



## Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2019. gada 26. februārī\*

Valsts atbalsts – Atbalsts, ko Spānijas iestādes piešķirušas atsevišķiem profesionālā futbola klubiem – Preferenciāla ienākumu nodokļa likme, ko piemēro klubiem, kuriem ir atļauts izmantot bezpeļņas organizācijas statusu – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Priekšrocība

Lietā T-865/16

**Fútbol Club Barcelona**, Barselona (Spānija), ko sākotnēji pārstāvēja *J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco* un *C. Iglesias Megías*, vēlāk – *J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset* un *A. Sellés Marco*, advokāti,

prasītājs,

ko atbalsta

**Spānijas Karaliste**, ko sākotnēji pārstāvēja *A. Gavela Llopis* un *J. García-Valdecasas Dorego*, vēlāk – *A. Gavela Llopis*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

**Eiropas Komisiju**, ko pārstāv *G. Luengo, B. Stromsky* un *P. Němečková*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību, kas ir pamatota ar LESD 263. pantu un ar ko tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2016/2391 (2016. gada 4. jūlijs) par valsts atbalstu SA.29769 ((2013/C) (ex 2013/NN)), ko īstenojusi Spānija konkrētu futbola klubu labā (OV 2016, L 357, 1. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs H. Kanninens [*H. Kanninen*] (referents), tiesneši J. Švarcs [*J. Schwarcz*] un K. Iliopuls [*C. Iliopoulos*],

sekretārs: H. Palasio Gonsales [*J. Palacio González*], galvenais administrators,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2018. gada 26. jūnija tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – spāņu.

## Spriedums

### Tiesvedības priekšvēsture

- 1 Ar 1990. gada 15. oktobra *Ley 10/1990 del Deporte* (Likums 10/1990 par sportu) (*BOE* Nr. 249, 1990. gada 17. oktobris, 30397. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums 10/1990”) 19. panta 1. punktu visiem Spānijas profesionālajiem sporta klubiem ir noteikts pienākums pārstrukturēties par sporta sabiedrībām ar ierobežotu atbildību (turpmāk tekstā – “SSIA”). Šī likuma mērķis bija veicināt klubu darbības atbildīgāku vadību, koriģējot to juridisko formu.
- 2 Ar septīto papildu normu Likumā 10/1990 tomēr tika paredzēts izņēmums attiecībā uz profesionālajiem sporta klubiem, kuru bilance finanšu gados pirms šī likuma pieņemšanas ir bijusi pozitīva. Prasītājs *Fútbol Club Barcelona*, kā arī trīs citi profesionālā futbola klubi ietilpa Likumā 10/1990 paredzētā izņēmuma piemērošanas jomā. Tādēļ šīm četrām struktūrām bija iespēja – ko tās izmantoja – turpināt darbību sporta klubu formā.
- 3 Atšķirībā no SSIA sporta klubi ir bezpeļņas juridiskas personas, kurām tādēļ tiek piemērota īpaša ienākumu nodokļa likme. Šī likme līdz 2016. gadam saglabājās zemāka par likmi, kāda ir piemērojama SSIA.
- 4 2013. gada 18. decembra vēstulē Eiropas Komisija paziņoja Spānijas Karalistei savu lēmumu sākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru par varbūtēju preferenciālu nodokļu režīmu, kas piešķirts četriem profesionālajiem futbola sporta klubiem, tostarp prasītājam, salīdzinājumā ar SSIA.
- 5 Formālās izmeklēšanas procedūras gaitā Komisija saņēma un analizēja Spānijas Karalistes un ieinteresēto personu, tostarp prasītāja, rakstveida apsvērumus.
- 6 Ar Lēmumu (ES) 2016/2391 (2016. gada 4. jūlijs) par valsts atbalstu SA.29769 ((2013/C) (ex 2013/NN)), ko īstenojusi Spānija konkrētu futbola klubu labā (OV 2016, L 357, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”), Komisija secināja, ka ar Likumu 10/1990 Spānijas Karaliste ir nelikumīgi ieviesusi atbalstu uzņēmumu ienākuma nodokļa privilēģijas veidā par labu prasītājam, *Club Atlético Osasuna*, *Athletic Club* un *Real Madrid Club de Fútbol*, pārkāpdama LESD 108. panta 3. punktu (apstrīdētā lēmuma 1. pants). Turklāt Komisija secināja, ka šis režīms nav saderīgs ar iekšējo tirgu, un tādēļ pieprasīja Spānijas Karalistei to izbeigt (apstrīdētā lēmuma 4. panta 4. punkts) un atgūt no saņēmējiem starpību starp uzņēmumu ienākuma nodokli, ko tie ir samaksājuši, un uzņēmumu ienākuma nodokli, kāds tiem būtu jāmaksā, ja tiem no 2000. taksācijas gada būtu bijusi SSIA juridiskā forma (4. panta 1. punkts), vienlaikus īpaši paredzot gadījumu, kad atbalsts ir *de minimis* atbalsts (2. pants). Visbeidzot apstrīdētajā lēmumā tā adresātei ir noteikts pienākums ievērot tā rezolutīvajā daļā izvirzītās prasības – nekavējoties un efektīvi attiecībā uz piešķirtā atbalsta atgūšanu (5. panta 1. punkts) un četru mēnešu termiņā no tā paziņošanas dienas attiecībā uz šī lēmuma izpildi kopumā (5. panta 2. punkts).

### Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

- 7 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 7. decembrī, prasītājs cēla šo prasību.
- 8 Saistībā ar prasības pieteikumu prasītājs turklāt iesniedza Vispārējai tiesai lūgumu iesniegt dokumentu par šī atbalsta atgūšanas procedūru.
- 9 Komisija savu iebildumu rakstu Vispārējās tiesas kancelejā iesniedza 2017. gada 27. februārī.

- 10 Prasītājs repliku Vispārējās tiesas kancelejā iesniedza 2017. gada 19. aprīlī.
- 11 Ar 2017. gada 25. aprīļa lēmumu Vispārējās tiesas ceturtās palātas priekšsēdētājs atļāva Spānijas Karalistei iestāties lietā prasītāja prasījumu atbalstam.
- 12 Komisija savu atbildi uz repliku Vispārējās tiesas kancelejā iesniedza 2017. gada 6. jūnijā.
- 13 Spānijas Karaliste savu iestāšanās rakstu Vispārējās tiesas kancelejā iesniedza 2017. gada 6. jūlijā.
- 14 Attiecīgi 2017. gada 27. jūlijā un 23. augustā Komisija un prasītājs iesniedza apsvērumus par iestāšanās rakstu.
- 15 2017. gada 3. septembra vēstulē prasītājs norādīja, ka vēlas tikt uzklausīts tiesas sēdē.
- 16 Vispārējās tiesas Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros Vispārējā tiesa uzdeva Komisijai un Spānijas Karalistei rakstveida jautājumus, uz kuriem tās atbildēja noteiktajā termiņā.
- 17 Tiesas sēdē Komisija atteicās apstrīdēt prasības pieņemamību, kas tika atzīmēts tiesas sēdes protokolā.
- 18 Ar 2018. gada 28. jūnija vēstuli prasītājs iesniedza lūgumu publiski neminēt atsevišķus datus.
- 19 Ar 2018. gada 23. jūlija lēmumu Vispārējās tiesas ceturtās palātas priekšsēdētājs pasludināja tiesvedības mutvārdu daļu par pabeigtu.
- 20 Prasītāja prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- galvenokārt atcelt apstrīdēto lēmumu;
  - pakārtoti atcelt apstrīdētā lēmuma 4. un 5. pantu;
  - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 21 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- prasību noraidīt;
  - piespriest prasītājam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 22 Spānijas Karalistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- apmierināt prasītāja celto prasību un atcelt apstrīdēto lēmumu;
  - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

### **Juridiskais pamatojums**

- 23 Savas prasības pamatojumam prasītājs izvirza piecus pamatus, ar ko tiek apgalvots:
- pirmajā pamatā, ka ir pārkāpts LESD 49. pants kopsakarā ar LESD 107. un 108. pantu, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 16. pants, jo Komisija nav izpildījusi pienākumu valsts atbalsta procedūrās ņemt vērā citu Līguma normu pārkāpumus;

- otrajā pamatā, ka būtībā ir pārkāpts LESD 107. panta 1. punkts, jo, pirmkārt, Komisija ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā attiecībā uz priekšrocības esamību un, otrkārt, analizē par minētās priekšrocības esamību ir pārkāpts labas pārvaldības princips;
- trešajā pamatā, ka ir pārkāpti tiesiskās palāvības aizsardzības un tiesiskās drošības aizsardzības principi;
- ceturtajā pamatā, ka ir pārkāpts LESD 107. panta 1. punkts, jo attiecīgais pasākums ir pamatots ar nodokļu sistēmas iekšējo loģiku;
- piektajā pamatā, ka ir pārkāpts LESD 108. panta 1. punkts un Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD] 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), 21.–23. pants, jo Komisija nav ievērojusi pastāvošajam atbalstam paredzēto procedūru.

### ***Par lūgumu iesniegt dokumentu***

- 24 Tiesas sēdē atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumu, prasītājs norādīja, ka dokumenta, kuru tas ir lūdzis iesniegt (skat. šī sprieduma 8. punktu), vēl nav; to apstiprināja Spānijas Karaliste. Tādējādi nav jālemj par šo lūgumu veikt procesa organizatorisko pasākumu.

### ***Par pirmo pamatu, kas balstīts uz LESD 49. panta kopsakarā ar LESD 107. un 108. pantu, kā arī Pamattiesību hartas 16. panta pārkāpumu***

- 25 Prasītājs apgalvo, ka Komisija, neņemdamā vērā īpašo apstākli, ka Likums 10/1990, kas ir apstrīdētā lēmuma priekšmets, ir pretrunā LESD 49. pantam, ciktāl ar to profesionālā sporta klubiem ir nepamatoti prasīta konkrēta juridiskā forma, nav izpildījusi savu pienākumu attiecīgajā procedūrā ņemt vērā citu Līguma normu pārkāpumus. Proti, ar Likumu 10/1990 esot ierobežota juridiskās formas izvēles brīvība un tārad brīvība veikt uzņēmējdarbību; Komisija to neesot ņemusi vērā.
- 26 Komisija apstrīd prasītāja argumentus.
- 27 Ar šo pamatu prasītājs būtībā apgalvo, ka Komisijai bija jākonstatē, ka profesionālajiem sporta klubiem noteiktais pienākums pārstrukturēties par SSIA bija pretrunā LESD 49. pantam. Ja tas būtu konstatēts, tiktu sekmēta šīs tiesvedības izbeigšana, piemērojot LESD 49. pantu vienīgajam valsts pasākumam, kurā profesionālajiem sporta klubiem ir noteikts pienākums pārstrukturēties par SSIA. Turklāt jāmin, ka prasītājs norāda uz Pamattiesību hartas 16. panta par darījumdarbības brīvību pārkāpumu, neizvirzīdams atbilstošus un patstāvīgus argumentus atsevišķi no argumentiem, kas izvirzīti saistībā ar LESD 49., 107. un 108. pantu.
- 28 Vispirms ir jānorāda, ka attiecībā uz izvēli celt prasību sakarā ar pienākumu neizpildi Komisijai ir diskrecionārā vara, kas liedz privātpersonām tiesības prasīt šai iestādei, lai tā paustu konkrētu nostāju (skat. rīkojumu, 2016. gada 24. novembris, *Petrattis*/Komisija, C-137/16 P, nav publicēts, EU:C:2016:904, 22. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ par Komisijas šajā lietā veiktajām procesuālajām izvēlēm, proti, centieniem labāk piemērot LESD 107. un 108. pantu, nevis LESD 49. pantu, Vispārējā tiesa nevar veikt pārbaudi.
- 29 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja LESD 107. un 108. pantā paredzētajā procedūrā Komisijai ir atstāta novērtējuma brīvība lemt par valsts atbalsta shēmas saderību ar iekšējā tirgus prasībām, no Līguma vispārējās sistēmas izriet, ka šīs procedūras iznākums nekad nedrīkst būt pretrunā tā īpašajām normām (skat. spriedumu, 2010. gada 9. septembris, *British Aggregates u.c.*/Komisija, T-359/04, EU:T:2010:366, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 30 Šis pienākums Komisijai it īpaši ir jāievēro gadījumā, kad arī šo citu Līguma normu mērķis ir nodrošināt neizkropļotu konkurenci iekšējā tirgū, kā tas šajā lietā ir ar LESD 49. pantu, kura mērķis ir aizsargāt brīvību veikt uzņēmējdarbību un tādējādi brīvu konkurenci starp dalībvalsts saimnieciskās darbības subjektiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, un pēdējās minētās dalībvalsts saimnieciskās darbības subjektiem. Pieņemot lēmumu par atbalsta saderību ar iekšējo tirgu, Komisija nevar neņemt vērā risku, ka atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti var apdraudēt konkurenci iekšējā tirgū (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 13. maijs, *Niki Luftfahrt*/Komisija, T-511/09, EU:T:2015:284, 215. punkts).
- 31 Tomēr jāpiebilst, ka šajā lietā prasītājs nenorāda uz procedūras iznākuma saistībā ar atbalsta shēmas saderības pārbaudi neatbilstību LESD 49. pantā paredzētajam brīvības veikt uzņēmējdarbību principam. Toties prasītājs sūdzas par to, ka Komisija nav pārbaudījusi, vai Likums 10/1990 – ar ko, pēc tās uzskatiem, bija pārkāpti LESD 107. un 108. pants, ieviešot izņēmuma režīmu par labu četriem profesionālā futbola klubiem, – savukārt ir pretrunā LESD 49. pantam, jo ar to ir ieviests noteikums, saskaņā ar kuru Spānijas profesionālajiem sporta klubiem ir jāpārstrukturējas par SSIA.
- 32 Šajā ziņā, ja šī sprieduma 29. un 30. punktā minētajā judikatūrā Komisijai ir paredzēts pienākums neatzīt par saderīgu tādu valsts atbalstu, ar kuru atsevišķu tā noteikumu dēļ ir pārkāptas citas Līguma normas (skat. spriedumu, 2010. gada 9. septembris, *British Aggregates u.c.*/Komisija, T-359/04, EU:T:2010:366, 92. punkts un tajā minētā judikatūra), tad ar to savukārt Komisijai nav prasīts pārbaudīt, vai šāds pārkāpums pastāv citos gadījumos, kad tā jau kvalificē attiecīgo pasākumu kā nelikumīgu un nesaderīgu valsts atbalstu.
- 33 Proti, pienākums ņemt vērā citu Līguma normu pārkāpumu procedūras valsts atbalsta jomā ietvaros ir jāsaprot saistībā ar prasību, lai procedūras iznākums nebūtu pretrunā minētajām Līguma normām, tā negatīvi ietekmējot iekšējo tirgu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 3. decembris, *Castelnuovo Energia*/Komisija, T-57/11, EU:T:2014:1021, 189. punkts) un saistībā ar LESD 49. panta pārkāpumu radot risku, ka atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti apdraudēs konkurenci.
- 34 Turklāt jau ir nospriests, ka apstākļi, ka tāds pasākums, kāds ir Spānijā reģistrēto profesionālo sporta klubu pienākums pārstrukturēties par SSIA, attiecīgā gadījumā bija pretrunā citām Eiropas Savienības tiesību normām, nevis LESD 107. un 108. pantam, neļāva izslēgt to, ka par “valsts atbalstu” tiek kvalificēts atbrīvojums no šī pasākuma, kāds tika piešķirts atsevišķiem uzņēmumiem tikmēr, kamēr attiecīgais pasākums radīja sekas attiecībā uz citiem uzņēmumiem un nebija nedz atcelts, nedz atzīts par nelikumīgu un tātad nepiemērojamu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 38. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 69. punkts).
- 35 No tā izriet, ka Komisijas kompetencē nav procedūrā, kas sāka valsts atbalsta jomā, atzīt, ka pastāv autonomas LESD 49. panta pārkāpums, un veikt vajadzīgos juridiskos pasākumus, izņemot ierobežoto gadījumu, uz kuru attiecas šī sprieduma 29. un 30. punktā minētā judikatūra, kurā attiecīgā atbalsta pasākuma nesaderība izriet no LESD 49. panta pārkāpuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Vācija*/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 76. punkts).
- 36 No iepriekš izklāstītā izriet, ka šis pamats ir balstīts uz prasītāja neskaidrību attiecībā uz pienākuma – attiecīgā gadījumā procedūrā par valsts atbalstu ņemt vērā citu LESD normu pārkāpumu – apjomu.
- 37 Tā kā Komisijai nav pienākuma saistībā ar procedūru, kuras rezultātā pieņemts apstrīdētais lēmums, analizēt to, vai, iespējams, ir pārkāpts LESD 49. pants, jo apstrīdētajā lēmumā attiecīgais pasākums jau ir kvalificēts kā nelikumīgs un nesaderīgs valsts atbalsts, šis pamats ir jānoraida kā nepamatots.

***Par otro pamatu, kas būtībā balstīts uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu, jo, pirmkārt, Komisija ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā attiecībā uz priekšrocības esamību un, otrkārt, analizē par minētās priekšrocības esamību ir pārkāpts labas pārvaldības princips***

- 38 Prasītājs, kuru atbalsta Spānijas Karaliste, uzskata, ka Komisija ir formāli salīdzinājusi nodokļa likmes, kas ir piemērojamas attiecīgi sabiedrībām ar ierobežotu atbildību un bezpeļņas organizācijām, neaplūkodama nošķirto nodokļu atskaitījumu piemērojamību, uz kādiem esot tiesības gan pirmajām, gan otrajām minētajām sabiedrībām. Tādējādi tā neesot pārbaudījusi, vai laikposmā no 1995. līdz 2016. gadam attiecīgo četru futbola klubu faktiskā nodokļa likme bija izdevīgāka vai nebija. Tādējādi Komisija neesot izpildījusi savu pienākumu veikt pilnīgu un objektīvu visu atbilstošo elementu analīzi un neesot ņēmusi vērā aplūkojamās valsts iejaukšanās kumulatīvo ietekmi un tāpat tās reālās sekas. Komisijai turklāt esot bijis aktīvi, tostarp ar informācijas pieprasījumiem, jāmeklē gan pierādījumi, kas pamato pārkāpumu, gan attaisnojoši pierādījumi. Nodokļa likmes un piemērojamo atskaitījumu kumulatīvo seku salīdzinošs vērtējums liekot secināt, ka attiecīgajam režīmam patiesībā ir nelabvēlīga ietekme uz prasītāju salīdzinājumā ar režīmu, kas piemērojams sabiedrībām ar ierobežotu atbildību. Papildus atsevišķajam prasītāja gadījumam Spānijas nodokļu sistēmas mērķis kopumā esot neitralizēt nodokļu likmju nesakritības starp sabiedrībām ar ierobežotu atbildību un bezpeļņas organizācijām. Spānijas Karaliste piebilst, ka apstrīdētā pasākuma mērķis bija vienīgi izveidot regulējumu, kas ļautu stabilizēt profesionālā futbola klubu situāciju.
- 39 Prasītājs saistībā ar šo pamatu arī apgalvo, ka ar apstrīdēto lēmumu ir pārkāpts LESD 107. panta 1. punkts, jo konkurences izkropļojuma nav.
- 40 Visbeidzot prasītājs apgalvo, ka ar apstrīdēto lēmumu ir pārkāpta nevainīguma prezumpcija.
- 41 Komisija prasa šo pamatu noraidīt, jo tā esot izpildījusi nosacījumus, kas judikatūrā ir izvirzīti attiecībā uz atbalsta shēmu, jo individuāli piešķirta atbalsta analīze tiek veikta tikai atgūšanas stadijā. Turklāt tā norāda, ka argumentam, saskaņā ar kuru tā esot veikusi tikai formālu piemērojamo nodokļa likmju salīdzinājumu, neņemdamā vērā faktiskās likmes, nav faktiskā pamatojuma. Faktisko likmju salīdzinājums, pamatojoties uz datiem, ko Spānijas iestādes sniegušas, administratīvajā procedūrā, liekot secināt, ka pastāv priekšrocība. Komisija piebilst, ka attiecīgajā pasākumā nebija paredzēts automātisks mehānisms šādi piešķirtās priekšrocības atcelšanai. Šajā ziņā prasītāja norāde uz papildu nodokļu atskaitījumiem atbilstoši SSIA režīmam, kas esot izrietējusi no iespējamās peļņas atkārtotas ieguldīšanas jaunu spēlētāju iegūšanā, neesot lietderīga, jo tā ir balstīta uz hipotētisku informāciju. Vispārīgi nodokļu likmju nesakritību starp sabiedrībām ar ierobežotu atbildību un bezpeļņas organizācijām varbūtējā neitralizēšana, veicot atskaitījumus atkārtotiem ieguldījumiem, izrietot no prasītāja pārāk vienkāršotajiem un, iespējams, kļūdainajiem aprēķiniem, kuros turklāt neesot ņemtas vērā citas šo režīmu atšķirības, kas ietekmē faktisko nodokļu likmi. Attiecībā uz iebildumu par rūpīgas un objektīvas pārbaudes pienākuma neizpildi Komisija apgalvo, ka šim iebildumam nav faktiskā pamatojuma un katrā ziņā prasītājs administratīvā procesa laikā nav norādījis, ka šo likmju nesakritību kompensētu atskaitījumu atkārtotiem ieguldījumiem augšējo robežu nesakritība.
- 42 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru “valsts atbalsta” jēdzienam, kā tas ir definēts Līgumā, ir juridisks raksturs un tas ir interpretējams, pamatojoties uz objektīvu informāciju. Šī iemesla dēļ Savienības tiesai, principā un ņemot vērā gan tās izskatīšanā esošā strīda konkrētos apstākļus, gan arī Komisijas sniegtā vērtējuma tehnisko vai komplekso raksturu, ir jāveic pilnīga pārbaude attiecībā uz jautājumu, vai pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā (skat. spriedumu, 2014. gada 4. septembris, *SNCM un Francija/Corsica Ferries France*, C-533/12 P un C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tāpat ir jautājumā par to, vai ar pasākumu uzņēmumam tiek vai netiek piešķirta priekšrocība.

- 44 Jāatgādina, ka par atbalstu tiek uzskatīta tāda iejaukšanās, kas, lai kādā formā tā nebūtu, var tieši vai netieši būt labvēlīga uzņēmumiem vai kas ir uzskatāma par ekonomisku priekšrocību, kuru tās saņēmējs uzņēmums nebūtu guvis parastos tirgus apstākļos (skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, *Trapeza Eurobank Ergasias*, C-690/13, EU:C:2015:235, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Atbalsta jēdziens ietver ne tikai tādus pozitīvus atbalstus kā subsīdijas, bet arī intervences pasākumus, kas dažādās formās samazina izmaksas, kādas parasti rodas uzņēmuma budžetā, un kam tādējādi, lai gan tās nav subsīdijas vārda tiešā nozīmē, ir tāds pats raksturs un identiskas sekas (spriedumi, 1999. gada 19. maijs, Itālija/Komisija, C-6/97, EU:C:1999:251, 15. punkts; 2013. gada 21. marts, Komisija/*Buczek Automotive*, C-405/11 P, nav publicēts, EU:C:2013:186, 30. punkts, un 2017. gada 20. septembris, Komisija/*Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 20. punkts).
- 46 Šajā ziņā pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piemēro labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedumi, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts, un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts).
- 47 Tāpat ir jānorāda, ka valsts intervences pasākumi var būt dažādās formās un ir jāanalizē pēc to iedarbības. Tādējādi, ja valsts iejaukšanās rada saņēmējiem atšķirīgas sekas, Komisijai ir jāņem vērā šo seku kumulatīvā iedarbība, lai pārbaudītu, vai pastāv varbūtēja priekšrocība (spriedums, 2013. gada 13. septembris, *Poste Italiane*/Komisija, T-525/08, nav publicēts, EU:T:2013:481, 61. punkts). Proti, Komisijai ir pienākums kopumā paredzēt kompleksus pasākumus, lai noteiktu, vai saņēmējiem uzņēmumiem ar tiem tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, kādu tie nebūtu guvuši parastos tirgus apstākļos (spriedums, 2009. gada 30. novembris, Francija un *France Télécom*/Komisija, T-427/04 un T-17/05, EU:T:2009:474, 199. punkts).
- 48 Tā tas ir arī gadījumā, kad tiek pārbaudīta atbalsta shēma. Šajā ziņā, ja atbalsta shēmas pārbaudes gadījumā Komisija var aprobežoties ar izpēti par vispārīgajām un abstraktajām attiecīgās shēmas pazīmēm un bez pienākuma pārbaudīt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai noskaidrotu, vai tas ietver atbalsta elementus (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 67. punkts), šai pārbaudei tomēr ir jāietver attiecīgās shēmas dažādo seku pārbaude, kas saņēmējiem var būt gan labvēlīgas, gan nelabvēlīgas, ja varbūtējās priekšrocības neviennozīmīgais raksturs izriet no pašām šīs shēmas pazīmēm.
- 49 Turklāt arī atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Komisijai Līguma pamatnoteikumu par valsts atbalstu labas pārvaldības interesēs ir jāveic inkriminēto pasākumu pārbaudes procedūra rūpīgi un objektīvi, lai, pieņemot galīgo lēmumu, ar ko tiek konstatēta atbalsta esamība un attiecīgā gadījumā tā nelikumība vai nesaderība, tās rīcībā būtu šī lēmuma pieņemšanai iespējami pilnīgākā un ticamākā informācija (skat. spriedumu, 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Turklāt jāprecizē, ka Komisijas lēmuma valsts atbalsta jomā tiesiskums ir jāizvērtē, ņemot vērā ziņas, kas varēja būt Komisijas rīcībā brīdī, kad tā šo lēmumu pieņēma (spriedumi, 2004. gada 14. septembris, Spānija/Komisija, C-276/02, EU:C:2004:521, 31. punkts, un 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 1986. gada 10. jūlijs, Beļģija/Komisija, 234/84, EU:C:1986:302, 16. punkts).
- 51 Šis pamats ir jāizskata, ņemot vērā iepriekš atgādinātos principus, bet nav jānošķir šī pamata daļa, kas attiecas uz kļūdu vērtējumā, no daļas, kas attiecas uz labas pārvaldības principa pārkāpumu.
- 52 Šajā lietā vispirms ir jānorāda, ka ar apstrīdēto lēmumu paredzētā pasākuma mērķis izriet no īpaša nodokļu režīma piemērošanas bezpeļņas organizācijām, kas pastāvēja, pirms stājās spēkā Likums 10/1990, kopsakarā ar ierobežojumu, ka iespēja izmantot šo juridisko formu ir tikai

- atsevišķiem futbola klubiem, uz kuriem attiecas ar Likumu 10/1990 ieviestais izņēmums. Likumā 10/1990, kurā ir paredzēta iespēja izmantot bezpeļņas organizācijas juridisko formu un tātad ar to saistīto nodokļu režīmu četriem futbola klubiem, kuri ietilpst izņēmuma darbības jomā, nav nevienas fiskāla rakstura normas, un tātad tas it īpaši atstāj neskartu bezpeļņas organizāciju nodokļu režīmu, kas reglamentēts atsevišķos tiesību aktos, saturu. No tā izriet, ka attiecīgais pasākums izpaužas kā bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma piemērojamības personām sašaurināšana Spānijas profesionālā sporta nozarē.
- 53 Šajā saistībā, lai it īpaši izvērtētu, vai ar šo pasākumu var tikt piešķirta priekšrocība, bezpeļņas organizāciju dažādās nodokļu režīma sastāvdaļas ir jāizvērtē kopā, jo tās ir nedalāms kopums, kas ar Likumu 10/1990 ir netieši grozīts tikai attiecībā uz tā piemērojamību personām.
- 54 Tātad ir jāpārbauda, vai Komisija apstrīdētajā lēmumā ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, aplūkojot to kopumā, varēja saviem labuma guvējiem radīt labvēlīgāku situāciju par to, kāda būtu tad, ja tiem būtu jādarbojas SSIA formā.
- 55 Apstrīdētajā lēmumā ir norādīts, ka pastāv nesakritība starp nodokļu likmēm, kādas ir piemērojamas bezpeļņas organizācijām un SSIA. Apstrīdētā lēmuma 8. un 34. apsvērumā ir norādīts, ka šīs likmes ir bijušas atšķirīgas jau kopš attiecīgā pasākuma pieņemšanas dienas 1990. gadā līdz pat 2015. finanšu gadam, kad ar 2014. gada 27. novembra *Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades* (Likums 27/2014 par uzņēmumu ienākuma nodokli) (BOE Nr. 288, 2014. gada 28. novembris, 96939. lpp.) šī atšķirība ir izbeigta no 2016. gada. Šī likme, kas bezpeļņas organizācijām tika saglabāta 25 % apmērā, attiecībā uz SSIA līdz 2006. gadam bija 35 % apmērā, 2007. gadā bija 32,5 % apmērā, 2008. gadā bija 30 % apmērā, pēc tam 2015. gadā – 28 % apmērā. Lai gan likmes, kas bija piemērojamas, pirmkārt, Biskajas vēsturiskajā teritorijā (Spānija) un, otrkārt, Navarrā (Spānija), kur ir reģistrēti divi no četriem klubiem, uz kuriem attiecas apstrīdētais lēmums (skat. 42. apsvērumu), bija atšķirīgas, arī ir zemākas, ja nodokļu maksātājs klubs ir bezpeļņas organizācija. Tātad šiem četriem klubiem, kuri izmanto apstrīdēto režīmu, attiecīgajā laikposmā tiešām ir tikusi piemērota nomināla preferenciālā nodokļa likme salīdzinājumā ar klubiem, kuri darbojas SSIA formā.
- 56 Tomēr, kā norādīts šī sprieduma 53. un 54. punktā, ņemot vērā apstrīdētā pasākuma raksturu, priekšrocības, kas izriet no preferenciālās nodokļa likmes, pārbaude nevar tikt nošķirta no bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma pārējo sastāvdaļu pārbaudes.
- 57 It īpaši attiecībā uz nodokļu atskaitījumu saistībā ar negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem *Real Madrid Club de Fútbol* – kā minēts apstrīdētā lēmuma 68. apsvērumā – norāda, ka šis atskaitījums SSIA bija lielāks nekā bezpeļņas organizācijām. Ja tādejādi negaidītās papildu peļņas, ko SSIA atkārtoti iegulda, maksimālā daļa 12 % apmērā varēja nodokļa atlaides veidā tikt atskaitīta no maksājamās nodokļa summas, tad bezpeļņas organizācijām šī augšējā robeža bija noteikta 7 % apmērā. Šīs likmes tika vairākkārt grozītas; apstrīdētajā lēmumā ir minētas tikai nesenākās piemērojamās likmes. *Real Madrid Club de Fútbol* kā ieinteresētā persona administratīvā procesa gaitā norādīja (apstrīdētā lēmuma 26. un 27. apsvērumi), ka šis atskaitījums atkarībā no apstākļiem var būt ļoti liels, kas tostarp izskaidrojot to, ka laikposmā no 2000. līdz 2013. gadam bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms tam ir bijis “ievērojami neizdevīgāks” nekā SSIA režīms. Ieinteresētā persona šajā ziņā balstījās uz savu nodokļu konsultantu sagatavoto ziņojumu. Šajā ziņā Komisijas apgalvojums – kas pirmoreiz pausts tiesas sēdē –, ka *Real Madrid Club de Fútbol* lielākajā daļā no attiecīgajiem finanšu gadiem patiesībā esot guvis priekšrocību no apstrīdētās atbalsta shēmas, nav pamatots un katrā ziņā nav minēts apstrīdētajā lēmumā.
- 58 Tomēr apstrīdētajā lēmumā ir izslēgts tas, ka attiecīgā priekšrocība, kas izriet no nodokļu atskaitījumu lielākas augšējās robežas, kura piemērojama SSIA, atsver preferenciālo nodokļa likmi, kas tika piemērota bezpeļņas organizācijām, jo, pirmkārt, nav sniegti pierādījumi tam, ka šī nodokļu atskaitījumu sistēma “ir principā izdevīgāka ilgākā laika posmā” un, otrkārt, ka nodokļu atskaitījums “tiek piešķirts ar konkrētiem nosacījumiem, kurus nepiemēro nepārtraukti” (68. apsvērumi).



- 59 Komisija – kurai bija pienākums pierādīt, ka pastāv priekšrocība, kas izriet no bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma, kura dažādās sastāvdaļās šajā lietā nevar tikt nošķirtas, – nevarēja secināt, ka šāda priekšrocība pastāv, nepierādīdama, ka tādas augšējās robežas noteikšana nodokļu atskaitījumiem, kura bezpeļņas organizācijām ir labvēlīgāka nekā SSIA, nekompensēja priekšrocību, kas izriet no zemākas nominālās nodokļa likmes (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1970. gada 25. jūnijs, Francija/Komisija, C-47/69, EU:C:1970:60, 7. punkts, un 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 43. punkts). Šajā ziņā tai ir atļauts, ievērojot savu izmeklēšanas pienākumu robežas administratīvajā procesā, pieprasīt informāciju, kas šķiet nozīmīga, lai veiktu atbilstošo vērtējumu (spriedums, 2017. gada 20. septembris, Komisija/*Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71. punkts).
- 60 Šajā lietā vienkāršs konstatējums par nosacījumu esamību, saskaņā ar kuriem var izmantot nodokļu atskaitījumu, nav pietiekams, lai izpildītu iepriekšējā punktā atgādinātās prasības. Pirmkārt, nodokļu atskaitījums pats var būt atbalsts (spriedums, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts). Tātad nesakritība starp nodokļu likmju augšējām robežām var ietvert atbalsta elementu, kas, neraugoties uz nosacījumu esamību, pamato tā ņemšanu vērā, pārbaudot to, vai pastāv priekšrocība, kas izriet no apstrīdētā režīma. Otrkārt, ja tādu ieguldījumu veikšana, kuri pamato nodokļu atskaitījuma izmantošanu ne vienmēr ir elements, kas atkārtosies “nepārtraukti”, tad tāpat ir ar peļņas gūšanu. Piemēra dēļ pietiek norādīt, ka Likumā 10/1990 no pienākuma pārstrukturēties par SSIA paredzētais izņēmums, kam ir izvirzīts nosacījums, ka finanšu gados pirms šī likuma pieņemšanas ir bijis pozitīvs rezultāts, visā Spānijas profesionāla sporta nozarē attiecās tikai uz četriem klubiem. Turklāt, tā kā it īpaši nav veikta analīze par iespējam nodokļu atskaitījumus atlikt, trūkst vērtējuma par šī nodokļu mehānisma seku varbūtējo izlīdzināšanu laika ziņā, kas var kompensēt, iespējams, “nepārtraukto” raksturu, kurš norādīts apstrīdētajā lēmumā. Tomēr apstrīdētā lēmuma 68. apsvērumā izklāstītā informācija neļauj izslēgt to, ka bezpeļņas organizāciju režīmā paredzētās kaut mazākās iespējas veikt nodokļu atskaitījumu atsver priekšrocību, kas izriet no zemākas nominālās nodokļu likmes.
- 61 Apstrīdētais lēmums ir balstīts arī uz pētījumu, ko administratīvā procesa laikā iesniegusi Spānijas Karaliste un kura dati ir ietverti 35. apsvērumā, no kura izriet, ka laikposmā no 2008. līdz 2011. gadam, izņemot 2010. gadu, faktiskā nodokļa likme struktūrām, uz kurām attiecās vispārējais nodokļu režīms, bija augstāka nekā bezpeļņas organizācijām. Komisija 70. apsvērumā no tā secina, ka, pat ņemot vērā dažādās iespējas veikt nodokļu atskaitījumu, “faktiskajā nodokļu sistēmā, no kuras labumu guva minētie četri sporta klubi, [kuri izmanto apstrīdēto nodokļu režīmu,] tiem ir noteikta zemāka nodokļu likme nekā [parastā] [SSIA] likme”. Šis apgalvojums ir sniegts pēc līdzīga apgalvojuma 67. apsvērumā – ka, pamatojoties uz Spānijas Karalistes norādītajiem skaitļiem, “vairākumā [finanšu gadu] profesionālā futbola klubu, kuriem piemērots bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, faktiskās nodokļu iemaksas ir bijušas mazākas par līdzīgu organizāciju iemaksām, kurām tiek piemērots vispārējais nodokļu režīms”.
- 62 Kā ir minējis prasītājs un Spānijas Karaliste, pēdējās minētās norādītie skaitļi nepamato iepriekš minēto secinājumu, jo tie attiecas uz apkopotiem datiem par visām nozarēm un saimnieciskās darbības veicējiem kopā, ciktāl apstrīdētajā lēmumā Komisija lemj par faktisko nodokļa likmi četriem klubiem, kuri to saņem, salīdzinājumā ar nodokļa likmi SSIA. Turklāt šie dati attiecas uz četriem finanšu gadiem – no 2008. līdz 2011. finanšu gadam, ciktāl laikposms, uz kuru attiecas apstrīdētais režīms, ilgst no 1990. līdz 2015. gadam, un laikposms, kurš nav noildzis, uz kuru attiecas atgūšanas rīkojums, ilgst no 2000. finanšu gada (93. apsvēruma). Tādējādi arī Komisija, pamatojoties uz Spānijas Karalistes sniegto ziņojumu, vairs nevarēja apgalvot, ka “vairākumā [finanšu gadu] profesionālā futbola klubu, kuriem piemērots bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, faktiskās nodokļu iemaksas ir bijušas mazākas par līdzīgu organizāciju iemaksām, kurām tiek piemērots vispārējais nodokļu režīms” (67. apsvēruma). No tā izriet, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu faktu vērtējumā.
- 63 Vēl ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz šo kļūdu, Komisija bija tiesīga – kā tā apgalvo – balstīties vienīgi uz Spānijas Karalistes sniegtajiem datiem, lai secinātu, ka pastāv priekšrocība.

- 64 Kā atgādināts šī sprieduma 46. punktā, nodokļu režīma kvalifikācija par labvēlīgu nozīmē, ka tas rada labuma guvējiem labvēlīgāku finanšu situāciju nekā pārējiem nodokļu maksātājiem. Ņemot vērā apstrīdētā pasākuma raksturu un darbības apjomu, šajā lietā tas nozīmē, ka bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms ir labvēlīgs četriem klubiem, kuri gūst no tā labumu, attiecībā pret salīdzināmām struktūrām, uz kurām attiecas vispārējais režīms (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, *ACEA/Komisija*, T-297/02, EU:T:2009:189, 64. punkts).
- 65 Pieņemot, ka datu, kas ietverti Spānijas Karalistes sniegtajā ziņojumā un kas sniegti apstrīdētā lēmuma 35. apsvērumā, mērķis ir pamatot konstatējumu par priekšrocību, kura vispārīgi izriet no bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma, šie dati ir jāsalīdzina ar šī sprieduma 57. punktā minētajiem faktiem, kurus Komisija tāpat sniedza administratīvā procesa laikā. No pēdējiem minētajiem faktiem izriet, ka viens no četriem klubiem labuma guvējiem norādīja, ka bezpeļņas organizāciju režīms tam bija daudz nelabvēlīgāks nekā vispārējais režīms laikposmā no 2000. gada jūlija līdz 2013. gada jūnijam; Komisija pret to neiebilda. Šis laikposms, ko Komisija kvalificē kā “konkrētu laikposmu” (68. apsvēruma), patiesībā atbilst visiem finanšu gadiem, kuri nebija noilguši un noslēgti dienā, kad attiecīgā kluba nodokļu konsultantu sagatavoja ziņojumu, kā ir apstiprinājusi Komisija, atbildot uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumu. Minētais klubs, tāpat kā prasītājs rakstveida dokumentos, norādīja, ka nodokļu atskaitījumi attiecīgajā nozarē var būt ļoti lieli; šis lielums it īpaši izriet no spēlētāju pārceļšanas prakses. Šajā ziņā Komisijas nostāja, kas pirmoreiz izklāstīta tiesas sēdē, kurā tiek paustas šaubas par spēlētāju pārceļšanas prakses tiesiskumu profesionālā futbola nozarē, nav pamatota un katrā ziņā nebija minēta apstrīdētajā lēmumā.
- 66 No tā izriet, ka Komisijai apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī bija informācija, kas uzsver attiecīgās nozares īpatnības saistībā ar nodokļu atskaitījumu lielumu, un tādēļ tai esot nācies šaubīties par iespēju piemērot minētajā nozarē konstatējumus, kas visās nozarēs kopā ir izdarīti par attiecīgo faktisko bezpeļņas organizāciju nodokli un struktūru, uz kurām attiecas vispārējais režīms, nodokli.
- 67 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ir jākonstatē, ka Komisija nav juridiski pietiekami izpildījusi pienākumu pierādīt, ka apstrīdētais pasākums piešķir priekšrocību saviem labuma guvējiem.
- 68 Nevienš arguments, ko izvirzījusi Komisija, nav tāds, kas atceltu šo secinājumu.
- 69 Pirmkārt, judikatūra, kas izriet no 2005. gada 15. decembra sprieduma *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), saskaņā ar kuru Komisija var aprobežoties ar to, ka izpēta vispārīgās un abstraktās attiecīgās shēmas pazīmes bez pienākuma pārbaudīt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, neatbrīvo to no pārbaudes attiecībā uz visām sekām – gan labvēlīgajām, gan nelabvēlīgajām –, kas izriet no pašām apstrīdētā režīma pazīmēm (skat. šī sprieduma 46. punktu), jo tiek atgādināts, ka pienākums pierādīt priekšrocības esamību ir uzlikts Komisijai. Turklāt šī judikatūra ir jāinterpretē kopsakarā ar pienākumu Komisijai veikt apstrīdētā pasākuma pārbaudes procedūru rūpīgi un objektīvi, lai, pieņemot galīgo lēmumu, tās rīcībā būtu iespējami pilnīgākā un ticamākā informācija (skat. šī sprieduma 49. punktā minēto judikatūru; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2008. gada 28. novembris, *Hotel Cipriani* u.c./Komisija, T-254/00, T-270/00 un T-277/00, EU:T:2008:537, 210. punkts). No tā izriet, ka norādītā judikatūra šajā lietā nevar radīt šaubas par konstatējumu, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā par priekšrocības esamību. Katrā ziņā norāde uz judikatūru, kas izriet no 2005. gada 15. decembra sprieduma *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), nav lietderīga, jo konstatētā kļūda nav saistīta ar pārbaudes neesamību par katru labuma guvēju situāciju, bet gan ar to, ka nav ņemtas vērā nozares, kurā ietilpst attiecīgais pasākums, īpatnības no nodokļu atskaitījumu lieluma viedokļa. Turklāt jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā attiecīgais pasākums ne vien ir kvalificēts kā atbalsta shēma, bet apstrīdētā lēmuma pamatojumā (90. apsvēruma) un rezolutīvajā daļā (1. pants) ir lemts par atbalstu, kas individuāli piešķirti četriem klubiem, labuma guvējiem, kuri ir konkrēti minēti, norādot, ka šis atbalsts “ir uzskatāms par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu”. No tā izriet, ka, pretēji Komisijas apgalvojumiem, apstrīdētais lēmums ir jāanalizē kā lēmums vienlaikus par atbalsta shēmu un individuālu atbalstu.

- 70 Otrkārt, pieņemot – kā apgalvo Komisija –, ka prasītājs pats administratīvās procedūras laikā nav izvirzījis argumentus par nodokļu atskaitījumiem, tomēr, kā izriet no iepriekš sniegtā izklāsta, faktoloģiskais arguments par nodokļu atskaitījumu lielumu vērtējumā par apstrīdētā pasākuma iedarbību tiešām bija izvirzīts minētajā procedūrā. Tādējādi Vispārējai tiesai ir atļauts, pamatojoties uz informāciju, kas bija Komisijas rīcībā apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī, izvērtēt, vai Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi priekšrocības esamību, ņemot vērā atšķirības starp režīmu noteikumiem un nodokļu atskaitījumiem (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2012. gada 12. decembris, *Adriatica di Navigazione* un *Comitato "Venezia vuole vivere"*/Komisija, T-231/00, nav publicēts, EU:T:2012:667, 40. un 41. punkts).
- 71 Treškārt, Komisija tiesas sēdē ir atsaukusies uz 2011. gada 8. decembra spriedumu *France Télécom* /Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811), it īpaši uz tā 24., 45. un 50. punktu, uzsverot, ka fakti abās lietās, pēc tās uzskatiem, ir ļoti līdzīgi un tādējādi tām vajadzīgs vienāds risinājums.
- 72 Tā 2011. gada 8. decembra sprieduma *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 24. punktā Tiesa ir secinājusi, ka “šis īpašais nodokļa režīms tā individuālo pazīmju dēļ, kādas tās aprakstītas šī sprieduma 18. punktā, varēja izraisīt, ka *France Télécom* tiek uzlikts zemāks nodoklis nekā gadījumā, ja tā būtu maksājusi profesionālās darbības nodokli saskaņā ar vispārējo tiesību normām”. Lai izdarītu šo secinājumu, Tiesa ir īpaši norādījusi, ka nav strīda par to, ka attiecīgais režīms var izraisīt un faktiski ir izraisījis to, ka *France Télécom* tika uzlikts mazāks nodoklis (19. punkts) apstākļos, kuros prasītāja savā pamatā kritizēja to, ka Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka šis režīms pats par sevi ir labvēlīgs, lai gan, pēc prasītājas uzskatiem, tas ir atkarīgs no faktoriem, kas neietilpst šajā režīmā. Saistībā ar attiecīgo režīmu Tiesa turklāt ir norādījusi, ka tas “visos apstākļos” ietver labumu samazinātas likmes veidā sakarā ar pārvaldības izdevumiem (20. punkts) neatkarīgi no citām šī režīma pazīmēm, kas saistītas ar vidējās svērtās likmes aprēķināšanu un kas ir vienota profesionālās darbības nodokļa likme, kura atkarībā no faktiskajiem apstākļiem, proti, telpu vai zemes gabalu atrašanās vietas dažādās pašvaldībās, kā arī nodokļa likmes, kas piemērojama attiecīgajās vietējās pašvaldībās, varēja arī radīt priekšrocību *France Télécom* (23. punkts).
- 73 No iepriekš izklāstītā izriet, ka ir jānošķir apstākļi lietā, kurā taisīts 2011. gada 8. decembra spriedums *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811), no apstākļiem izskatāmajā lietā. Proti, pirmkārt, šīs tiesvedības dalībnieki nav vienisprātis par kaut vai iespējamu priekšrocību, kas izrietētu no apstrīdētā režīma. Otrkārt, ciktāl režīmā, uz kuru attiecās lieta, kurā taisīts 2011. gada 8. decembra spriedums *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811), bija apvienota priekšrocība “visos apstākļos” un priekšrocība, kas ir atkarīga no mainīgiem apstākļiem, šajā lietā debates notiek par pašu priekšrocības esamību, kā liecina kaut vai šai nozarei specifiskie dati, kas minēti apstrīdētajā lēmumā [un] atgādināti šī sprieduma 65. punktā. Tādējādi Komisija nevar pamatoties uz šo abu lietu varbūtējo līdzību, lai secinātu, ka konstatējums, ko Tiesa sniegusi iepriekš minētā sprieduma 24. punktā, būtu burtiski pārņemams šajā lietā.
- 74 Tas pats sakāms par 2011. gada 8. decembra sprieduma *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 45. un 50. punktu, no kuriem Komisija saistībā ar izskatāmo lietu secina, ka, tā kā nav mehānisma, kas ļautu veikt izlīdzināšanu starp priekšrocību, kādu sniedz zemāka nodokļa likme, un nodokļa slogu, kāds izriet no mazākiem nodokļu atskaitījumiem, apstrīdētais režīms noteikti ietver priekšrocības piešķiršanu. No minētā sprieduma 50. punkta izriet, ka norādītais mehānisms, pēc Tiesas uzskatiem, bija vajadzīgs pagaidu rakstura atšķirības dēļ starp *France Télécom* norādīto nodokļa slogu, kas izriet no konkrētā laikposmā veiktās nodokļa pārmaksas, un priekšrocības, kura izriet no vēlāk piemērojamā nodokļu režīma, kas savukārt bija paredzēts kā [nodokļu režīms] uz nenoteiktu laiku. No tā noteikti izrietēja, ka tobrīd labvēlīgais režīms uz nenoteiktu laiku sniedz priekšrocību, kura konkrētā laikposmā ir lielāka par izlīdzinājumu starp iepriekš uzlikto nodokļu slogu. Tātad no Tiesas viedokļa bija nepieciešams, lai izlīdzināšana tiktu veikta *ex ante*, lai identificētu maksājumu, no kura izlīdzinājumam vairs nav jēgas.

- 75 Gluži pretēji, šajā lietā apstrīdētā režīma dažādās sastāvdaļas ir piemērojamas vienlaikus, bez ierobežojuma laikā. Citiem vārdiem sakot, nevar apgalvot, ka no sakarībām starp dažādiem – labvēlīgiem un nelabvēlīgiem – bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma, kas tiek piemērots četriem labuma guvējiem klubiem, elementiem izrietētu, ka tiem noteikti tiks piešķirta priekšrocība, atšķirībā no faktiem, kuri ir pamatā 2011. gada 8. decembra sprieduma *France Télécom/Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 50. punktam. No tā no jauna izriet, ka konstatējumi, ko Tiesa sniegusi sprieduma 50. punktā, pretēji Komisijas apgalvojumiem, nav pārņemami šajā lietā.
- 76 Tādējādi ir jāapmierina otrs pamats un nav jāizskata pārējie prasītāja šai ziņā izvirzītie argumenti, pirmkārt, ka Spānijas nodokļu sistēmas mērķis kopumā esot neitralizēt nodokļu likmju nesakrītības starp sabiedrībām ar ierobežotu atbildību un bezpeļņas organizācijām un, otrkārt, ka nodokļa likmes un piemērojamo atskaitījumu kumulatīvo seku salīdzinošs vērtējums liek secināt, ka attiecīgajam režīmam patiesībā ir nelabvēlīga ietekme uz prasītāja individuālo situāciju salīdzinājumā ar SSIA režīmu. Tāpat nav jāizskata prasītāja izvirzītais trešais līdz piektais pamats.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 77 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai nolēmums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus saskaņā ar prasītāja prasījumiem.
- 78 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Tādējādi Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (ceturtā palāta)

nospriež:

- 1) **Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2016/2391 (2016. gada 4. jūlijs) par valsts atbalstu SA.29769 ((2013/C) (ex 2013/NN)), ko īstenojusi Spānija konkrētu futbola klubu labā.**
- 2) **Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina *Fútbol Club Barcelona* tiesāšanās izdevumus.**
- 3) **Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

Kanninen

Schwarzc

Iliopoulos

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 26. februārī.

[Paraksti]