustava potpora ne može imati utjecaja na ispitivanje koje je dužna provesti Komisija s obzirom na članak 107. stavak 1. UFEU-a u pogledu dokaza postojanja prednosti jer je ta dodjela tek posljedica automatske primjene tog sustava potpora.

76 Slijedi da je Komisija u svrhu određivanja postojanja takve prednosti u spornoj odluci morala ispitati samo „program potpora" u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 koji je uveden spornom mjerom, a ne i „pojedinačne potpore" u smislu članka 1. točke (e) te uredbe, dodijeljene na temelju tog sustava.

77 Posljedično, Opći sud je počinio pogrešku koja se tiče prava kada je u točki 69. pobijane presude smatrao da se sporna odluka trebala analizirati kao odluka koja se odnosi i na sustav potpora i na pojedinačne potpore.

78 Utjecaj te pogreške koja se tiče prava na zakonitost pobijane presude ovisi ipak o ishodu ispitivanja ostalih prigovora koje je iznijela Komisija u prilog svojoj žalbi.

79 Kao drugo, u pogledu Komisijina prigovora Općem sudu da je u biti počinio pogrešku koja se tiče prava kada je ispitivao vezu koja postoji između povoljnih elemenata, kao što je smanjena porezna stopa, i nepovoljnih elemenata kao što je niža stopa odbitka programa potpora kao što je sporna mjera, u svrhu određivanja daje li taj program svojim korisnicima prednost koja je obuhvaćena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, valja podsjetiti na to da je Opći sud ocijenio, konkretno u točkama 47., 48. i 69. pobijane presude, da je za zaključak o postojanju takve prednosti Komisija bila dužna općenito ocijeniti predmetni program potpora uzimajući u obzir njegove posljedice koje su istodobno povoljne i nepovoljne za korisnike.

80 Stoga je u točkama 53. i 54. te presude Opći sud smatrao da je, kako bi mogao odrediti može li sporna mjera dati prednost svojim korisnicima stavljajući ih u povoljniji položaj od onog u kojem bi bili da su morali djelovati u obliku SDD-a, bilo nužno ispitati različite sastavnice poreznog sustava primjenjivog na sve neprofitne subjekte, s obzirom na to da te sastavnice čine nerazdvojivu cjelinu.

81 U tom pogledu, Opći sud je u točki 55. navedene presude utvrdio da je Komisija ispravno utvrdila da se u predmetnom razdoblju, između 1990. i 2015. godine, na klubove prihvatljive za spornu mjeru primjenjivala smanjena nominalna stopa poreza u odnosu na klubove koji djeluju u obliku SDD-a.

82 Međutim, Opći sud je u točkama 56., 59., 65., 66. i 69. smatrao da se u analizi sustava oporezivanja neprofitnih subjekata kao cjeline ocjena prednosti koja prolazi iz smanjene porezne stope ne može odvojiti od ispitivanja drugih elemenata tog poreznog sustava i, konkretno, od ispitivanja poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti. No, iz elemenata koje je pružio drugi klub korisnik sporne mjere tijekom upravnog postupka koji se vodio pred Komisijom, navedenih u točki 57. ove presude, proizlazi da je najveći dio koristi koji se može postići bio niži za neprofitne subjekte od onog koji je primjenjiv na SDD-ove i da je ta okolnost od posebne važnosti u sektoru profesionalnog nogometa.

83 U tim okolnostima, Opći sud je u točkama 58. do 60. i 67. pobijane presude zaključio da kada je Komisija, na kojoj je teret dokazivanja postojanja prednosti, u uvodnoj izjavi 68. sporne odluke utvrdila samo to da nije dokazano da je taj odbitak „bio načelno i dugoročno povoljniji”, s jedne strane, i da je taj odbitak bio dodijeljen samo „u određenim okolnostima koje se ne primjenjuju trajno”, s druge strane, nije u dovoljnoj mjeri dokazala da se moglo isključiti da bi i najmanje mogućnosti odbitka dale protutežu prednosti koja proizlazi iz smanjene porezne stope, iako je imala mogućnost zatražiti od Kraljevine Španjolske svaki relevantni podatak u tom pogledu.

84 To obrazloženje sadržava pogreške koje se tiču prava.

85 Doduše, kako je Opći sud u bitnome ispravno smatrao u točkama 47., 48., 53., 54. i 69. pobijane presude, kada je riječ o programima potpora, iako se Komisija može ograničiti samo na ispitivanje općih obilježja tog sustava a da nije dužna ispitati svaki pojedinačni slučaj primjene, ipak mora, kao što proizlazi iz točaka 63. do 65. ove presude, provesti sveukupnu procjenu navedenog sustava, uzimajući u obzir sve sastavnice koje čine njegova obilježja, kako povoljna tako i nepovoljna za korisnike.

86 Međutim, s obzirom na to da se u slučaju takvog sustava potpora ispitivanje koje Komisija mora provesti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a odnosi isključivo, kao što proizlazi iz točaka 66. i 68. do 77. ove presude, na taj sustav, a ne na potpore dodijeljene naknadno na njegovom temelju, pitanje

daje li navedeni sustav prednost svojim korisnicima ne može ovisiti o financijskoj situaciji tih korisnika, nego se mora nužno ocijeniti, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 76. svojeg mišljenja, na temelju trenutka donošenja predmetnog sustava, provodeći analizu *ex ante* (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 22.).

87 Stoga, kada se porezni sustav potpora primjenjuje godišnje ili periodično, Komisija mora, sukladno sudskoj praksi iz točaka 58. do 60. i 64. ove presude, samo dokazati da taj sustav potpora može ići u korist svojim korisnicima, uz provjeru da on, gledao sveobuhvatno i s obzirom na vlastite značajke, može u trenutku njegova donošenja dovesti do nižeg oporezivanja od onog koje proizlazi iz primjene općeg sustava oporezivanja, pri čemu nije važno to da, s obzirom na te značajke, ta institucija ne može unaprijed i za svako porezno razdoblje utvrditi preciznu razinu njegova oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 19. i 24.).

88 U skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točki 65. ove presude Komisija mora odrediti u stadiju eventualnog povrata dodijeljene potpore na temelju tog sustava potpora je li navedeni sustav zaista pribavio korist svojim korisnicima gledano individualno jer takav povrat zahtijeva da se utvrdi točan iznos potpore koji su potonji zaista ostvarili za svako porezno razdoblje.

89 Slijedi da nemogućnost utvrđenja takvog iznosa u trenutku donošenja sustava potpora ne može spriječiti Komisiju da utvrdi da taj sustav može od tog stadija pribaviti korist potonjima i, povezano s tim, ne može osloboditi dotičnu državu članicu od obveze da prijavi takav sustav na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a.

90 U tom pogledu treba podsjetiti na to da je obveza prijave uvedena tom odredbom jedan od temeljnih elemenata sustava nadzora uspostavljenog UFEU-om u području državnih potpora. U okviru tog sustava države članice imaju obvezu, s jedne strane, prijaviti Komisiji svaku mjeru kojom se želi uvesti ili izmijeniti potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i, s druge strane, ne primijeniti takvu mjeru sve dok ta institucija ne donese konačnu odluku o spomenutoj mjeri, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a (vidjeti osobito presudu od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 56. i navedenu sudsku praksu).

91 Stoga je ta obveza prijave ključna kako bi omogućila Komisiji da u potpunosti ispuni svoj zadatak nadzora koji joj je povjeren člancima 107. i 108. UFEU-a u području državnih potpora, a osobito kako bi ocijenila, prilikom izvršavanja isključive nadležnosti koju ima u tom pogledu, pod nadzorom sudova Unije, spojivost mjera potpore s unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2019., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, t. 79. i 146.).

92 Ispitivanje koje Komisija provodi u pogledu uvjeta postojanja državne potpore obuhvaćeno člankom 107. stavkom 1. UFEU-a ne može stoga stavljati u povoljniji položaj države članice koje isplaćuju potpore kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a, na štetu onih koje u skladu s tom odredbom prijavljuju potpore u fazi projekta i ne provode ih dok čekaju konačnu odluku koju donese ta institucija (vidjeti u tom smislu osobito presude od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-298/00 P, EU:C:2004:240, t. 49. i od 1. lipnja 2006., P & O European Ferries (Vizcaya) i Diputación Foral de Vizcaya/Komisija, C-442/03 P i C-471/03 P, EU:C:2006:356, t. 110.).

93 Kao što je nezavisni odvjetnik iznio u točki 83. svojeg mišljenja, države članice koje uvedu sustav potpora kršeći obvezu koju imaju na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a bile bi međutim stavljene u povoljniji položaj u odnosu na one koje ispunjavaju tu obvezu kad bi Komisija bila dužna provjeriti, u svrhu ocjene postojanja sustava potpora, na temelju podataka prikupljenih nakon donošenja tog sustava, je li prednost doista ostvarena prilikom svih naknadnih poreznih razdoblja, primjenom predmetnog sustava, ili jesu li mjere koje su se ostvarile tijekom određenih poreznih razdoblja bile kompenzirane nedostacima utvrđenima prilikom drugih poreznih razdoblja.

94 No, u ovom slučaju nesporno je da, kao što je Opći sud utvrdio u točki 55. pobijane presude u okviru svoje samostalne ocjene činjenica, navedene u točki 81. ove presude, sustav potpora koji proizlazi iz sporne mjere od trenutka njegova donošenja, s obzirom na to da je iznimno davao određenim klubovima koji su prihvatljivi za taj sustav, među kojima je bio FCB, mogućnost nastavka djelovanja u svojstvu neprofitnog subjekta, omogućio im je ostvarivanje koristi od smanjene porezne stope u odnosu na onu koja je primjenjiva na klubove koji djeluju kao SDD.

95 Time je predmetni sustav potpora mogao od trenutka njegova donošenja staviti klubove koji djeluju kao neprofitni subjekt u povoljniji položaj u odnosu na klubove koji djeluju kao SDD, pribavljajući im prednost koja može biti obuhvaćena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.

96 Istina je da je također nesporno da je od tog trenutka taj sustav predviđao stopu odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti koja je niža od one primjenjive na SDD.

97 Međutim, kao što proizlazi iz točaka 86. do 93. ove presude, ta okolnost ne može dovesti u pitanje zaključak prema kojemu predmetni sustav potpora donosi korist svojim korisnicima od datuma njegova donošenja.

98 Naime, uz rizik da se u povoljniji položaj stave sustavi potpore koji su provedeni uz povredu obveze uvedene u članku 108. stavku 3. UFEU-a, ispitivanje učinka predmetnog odbitka u svrhu primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a, za koji je nesporno da ovisi o naknadnom ostvarenju nasumičnih i varijabilnih događaja, na smanjenu poreznu stopu predviđenu predmetnim poreznim sustavom, a osobito ocjena hoće li ta smanjena stopa biti neutralizirana navedenim odbitkom ne mogu se, kada je riječ o poreznom sustavu potpora poput onog u ovom predmetu, koji se primjenjuje godišnje, izvršiti u trenutku donošenja navedenog sustava jer se taj učinak može ostvariti samo na temelju naknadnih poreznih razdoblja.

99 To je tim više slučaj kada se kao u ovom slučaju, kao što je nezavisni odvjetnik u bitnome iznio u točkama 112. i 113. svojeg mišljenja, sustav potpora treba primijeniti tijekom neodređenog razdoblja, imajući na umu eventualne mogućnosti odgode u obliku poreznog kredita koje ističu FCB i Kraljevina Španjolska, na način da se ne može nikada u potpunosti isključiti, kao što je uostalom sam Opći sud naglasio u točki 60. pobijane presude, da predmetni odbitak dovodi do vremenskog ujednačavanja učinaka sporne mjere koji bi mogao u nekom trenutku kompenzirati smanjenu poreznu stopu. Tek kada se takav sustav konačno prestane primjenjivati, ako dođe do takvog prestanka primjene, moguće je definitivno odrediti je li taj odbitak zaista neutralizirao primjenu smanjene porezne stope.

100 Nevažno je u tom kontekstu, suprotno onomu što naglašava Opći sud u točkama 65., 66. i 69. pobijane presude, da odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti ima posebnu važnost u sektoru profesionalnog nogometa, osobito uzevši u obzir praksu transfera igrača, što je također istaknuo FCB na raspravi. Naime, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, ta okolnost ne može izmijeniti uvjete primjene članaka 107. i 108. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2006., Meca-Medina i Majcen/Komisija, C-519/04 P, EU:C:2006:492, t. 28.).

101 Slijedi da, kako bi u dovoljnoj mjeri dokazala da predmetni sustav potpora pribavlja svojim korisnicima prednost koja ulazi u članak 107. stavak 1. UFEU-a, Komisija nije bila dužna u spornoj odluci ispitati učinak odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti niti odgode u obliku poreznog kredita, a osobito neutraliziraju li taj odbitak ili te mogućnosti prednost koja proizlazi iz smanjene porezne stope. Mogućnost takve neutralizacije ne može dovesti do toga da Komisija nije mogla utvrditi postojanje sustava potpora niti uostalom da nije mogla naložiti povrat pojedinačnih potpora u mjeri u kojoj su one dodijeljene klubovima korisnicima na temelju tog sustava na osnovi određenih poreznih razdoblja, nakon donošenja sporne odluke. Naime, upravo u stadiju eventualnog povrata potpore dodijeljene na temelju tog sustava potpora Komisija mora uzeti u obzir te učinke kada treba odrediti točan iznos potpore koju je korisnik stvarno ostvario.

102 Stoga valja utvrditi da je Opći sud, kada je u točkama 59. i 67. pobijane presude odlučio da je Komisija bila dužna provesti takvo ispitivanje, počinio pogrešku koja se tiče prava a da nije potrebno u tom pogledu uzeti u obzir dokument koji je Komisija podnijela u prilogu svojoj replici u pogledu transfera, osobito FCB-a, kao ni elemente koje je iznijela u pogledu dosega sporne odluke ili određenih činjenica i odredbi nacionalnog prava u pogledu odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, čiju dopuštenost FCB osporava.

103 Ta pogreška koja se tiče prava dovela je Opći sud do toga da počini drugu pogrešku koja se tiče prava kada je u točki 59. pobijane presude prigovorio Komisiji da nije tražila od Kraljevine Španjolske relevantne podatke koji omogućuju ocijeniti taj učinak.

104 Iz prethodno navedenoga nadalje slijedi da je Opći sud također počinio pogrešku koja se tiče prava kada je odlučio u točkama 72. do 75. pobijane presude da razlike između sustava potpora koje proizlaze iz sustava potpora u spornoj mjeri i sustava potpora koje su predmet presude od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811) priječe primjenu utvrđenja Suda osobito u točkama 19. do 24. te presude, u ovom predmetu. Naime, osim činjeničnih razlika koje nisu relevantne za primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a, navedena presuda, kako proizlazi osobito iz točaka 86. i 87. ove presude, odnosila se također na sustav potpora koji je, od trenutka njegova donošenja, pribavljao korist svojem korisniku dodjeljujući mu smanjenu poreznu stopu, iako nije bilo moguće da Komisija utvrdi unaprijed i za svako porezno razdoblje preciznu razinu poreza koja se na njega odnosi.

105 Ta utvrđenja ne može nikako dovesti u pitanje argumentacija koju je iznijela Kraljevina Španjolska, kako u podnescima tako i na raspravi, koja se odnosi na poreznu autonomiju država članica. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, one moraju izvršavati svoju nadležnost u području izravnih poreza uz poštovanje prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 2019., État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, t. 31. i navedenu sudsku praksu) i osobito pravila uvedenih UFEU-om u području državnih potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 25., 29. i 36.). Države članice moraju se stoga suzdržati u izvršavanju te nadležnosti od donošenja mjera koje mogu činiti državne potpore nespojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. UFEU-a.

106 Na temelju svih tih razloga valja ukinuti pobijanu presudu u dijelu u kojem se prihvaća drugi tužbeni razlog koji je iznesen u prvom stupnju i posljedično poništava sporna odluka.

Tužba pred Općim sudom

107 U skladu s drugom rečenicom prvog stavka članka 61. Statuta Suda Europske unije, Sud u slučaju ukidanja odluke Općeg suda može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta.

108 U ovom slučaju, osobito uzevši u obzir okolnost da se tužba za poništenje koju je podnio FCB u predmetu T-865/16 temelji na razlozima koji su bili predmet kontradiktorne rasprave pred Općim sudom i čije razmatranje ne zahtijeva provođenje nikakve dodatne mjere upravljanja postupkom ili izvođenja dokaza u spisu, Sud smatra da stanje postupka povodom tužbe omogućuje donošenje presude te da o tužbi treba konačno odlučiti (vidjeti analogijom presudu od 8. rujna 2020., Komisija i Vijeće/Carreras Sequeros i dr., C-119/19 P i C-126/19 P, EU:C:2020:676, t. 130.), u okviru spora koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2008., Chronopost i La Poste/UFEX i dr., C-341/06 P i C-342/06 P, EU:C:2008:375, t. 134.).

109 Ta se tužba temelji na pet tužbenih razloga, navedenih u točki 8. ove presude. Budući da je Opći sud odbio prvi od tih razloga a da FCB ili Kraljevina Španjolska u okviru protužalbe ne osporavaju osnovanost tog dijela pobijane presude, ukidanje te presude Suda ne dovodi u pitanje presudu jer je Opći sud odbio taj razlog (vidjeti analogijom presudu od 1. srpnja 2008., Chronopost i La Poste/UFEX i dr., C-341/06 P i C-342/06 P, EU:C:2008:375, t. 138.).

110 Naime, članak 178. stavak 1. Poslovnika propisuje da je protužalbeni zahtjev usmjeren na potpuno ili djelomično ukidanje odluke Općeg suda a da ne ograničava doseg tog zahtjeva na odluku Općeg suda kakva proizlazi iz izreke te odluke, za razliku od članka 169. stavka 1. tog poslovnika, koji se odnosi na žalbeni zahtjev. Slijedi da su u ovom slučaju FCB i Kraljevina Španjolska mogli podnijeti protužalbu kojom se dovodi u pitanje odbijanje prvog tužbenog razloga Općeg suda, iznesenog u prvom stupnju. U nedostatku takve protužalbe pobijana presuda postala je pravomoćna u dijelu u kojem je Opći sud odbio prvi tužbeni razlog iznesen u prvom stupnju.

111 U tim okolnostima, valja samo ispitati ostala četiri tužbena razloga koje je FCB iznio u prvom stupnju.

Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a, u dijelu u kojem je Komisija počinila pogrešku u ocjeni u pogledu postojanja prednosti i na povredi načela dobre uprave u ispitivanju postojanja navedene prednosti

Argumentacija stranaka

112 FCB, koji podupire Kraljevina Španjolska, prigovara Komisiji da je smatrala da mu je sporna mjera pribavila korist koja ulazi u članak 107. stavak 1. UFEU-a. Naime, ona je provela formalnu usporedbu poreznih stopa primjenjivih na dionička društva i na neprofitne subjekte a da nije ispitala opseg poreznih odbitaka na koje je svaki od tih subjekata imao pravo. Time je Komisija propustila utvrditi je li u predmetnom razdoblju efektivna stopa oporezivanja četiriju nogometnih klubova o kojima je riječ bila pogodnija. Međutim, usporedno ispitivanje kumulativnih učinaka poreznih stopa i primjenjivih odbitaka pokazalo bi da je dotični sustav zapravo imao nepovoljan učinak na FCB, u usporedbi s režimom primjenjivim na SDD. Komisija je stoga povrijedila svoju obvezu provedbe potpune i nepristrane analize svih relevantnih elemenata spisa. Time je također povrijedila članak 107. stavak 1. UFEU-a zbog nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja te je povrijedila pretpostavku nedužnosti.

113 Komisija pobija tu argumentaciju.

Ocjena Suda

114 U tom pogledu dovoljno je utvrditi u biti da zbog razloga iznesenih u točkama 79. do 106. ove presude Komisija nije bila dužna ispitati u spornoj odluci učinak odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, a osobito pitanje neutralizira li on prednost koja proizlazi iz smanjene porezne stope, kako bi u dovoljnoj mjeri dokazala da je sustav potpora koji proizlazi iz sporne mjere davao svojim korisnicima prednost koja ulazi u članak 107. stavak 1. UFEU-a. Stoga Komisija nije trebala tražiti od Kraljevine Španjolske da podnese mjerodavne dokaze koji bi omogućili provedbu takve ocjene u svrhu donošenja te odluke.

115 Stoga je Komisija ispravno u uvodnoj izjavi 68. navedene odluke smatrala da odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti primjenjiv na neprofitne subjekte nije trebalo uzeti u obzir kako bi se odredilo daje li sporna mjera prednost svojim korisnicima, zato što, s obzirom na to da je dodijeljena isključivo pod određenim uvjetima koji nisu uvijek ispunjeni, taj odbitak nije mogao sustavno neutralizirati prednost koju daje smanjena porezna stopa za svako porezno razdoblje. Kao što je Komisija ispravno navela u uvodnoj izjavi 95. iste odluke, učinak navedenog odbitka trebalo bi naprotiv uzeti u obzir za svaki pojedinačni slučaj u okviru postupka povrata, u svrhu određivanja točnog iznosa potpore koju treba vratiti za svako porezno razdoblje.

116 Što se tiče navoda FCB-a koji se temelje na tome da nije došlo do narušavanja tržišnog natjecanja i povrede pretpostavke nedužnosti, što je Opći sud utvrdio u točkama 39. i 40. pobijane presude, valja utvrditi da se oni ne temelje ni na kakvom samostalnom razmatranju nego se u cijelosti podudaraju s

ostalim argumentima koji su izneseni u prilog drugom tužbenom razlogu kojim se želi dokazati pogreška u ocjeni u pogledu postojanja prednosti i povrede načela dobre uprave. Te navode stoga treba odbiti zbog istih razloga.

117 Slijedom navedenog, drugi tužbeni razlog valja odbiti kao neosnovan.

Treći tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti

Argumentacija stranaka

118 FCB ističe da je Komisija u spornoj odluci povrijedila načelo zaštite legitimnog očekivanja, u dijelu u kojem je naložila povrat predmetne potpore. Naime, FCB se mogao pozvati na legitimno očekivanje u zakonitost predmetnog općeg poreznog sustava, od kojeg se taj klub uostalom nije mogao izuzeti, s obzirom na, s jedne strane, djelovanje španjolskih poreznih tijela, koja su tijekom različitih nadzora koje su provela tijekom razdoblja u kojem je Komisija provela postupak na temelju članaka 107. i 108. UFEU-a i dalje na njega primjenjivala porezni sustav primjenjiv na neprofitne subjekte i, s druge strane, očito pretjerano trajanje tog postupka jer je prošlo više od četiri godine od zaprimanja pritužbe do pokretanja formalnog ispitnog postupka i više od 30 dodatnih mjeseci koji su bili potrebni za donošenje sporne odluke. Trebalo bi nadalje uzeti u obzir iznimnu prirodu navedenog postupka, koji je bio pokrenut tek nakon intervencije Europskog ombudsmana.

119 Komisija pobija tu argumentaciju.

Ocjena Suda

120 Valja podsjetiti na to da je ustaljena sudska praksa Suda da, vodeći računa o obvezujućem karakteru nadzora državnih potpora koji Komisija provodi na temelju članka 108. UFEU-a, s jedne strane, poduzetnici korisnici potpore načelno mogu imati legitimna očekivanja u vezi sa zakonitošću potpore samo ako je ona dodijeljena uz poštovanje postupka propisanog u tom članku i da, s druge strane, gospodarski subjekt koji postupa s dužnom pažnjom u pravilu mora imati mogućnost uvjeriti se da je taj postupak bio poštovan. Konkretno, kada je potpora primijenjena bez prethodne prijave Komisiji, tako da je nezakonita na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a, korisnik potpore ne može se u tom trenutku pozvati na legitimna očekivanja o zakonitosti njezine dodjele (presude od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 98. kao i od 29. srpnja 2019., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, t. 145.). Isto vrijedi za slučajeve pojedinačne potpore kao i za potpore dodijeljene na temelju sustava potpora (presuda od 30. travnja 2020., Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, t. 46.).

121 Stoga, ako Kraljevina Španjolska u ovom slučaju nije prijavila sporne mjere na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a, FCB se ni u kojem slučaju ne može pozvati na povredu načela zaštite legitimnog očekivanja.

122 Osobito valja naglasiti, a da nije nužno izjasniti se o navodnom predugom trajanju postupka, da s obzirom na to da ta država članica nije dopustila Komisiji da ocijeni tu mjeru u odnosu na članak 107. UFEU-a, iz trajanja tog postupka ne može se izvesti nikakva naznaka u pogledu njezine sukladnosti s tom odredbom.

123 Konačno, kada je riječ o navodnoj povredi načela pravne sigurnosti, valja utvrditi da iako se FCB formalno poziva na povredu tog načela u naslovu svojeg trećeg tužbenog razloga, ne iznosi međutim nikakav poseban argument kojim bi dokazao takvu povredu.

124 Iz toga slijedi da treći tužbeni razlog treba odbiti kao neosnovan.

Četvrti tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer Komisija nije uzela u obzir činjenicu da je sporna mjera bila opravdana internom logikom poreznog sustava

Argumentacija stranaka

125 FCB, koji podupire Kraljevina Španjolska, ističe da je postojanje različitih poreznih sustava za neprofitne subjekte i za dionička društva opravdano internom logikom španjolskog poreznog sustava. Naime, iako prvonavedeni ne raspodjeljuju svoju dobit članovima, drugi nastoje naprotiv osigurati da se takva dobit raspodijeli među njihovim članovima. Postojanje takvog različitog poreznog sustava bilo bi stoga također opravdano u sektoru profesionalnog nogometa. No, Komisija nije objasnila zbog čega to nije slučaj u tom sektoru, kršeći obvezu obrazlaganja koju ima na temelju članka 296. UFEU-a.

126 Komisija pobija tu argumentaciju.

Ocjena Suda

127 Valja utvrditi da, suprotno onomu što pretpostavlja FCB argumentacijom koju iznosi u prilog svojem četvrtom tužbenom razlogu, sporna mjera koju je ispitala Komisija u svojoj odluci, u odnosu na članak 107. UFEU-a, ne sastoji se od postojanja različitih poreznih sustava u španjolskom poreznom sustavu, za neprofitne subjekte i za dionička društva, nego od suženja osobnog područja primjene sustava oporezivanja neprofitnih subjekata u sektoru profesionalnog sporta, koji implicira postojanje razlike u postupanju između profesionalnih nogometnih klubova, u pogledu pristupa tom pravnom obliku i koji stoga uvodi različiti porezni sustav između tih klubova, ovisno o tome jesu li dužni preoblikovati se u dionička društva ili su mogli, odstupajući od toga, nastaviti djelovati kao neprofitni subjekti.

128 Slijedi da četvrti tužbeni razlog, u dijelu u kojem se njime želi opravdati mjera različita od one koja je predmet sporne odluke, treba odbaciti kao bespredmetan.

Peti tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 108. UFEU-a kao i članaka 21. do 23. Uredbe 2015/1589 jer je Komisija naložila povrat postojeće potpore i nije poštovala postupak predviđen za tu vrstu potpora

Argumentacija stranaka

129 FCB, koji podupire Kraljevina Španjolska, ističe da je Komisija počinila pogrešku kada nije utvrdila da je sporna mjera „postojeća mjera” u smislu članka 1. točke (b) podtočke i. Uredbe 2015/1589 jer je različito postupanje prema dioničkim društvima i neprofitnim subjektima u sektoru profesionalnog nogometa, u pogledu porezne stope koja se na njih primjenjuje, već postojalo u trenutku pristupanja Kraljevine Španjolske Europskoj ekonomskoj zajednici 1. siječnja 1986. Naime, Zakon o porezu na dobit koji je bio na snazi u trenutku tog postupanja, odnosno Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (Zakon br. 61/1978 o porezu na dobit) od 27. prosinca 1978. (BOE br. 312 od 30. prosinca 1978., str. 29429.), već je uveo različite porezne sustave za ta društva i te subjekte. Posljedično, primjenom članka 108. UFEU-a Komisija ne može naložiti povrat potpore. Sukladno člancima 21. do 23. te uredbe, Komisija je mogla naprotiv smatrati da je sporna mjera bila postojeća mjera nespojiva s unutarnjim tržištem i po potrebi ispitati mjere koje su korisne u svrhu ukidanja te potpore.

130 Komisija pobija tu argumentaciju.

Ocjena Suda

131 Valja podsjetiti na to da u skladu s člankom 1. točkom (b) podtočkom i. Uredbe 2015/1589 „postojeća potpora” znači svaka mjera potpore koja je u državama članicama postojala prije stupanja na snagu UFEU-a te koja se nastavila i nakon njegova stupanja na snagu u odnosnim državama članicama.

132 Osim toga, na temelju članka 1. točke (c) te uredbe, izmjena postojeće potpore mora se smatrati „novom potporom” podložnom obvezi prijave predviđenoj u članku 108. stavku 3. UFEU-a. Članak 4. stavak 1. prva rečenica Uredbe br. 794/2004, kako je izmijenjena Uredbom 2015/2282, precizira u tom pogledu da za potrebe primjene članka 1. točke (c) Uredbe 2015/1589 izmjena zatečene potpore znači svaku promjenu, osim promjene čisto formalne ili administrativne prirode koja ne može utjecati na ocjenu usklađenosti mjere potpore sa zajedničkim tržištem.

133 U ovom slučaju istina je da je nesporno da je smanjena porezna stopa primjenjiva na neprofitne subjekte postojala prije pristupanja Kraljevine Španjolske Europskoj ekonomskoj zajednici 1. siječnja 1986.

134 Međutim, kako je Komisija iznijela u uvodnoj izjavi 79. sporne odluke, izmjena koja je uvedena Zakonom 10/1990 nakon tog pristupanja uvela je razlikovanje u sektoru profesionalnog nogometa, uskraćujući općenito profesionalnim nogometnim klubovima mogućnost da djeluju kao neprofitni subjekti, zadržavajući tu mogućnost i porezni sustav koji je s njome bio povezan za četiri nogometna kluba prihvatljiva za to odstupanje.

135 Time je Zakon 10/1990 uveo porezno razlikovanje u okviru istog sektora koje nije čisto formalne ili administrativne prirode.

136 Osobito valja utvrditi da ta izmjena može utjecati na ocjenu sukladnosti sporne mjere u odnosu na članak 107. stavak 3. UFEU-a jer ograničavanjem primjene pogodnog poreznog tretmana koji iz nje proizlazi na samo određene profesionalne klubove ona može utjecati na mogućnost Kraljevine Španjolske da se pozove na spojivost predmetnog poreznog sustava s obzirom na cilj promicanja sporta, ispitanu u uvodnim izjavama 85. i 86. sporne odluke, kao cilj od općeg interesa, u smislu članka 107. stavka 3. točke (c) UFEU-a.

137 Iz toga slijedi da peti tužbeni razlog treba odbiti kao neosnovan.

138 Budući da nijedan od tužbenih razloga nije prihvaćen, tužbu posljedično treba odbiti.

Troškovi

139 U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika, kad žalba nije osnovana ili kad je osnovana i Sud sâm konačno odluči o sporu, Sud odlučuje o troškovima.

140 Sukladno članku 138. stavku 1. tog poslovnika, koji se primjenjuje na žalbeni postupak na temelju njegova članka 184. stavka 1., stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.

141 U ovom slučaju, budući da je FCB izgubio spor i da je Komisija postavila zahtjev pred Općim sudom da se FCB-u naloži snošenje troškova, ali ne i pred Sudom, treba mu naložiti snošenje Komisijinih troškova u vezi s postupkom pred Općim sudom, pri čemu Komisija treba snositi vlastite troškove u vezi s ovom žalbom.

142 U skladu s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Posljedično, Kraljevina Španjolska, koja je bila intervenijent u postupku pred Općim sudom i koja je sudjelovala u postupku pred Sudom, snosi vlastite troškove.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. **Presuda Općeg suda Europske unije od 26. veljače 2019., Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113) ukida se u dijelu u kojem se njome prihvaća drugi tužbeni razlog iznesen u prvom stupnju i poništava odluka Komisije (EU) 2016/2391 od 4. srpnja 2016. o državnoj potpori SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) koju je dodijelila Španjolska za određene nogometne klubove.**

2. **Odbija se tužba koju je podnio Fútbol Club Barcelona u predmetu T-865/16 radi poništenja Odluke 2016/2391.**

3. **Fútbol Club Barcelona snosit će, osim vlastitih, i troškove Europske komisije u okviru postupka pred Općim sudom Europske unije.**

4. **Europska komisija snosi vlastite troškove u okviru ove žalbe.**

5. **Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.**

Potpisi