



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 4 marca 2021 r.*ⁱ

Odwołanie – Pomoc państwa – Pomoc przyznana na rzecz określonych zawodowych klubów piłkarskich – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pojęcie „korzyści” – System pomocy – Rozporządzenie (UE) 2015/1589 – Artykuł 1 lit. d) – Obniżona stawka podatkowa – Podmioty o celu niezarobkowym – Mniej korzystne odliczenie podatkowe – Wpływ – Odwołanie wzajemne – Artykuły 169 i 178 regulaminu postępowania przed Trybunałem

W sprawie C-362/19 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 6 maja 2019 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentowali P. Němečková, B. Stromsky i G. Luengo, w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w której pozostałymi uczestnikami postępowania są:

Fútbol Club Barcelona, z siedzibą w Barcelonie (Hiszpania), który reprezentowali R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco i R. Salas Lúcia, abogados,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

Królestwo Hiszpanii, które reprezentowali S. Centeno Huerta, J. Ruiz Sánchez i A. Rubio González, w charakterze pełnomocników,

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego piątej izby, M. Ilešič, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administratorka,

* Język postępowania: hiszpański.

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 czerwca 2020 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 października 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 W swoim odwołaniu Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2019 r., Fútbol Club Barcelona/Komisja (T-865/16, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:113), w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich (Dz.U. 2016, L 357, s. 1, zwanej dalej „sporną decyzją”).

Prawo Unii

- 2 Artykuł 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 2015, L 248, s. 9), zatytułowany „Definicje”, przewiduje:

„Do celów niniejszego rozporządzenia stosuje się następujące definicje:

[...]

- b) »istniejąca pomoc« oznacza:

- (i) [...] wszelk[ą] pomoc istniejąc[ą] przed wejściem w życie [traktatu] FUE w poszczególnych państwach członkowskich, czyli programy pomocowe oraz pomoc indywidualn[ą], które zostały wprowadzone w życie przed wejściem w życie [traktatu] FUE, a które będą nadal stosowane po jego wejściu w życie w poszczególnych państwach członkowskich;

[...]

- c) »nowa pomoc« oznacza każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy;

- d) »program pomocowy« oznacza każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie, na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie;

- e) »pomoc indywidualna« oznacza pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego oraz podlegającą obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawaną na podstawie programu pomocowego;

[...]”.

- 3 Artykuły 21–23 tego rozporządzenia znajdują się w jego rozdziale VI, poświęconym procedurze dotyczącej istniejących programów pomocowych.
- 4 Artykuł 4 rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady 2015/1589 (Dz.U. 2004, L 140, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (UE) 2015/2282 z dnia 27 listopada 2015 r. (Dz.U. 2015, L 325, s. 1), zatytułowany „Uproszczona procedura notyfikacyjna w odniesieniu do niektórych zmian pomocy istniejącej”, w ust. 1 zdanie pierwsze przewiduje, że dla celów art. 1 lit. c) rozporządzenia 2015/1589 „zmiana [...] pomocy istniejącej oznacza jakąkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, która nie może wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocowego [z] rynkiem [wewnętrznym]”.

Okoliczności powstania sporu i sporna decyzja

- 5 Okoliczności powstania sporu zostały przedstawione w pkt 1–6 zaskarżonego wyroku w podany niżej sposób.

„1 Artykuł 19 ust. 1 Ley 10/1990 del Deporte (ustawy 10/1990 w sprawie sportu) z dnia 15 października 1990 r. (BOE nr 249 z dnia 17 października 1990 r., s. 30397, zwanej dalej »ustawą 10/1990«), zobowiązał wszystkie hiszpańskie zawodowe kluby sportowe do przekształcenia się w sportowe spółki akcyjne (zwane dalej »SAS«). Celem ustawy było zachęcenie do bardziej odpowiedzialnego zarządzania działalnością klubów poprzez dostosowanie ich formy prawnej.

2 W swym siódmym przepisie dodatkowym ustawa 10/1990 przewidywała jednak wyjątek w przypadku zawodowych klubów sportowych, które osiągnęły wynik dodatni w latach poprzedzających przyjęcie ustawy. [...] Fútbol Club Barcelona oraz trzy inne zawodowe kluby piłkarskie wchodziły w zakres wyjątku ustanowionego w ustawie 10/1990. Wspomniane cztery podmioty miały zatem możliwość – z której skorzystały – funkcjonowania w dalszym ciągu w formie klubów sportowych.

3 W odróżnieniu od SAS kluby sportowe są osobami prawnymi o celu niezarobkowym, które korzystają z tego tytułu ze specjalnej stawki opodatkowania ich dochodów. Stawka ta była niższa, aż do 2016 r., od stawki stosowanej do SAS.

4 Pismem z dnia 18 grudnia 2013 r. Komisja Europejska powiadomiła Królestwo Hiszpanii o swojej decyzji w sprawie wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do ewentualnego preferencyjnego traktowania pod względem podatkowym czterech zawodowych klubów sportowych piłki nożnej, w tym skarżącego, w stosunku do SAS.

[...]

6 [W drodze spornej decyzji] Komisja stwierdziła, że na mocy ustawy 10/1990 Królestwo Hiszpanii bezprawnie wprowadziło pomoc w formie ulgi podatkowej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz skarżącego, Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid Club de Fútbol, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE (art. 1 [spornej] decyzji). Komisja stwierdziła ponadto, że regulacja ta jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym, i w związku z tym nakazała Królestwu Hiszpanii jej uchylenie (art. 4 ust. 4) i uzyskanie od beneficjentów zwrotu różnicy pomiędzy zapłaconym podatkiem dochodowym od osób

prawnych a podatkiem dochodowym od osób prawnych, któremu podlegaliby, gdyby mieli status prawny SAS, począwszy od roku podatkowego 2000 (art. 4 ust. 1), z zastrzeżeniem w szczególności sytuacji, w której pomoc stanowiłaby pomoc de minimis (art. 2). Wreszcie [sporna] decyzja zobowiązuje adresata do spełnienia wymagań zawartych w części normatywnej, w sposób natychmiastowy i skuteczny w odniesieniu do odzyskania przyznanej pomocy (art. 5 ust. 1), a w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji w odniesieniu do wykonania decyzji w całości (art. 5 ust. 2)”.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

- 6 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 7 grudnia 2016 r. Fútbol Club Barcelona (zwany dalej „FCB”) wniósł skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.
- 7 Postanowieniem z dnia 25 kwietnia 2017 r. prezes czwartej izby Sądu dopuścił Królestwo Hiszpanii do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania FCB.
- 8 Na poparcie swojej skargi FCB podniosło pięć zarzutów. Zarzut pierwszy dotyczył naruszenia art. 49 TFUE w związku z art. 107 i 108 TFUE oraz art. 16 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej ze względu na to, że w spornej decyzji nie uwzględniono okoliczności, iż sporny środek naruszył swobodę przedsiębiorczości. Zarzut drugi dotyczył naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że Komisja popełniła błąd w ocenie w odniesieniu do istnienia korzyści, oraz naruszyła zasadę dobrej administracji przy badaniu istnienia wspomnianej korzyści. Zarzut trzeci dotyczył naruszenia zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa. Zarzut czwarty dotyczył naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że Komisja nie uwzględniła faktu, iż sporny środek jest uzasadniony wewnętrzną logiką systemu podatkowego. Wreszcie zarzut piąty dotyczył naruszenia art. 108 TFUE ze względu na to, że Komisja nakazała odzyskanie istniejącej pomocy i nie dochowała procedury przewidzianej dla tego rodzaju pomocy.
- 9 W zaskarżonym wyroku Sąd, po oddaleniu w pkt 25–37 tego wyroku zarzutu pierwszego, uwzględnił zarzut drugi.
- 10 W tym względzie Sąd stwierdził, jak wynika między innymi z pkt 59 i 67 wspomnianego wyroku, że Komisja nie wywiązała się w wymagany prawem sposób z obowiązku wykazania, że sporny środek krajowy – który wynikał z połączenia szczególnego systemu podatkowego mającego zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym oraz odstępstwa wprowadzonego siódmym przepisem dodatkowym ustawy 10/1990, pozwalającego zawodowym klubom piłkarskim spełniającym warunek osiągnięcia dodatkowego wyniku przed przyjęciem tej ustawy, na nieprzekształcanie się w SAS w celu dalszego funkcjonowania w formie prawnej podmiotu o celu niezarobkowym (zwany dalej „spornym środkiem”) – przyniósł korzyść beneficjentom, biorąc pod uwagę istnienie mniej korzystnej dla takich podmiotów stawki odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków niż stawka mająca zastosowanie do SAS.
- 11 W konsekwencji Sąd, nie zbadawszy pozostałych trzech zarzutów podniesionych przez FCB, stwierdził nieważność spornej decyzji.

Żądania stron

- 12 Komisja w odwołaniu wnosi do Trybunału o:
- uchylenie zaskarżonego wyroku;
 - przekazanie sprawy do Sądu do ponownego rozpoznania; oraz
 - stwierdzenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- 13 FCB i Królestwo Hiszpanii wnoszą o oddalenie odwołania i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

W przedmiocie odwołania

- 14 Na poparcie odwołania Komisja podnosi jeden zarzut, który dzieli się na dwie części i dotyczy naruszenia przez Sąd w zaskarżonym wyroku art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu, po pierwsze, do pojęcia „korzyści” mogącej stanowić „pomoc państwa” w rozumieniu tego postanowienia, a po drugie, do ciężącego na Komisji obowiązku staranności w ramach badania istnienia pomocy i spoczywającego na niej ciężaru dowodu istnienia korzyści.

Argumentacja stron

- 15 W części pierwszej jedyne zarzutu Komisja utrzymuje, że Sąd naruszył prawo przy ocenie badania, jakie Komisja powinna przeprowadzić w celu ustalenia, czy system podatkowy przyznaje korzyść jego beneficjentom, a zatem czy system ten może stanowić „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 16 W szczególności Sąd niesłusznie orzekł, że Komisja była zobowiązana do przeprowadzenia analizy nie tylko kryteriów właściwych rozpatrywanemu systemowi, które mogą stawiać beneficjenta w sytuacji bardziej korzystnej niż ta, w której znajdują się inne przedsiębiorstwa objęte systemem ogólnym, takich jak obniżona stawka podatkowa, ale również analizy niekorzystnych elementów tego systemu, które zależą od okoliczności niezwiązanych z rzeczonym systemem i podlegają zmianom w poszczególnych latach podatkowych, takich jak odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, które zależy od decyzji inwestycyjnych podejmowanych przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami, nawet jeśli owe niekorzystne elementy mają charakter przypadkowy, nie są w stanie systematycznie neutralizować korzyści oraz nie można ich przewidzieć w przeprowadzonym ex ante badaniu rozpatrywanego systemu podatkowego.
- 17 W pierwszej kolejności Komisja podnosi, że wbrew temu, co wskazał Sąd w pkt 69 zaskarżonego wyroku, analiza przeprowadzona w spornej decyzji dotyczyła jedynie systemu pomocy, a nie pomocy indywidualnej. Sąd dokonał błędnej wykładni zarówno tej decyzji, jak i art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Nawet jeśli bowiem w niniejszym przypadku możliwe jest określenie beneficjentów badanego systemu pomocy, sporny środek stanowi mechanizm, na podstawie którego pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie w rozumieniu tego przepisu. W konsekwencji Komisja mogła ograniczyć się do analizy ogólnych cech rozpatrywanego systemu podatkowego w celu wykazania, że zostały spełnione kryteria

pomocy państwa, i nie była zobowiązana do zbadania rzeczywistej realizacji rozpatrywanej pomocy dla każdego klubu będącego beneficjentem. Ta konkretna realizacja powinna być zostać ustalona dopiero w chwili uzyskania zwrotu.

- 18 W drugiej kolejności Komisja twierdzi, że analizując środek krajowy mogący stanowić pomoc państwa, powinna ona odnieść się do chwili przyjęcia rozpatrywanego systemu podatkowego i dokonać oceny *ex ante* w celu ustalenia, czy system ten może przyznać korzyść. W celu ustalenia istnienia pomocy państwa środek wdrożony w braku uprzedniego zgłoszenia nie mógłby być bowiem traktowany w sposób bardziej korzystny niż środek zgłoszony.
- 19 Wynika z tego, że okoliczność, czy dany środek może przysporzyć korzyści, jest decydującym elementem dla analizy kryterium istnienia korzyści. W związku z tym fakt, że na podstawie okoliczności, które wystąpiły na późniejszym etapie, można wykazać, iż w niektórych przypadkach korzyść nie wystąpiła, nie może mieć decydującego znaczenia dla oceny istnienia korzyści, tym bardziej gdy Komisja musi przeanalizować system pomocy. Jeśli, zdaniem Komisji, w ciągu danego roku podatkowego korzyści wynikające z rozpatrywanego systemu zostaną w pełni zrównoważone przez wynikające z niego niekorzystne skutki, wówczas w danym roku podatkowym korzyść nie wystąpi, w związku z czym w tym konkretnym roku nie będzie konieczny jakikolwiek zwrot w odniesieniu do danego beneficjenta.
- 20 Zgodnie z tymi zasadami stosowanie obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do niektórych przedsiębiorstw stanowi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ może ono uprzywilejować te przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni. Wspomniana korzyść powstaje za każdym razem, gdy rzeczone przedsiębiorstwa osiągają zyski stanowiące podstawę opodatkowania.
- 21 W niniejszej sprawie prawdą jest, że system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym przewidywał mniej istotne odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków niż to przewidziane w ogólnym systemie podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże Sąd naruszył prawo, w szczególności w pkt 53, 56, 60, 66 i 73–76 zaskarżonego wyroku, dokonując oceny związku istniejącego pomiędzy korzystnymi i niekorzystnymi elementami systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym. W przypadku bowiem gdy szczególny system wiąże się również z pewnymi niekorzystnymi skutkami lub niekorzystnymi elementami, które występują jedynie w zależności od okoliczności niezwiązanych z tym systemem i podlegają zmianom w poszczególnych latach podatkowych, elementy te nie mogą być uznane za neutralizujące korzyść, chyba że z korzyścią tą łączy ich związek gwarantujący neutralizację wspomnianej korzyści we wszystkich latach podatkowych. Jednak ta sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie.
- 22 Po pierwsze, mimo że stawka opodatkowania oraz stawka odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków są częścią zarówno systemu ogólnego, jak i szczególnego systemu dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym, kwota odliczenia jest uzależniona od czynnika niezwiązanego z samym systemem, którego nie łączy żaden związek ze stosowaniem stawki opodatkowania. Kwota ta jest bowiem związana z polityką inwestycyjną przyjętą przez poszczególne kluby w ramach transferów zawodników w ciągu danego roku podatkowego. Jest to zatem element przypadkowy i niezwiązany z korzyścią wynikającą ze stosowania obniżonej stawki opodatkowania, którego skutek można określić dopiero w chwili wystąpienia korzyści w danym roku podatkowym. Wbrew temu, co orzekł Sąd, nie jest zatem możliwe dokonanie oceny tego elementu w sposób nierozzerwalnie związany ze stosowaniem obniżonej stawki opodatkowania, która sama w sobie może przysporzyć korzyści klubom, które z niej korzystają.

- 23 Po drugie, system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym nie gwarantuje, że niekorzystne elementy tego systemu będą systematycznie neutralizować wynikające z niego korzyści. Stawka opodatkowania ma bowiem zastosowanie do zysków, które są wynikiem zwykłej działalności danego przedsiębiorstwa, natomiast odliczenie opiera się na reinwestycjach pewnych nadzwyczajnych zysków, które w konkretnej dziedzinie piłki nożnej pochodzą w praktyce z transferu zawodników. Z powyższego wynika, że dwa rozpatrywane elementy wspomnianego systemu podatkowego nie są porównywalne i w związku z tym nie mogą się neutralizować.
- 24 Po trzecie, rzeczywiste wystąpienie korzyści jest oceniane w odniesieniu do każdego roku podatkowego w ramach należnego podatku rocznego, a zatem z roku na rok może się zmieniać. Zdaniem Komisji wystąpienie takiej korzyści obejmuje również ulgi podatkowe, z których kluby mogą korzystać w ciągu każdego roku podatkowego, a których nie sposób określić *ex ante*.
- 25 W trzeciej kolejności Komisja uważa, że z powyższego wynika, iż Sąd w pkt 72–75 zaskarżonego wyroku dokonał błędnej interpretacji wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). O ile bowiem prawdą jest, że system podatkowy rozpatrywany w tym wyroku wykazywał pewne różnice w porównaniu z systemem badanym w niniejszej sprawie, o tyle z wyroku tego wynika jednak jasno, że należy uznać, iż szczególny system podatkowy przyznaje korzyść jego beneficjentom, w przypadku gdy w chwili jego przyjęcia może on prowadzić do niższego opodatkowania tych beneficjentów, nawet jeśli rzeczywiste wystąpienie tej korzyści zależy od okoliczności zewnętrznych.
- 26 W części drugiej jedyne zarzutu odwołania Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo, dokonując błędnej wykładni obowiązku staranności i spoczywającego na niej ciężaru dowodu istnienia korzyści.
- 27 Sąd niesłusznie zarzucił Komisji w pkt 59 zaskarżonego wyroku, że nie zażądała informacji, które pozwoliłyby jej wykazać, iż ograniczenie odliczeń podatkowych do poziomu mniej korzystnego dla podmiotów o celu niezarobkowym niż dla SAS nie równoważy korzyści wynikającej z niższej stawki opodatkowania. W świetle rozważań przedstawionych w ramach części pierwszej jedyne zarzutu odwołania dowód taki nie był konieczny. W chwili bowiem przyjęcia rozpatrywanego systemu podatkowego nie można było faktycznie przewidzieć, w jaki sposób obniżona stawka opodatkowania będzie się wiązać z kwotą podlegającą odliczeniu z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków. Analiza *ex post* wystąpienia korzyści, taka jak ta wymagana zasadniczo przez Sąd, nie jest konieczna do ustalenia istnienia korzyści przysporzonej w wyniku pomocy państwa. Rozwiązanie przyjęte przez Sąd w zaskarżonym wyroku faworyzuje niezgłoszone systemy pomocy w porównaniu ze zgłoszonymi systemami pomocy.
- 28 FCB twierdzi na wstępie, że niektóre z argumentów i dowodów przedstawionych przez Komisję w odwołaniu są nieistotne dla sprawy.
- 29 W pierwszej kolejności Komisja powołuje się na nowe okoliczności faktyczne i przedstawia nowe dowody. Komisja twierdzi bowiem po raz pierwszy, że odliczenie z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków jest czynnikiem losowym i niezależnym od nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych i przedstawia po raz pierwszy w załączniku do repliki dokument dotyczący transferów dokonywanych między innymi przez FCB. Komisja formułuje również szereg nowych twierdzeń w przedmiocie przepisów krajowych dotyczących odliczeń z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków.

- 30 W drugiej kolejności, zdaniem FCB, Komisja uważa za wykazane okoliczności faktyczne, które zostały odparte w zaskarżonym wyroku. W szczególności nie jest prawdą, że Komisja wykazała w motywie 35 spornej decyzji, iż system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym jest bardziej korzystny niż powszechny system opodatkowania dotyczący SAS. Ponadto twierdzenie to podważa ocenę okoliczności faktycznych dokonaną przez Sąd w pkt 61 i 62 zaskarżonego wyroku.
- 31 W trzeciej kolejności Komisja formułuje twierdzenia dotyczące spornej decyzji, które nie odpowiadają rzeczywistości. Ani w motywie 95, ani w żadnym innym miejscu tej decyzji, Komisja nie stwierdziła bowiem, że kwota podlegająca odzyskaniu jest ustalana przez władze hiszpańskie i powinna być oceniana dla każdego przypadku z osobna.
- 32 Jeśli chodzi o zasadność odwołania, w odniesieniu do części pierwszej jedyne zarzutu Komisji, FCB podnosi, po pierwsze, że środek, o którym mowa w spornej decyzji, nie stanowi systemu pomocy, lecz polega na pomocy indywidualnej na rzecz czterech konkretnie określonych klubów. W decyzji tej Komisja opisała bowiem środek skierowany jedynie do czterech klubów, wyjaśniając przy tym, że żaden inny klub nie może z niego skorzystać. Otóż, w sytuacji gdy jedynym celem przepisów krajowych jest uprzywilejowanie konkretnych i zidentyfikowanych przedsiębiorstw, przepisy te należy uznać nie za system pomocy, lecz za przepisy stanowiące jedną lub kilka pomocy indywidualnych.
- 33 FCB twierdzi, po drugie, że system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym nie przysporzył żadnej korzyści tym czterem klubom. Z prawnego punktu widzenia hiszpański system podatkowy został skonstruowany w taki sposób, by dążyć do neutralności podatkowej, a zatem – by zapewnić, że rzeczywista stawka opodatkowania mająca zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym będzie taka sama, jak rzeczywista stawka mająca zastosowanie do podmiotów gospodarczych. Z praktycznego punktu widzenia to skutki, a nie forma prawna, mają decydujące znaczenie dla oceny istnienia korzyści. Komisja jest zobowiązana do przeanalizowania wszystkich elementów rozpatrywanego systemu prawnego, zarówno tych, które przyznają korzyść, jak i tych, które ją równoważą, oraz ich łącznych skutków.
- 34 Tymczasem w niniejszej sprawie obowiązek przekształcenia się w SAS miał wpływ nie tylko na stawkę opodatkowania, lecz także na poziom mających zastosowanie odliczeń. W związku z tym w celu dokonania odpowiedniej oceny rozpatrywanego środka krajowego należało wziąć pod uwagę nie tylko wskazówki i dowody sugerujące istnienie pomocy, lecz również te świadczące o jej braku. W szczególności, biorąc pod uwagę znaczenie transferów w sektorze zawodowej piłki nożnej, system podatkowy, który oferuje największe odliczenia związane z tymi transferami, a mianowicie system mający zastosowanie do podmiotów gospodarczych, będzie zawsze bardziej korzystny w dłuższej perspektywie czasowej. Komisja popełniła zatem podwójny błąd w ocenie istnienia korzyści. Z jednej strony, Komisja skupiła się na nominalnej stawce opodatkowania, podczas gdy istotna była rzeczywista stawka opodatkowania. Z drugiej strony, ponieważ system podatkowy przewiduje ulgi podatkowe, których skutki mogą być rozłożone na kilka lat podatkowych, analiza powinna była dotyczyć średniego lub długiego okresu.
- 35 Po trzecie, FCB uważa, że rozpatrywany w niniejszej sprawie system podatkowy nie wykazuje żadnego podobieństwa do systemu podatkowego analizowanego w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Przede wszystkim cztery omawiane kluby nie korzystają z wyjątku od powszechnego systemu podatkowego, lecz podlegają zwykłym zasadom mającym zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym. Następnie żaden

- dowód nie wskazuje na to, że system podatkowy mający zastosowanie do tych czterech klubów jest bardziej korzystny. Wreszcie w niniejszej sprawie sporna jest nie kwota pomocy, lecz samo istnienie tej pomocy.
- 36 W odniesieniu do części drugiej jedyne zarzutu odwołania FCB twierdzi, że obowiązki bezstronności oraz staranności wymagały od Komisji przeanalizowania wszystkich skutków spornego środka, w tym tych, które równoważą lub neutralizują ewentualną korzyść.
- 37 Po pierwsze, FCB uważa, że Komisja myli istnienie korzyści z określeniem kwoty pomocy. Pojęcie „korzyści” jest takie samo w przypadku pomocy indywidualnej i systemów pomocy. Podstawowe kryterium opiera się na skutkach danego środka dla potencjalnego beneficjenta. Komisja nie może zatem przeprowadzać częściowej analizy skutków danego środka uwzględniającej skutki, które generują korzyść, takie jak nominalna stawka opodatkowania, lecz pomijającej te skutki, które ją kompensują, takie jak odliczenia. W spornej decyzji Komisja nie przeanalizowała szeregu ogólnych cech rozpatrywanego systemu, takich jak mające zastosowanie odliczenia, zwykły charakter tych odliczeń na właściwym rynku lub znaczenie ulg podatkowych.
- 38 Po drugie, FCB podnosi, że konieczność przeprowadzenia analizy ex ante nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu odliczeń. Komisja jest bowiem uprawniona do żądania od danego państwa członkowskiego oszacowania wpływu środka lub obliczenia jego wpływu w poprzednich latach podatkowych. W przypadku środków wprowadzonych w życie, które nie zostały zgłoszone, można by wziąć pod uwagę sposób działania systemu w praktyce. W każdym razie w spornej decyzji nie przeprowadzono żadnej analizy ex ante.
- 39 Po trzecie, FCB uważa, że Komisja, mając obowiązek przeprowadzenia postępowania administracyjnego w sposób staranny i bezstronny, powinna w takim samym stopniu dokonać oceny dowodów świadczących zarówno o istnieniu pomocy, jak i jej braku. Komisja nie może zatem skupiać się wyłącznie na dowodach, które świadczą o istnieniu pomocy. W związku z tym powinna ona była uwzględnić rzeczywistą stawkę opodatkowania, biorąc pod uwagę odliczenia wykazane w toku postępowania administracyjnego.
- 40 Po czwarte, FCB podkreśla, że spoczywający na Komisji ciężar udowodnienia istnienia korzyści wymaga przeanalizowania wszystkich łącznych skutków danego środka dla beneficjentów. Nie wystarczy zatem jedynie przeanalizować nominalnej stawki opodatkowania. Ponadto dowód oparty na wyłącznym porównaniu stawek nominalnych nie jest odpowiedni, ponieważ system podatkowy składa się ze zbioru przepisów obejmujących również odliczenia, zasady obliczania podstawy opodatkowania i zwolnienia. Jeśli, tak jak w niniejszej sprawie, Komisji zostanie przedstawiona wskazówka potencjalnie świadcząca o braku korzyści, jest ona zobowiązana do uzyskania niezbędnych informacji, zwracając się o nie do danego państwa członkowskiego.
- 41 Królestwo Hiszpanii, po pierwsze, zauważa, że błędy w ocenie charakteru środków podatkowych jako pomocy państwa mogą mieć wpływ na równowagę instytucjonalną przewidzianą w traktatach, ponieważ art. 107 TFUE nie przyznaje Komisji autonomicznych uprawnień regulacyjnych w dziedzinie podatków od osób prawnych. Stawka opodatkowania jest zasadniczym elementem systemu prawnego dotyczącego obciążenia podatkowego oraz wchodzi w zakres autonomii podatkowej i kompetencji państw członkowskich. Mało rygorystyczne badanie Komisji narusza zatem kompetencje państw członkowskich.

- 42 Królestwo Hiszpanii, po drugie, uważa również za błędne uznanie, że samo istnienie innej stawki opodatkowania wiąże się z istnieniem pomocy państwa. Mimo że stawka opodatkowania jest podstawowym elementem każdego środka podatkowego, nie wystarczy oprzeć istnienia pomocy państwa na stwierdzeniu, że rozpatrywany system podatkowy, badany *ex ante*, może przysporzyć rocznej korzyści jedynie ze względu na istnienie niższej stawki opodatkowania, niezależnie od analizy stosowania lub niestosowania ulg podatkowych. Zastosowanie takiego podejścia prowadziłyby do wniosku, że każda różnica w stawce opodatkowania między przedsiębiorstwami wiąże się z przyznaniem korzyści, co byłoby błędem. Racjonalny ustawodawca przyjmuje środek podatkowy biorąc pod uwagę skutki wynikające ze stosowania zarówno stawki opodatkowania, jak i odliczeń. Odliczenia nie mogą być zatem postrzegane jako element niezwiązany z ustaleniem stawki podatku lub jako element przypadkowy, zależny od czynników zewnętrznych.
- 43 W niniejszej sprawie analiza zmian w zakresie odliczeń z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków w hiszpańskim prawie podatkowym, które wynikają z różnych wprowadzonych zmian legislacyjnych, wskazuje, że przy ustalaniu stawek podatku ustawodawca krajowy wziął pod uwagę elementy ograniczające wysokość zobowiązania podatkowego. Istnieje zatem wyraźny związek między określeniem stawki podatku a mającą zastosowanie stawką odliczenia, które są uważane za elementy determinujące kwotę zobowiązania podatkowego, a zatem ściśle ze sobą powiązane. W związku z tym stawka podatku nie mogła być oddzielona od innych elementów systemu podatkowego i to zarówno ze względu na znaczenie odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, w szczególności w sektorze zawodowej piłki nożnej, jak i ze względu na powtarzalny charakter tego odliczenia.
- 44 Po trzecie, Królestwo Hiszpanii uważa, że wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811) nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy. W odróżnieniu bowiem od sprawy, w której zapadł ten wyrok i w której podniesiono kwestie dotyczące identyfikacji korzyści w kontekście szczególnych środków podatkowych mających zastosowanie do jednego podmiotu gospodarczego, niniejsza sprawa dotyczy pewnej reguły, a mianowicie spoczywającego na zawodowych klubach piłkarskich obowiązku przekształcenia się w SAS, niemającego celu podatkowego, w ramach której kwestionowane jest samo istnienie korzyści.
- 45 Po czwarte, Królestwo Hiszpanii twierdzi, że wymagany przez Sąd w zaskarżonym wyroku poziom ciężaru dowodu nie jest wyższy niż wymagany w orzecznictwie Trybunału, który wynika w szczególności z wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54, 123). Staranne i bezstronne badanie, które Komisja jest zobowiązana przeprowadzić, w szczególności w odniesieniu do istnienia rzeczywistej korzyści gospodarczej, powinno gwarantować, że przy podejmowaniu ostatecznej decyzji Komisja będzie dysponować możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami, aby to uczynić. W niniejszej sprawie nie miało to miejsca, ponieważ Komisja ograniczyła się do stwierdzenia istnienia obniżonej stawki opodatkowania.

Ocena Trybunału

W przedmiocie dopuszczalności

- 46 Odnośnie do dopuszczalności niektórych dowodów i argumentów przedstawionych przez Komisję na poparcie niniejszego odwołania, którą kwestionuje FCB ze względu na jakoby nieistotny dla sprawy charakter tych dowodów i argumentów, należy przypomnieć, że z art. 256

- ust. 1 akapit drugi TFUE i z art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, iż odwołanie ogranicza się do kwestii prawnych. Dlatego też jedynie Sąd jest uprawniony do ustalenia i dokonania oceny istotnych okoliczności faktycznych, a także do dokonania oceny dowodów. Ocena tych okoliczności faktycznych i dowodów nie stanowi zatem – z zastrzeżeniem przypadków ich przeinaczenia – kwestii prawnej podlegającej jako taka kontroli Trybunału w ramach postępowania odwoławczego (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 marca 2020 r., *Buonotourist/Komisja*, C-586/18 P, EU:C:2020:152, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 47 Ponadto zgodnie z art. 170 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem odwołanie nie może zmieniać przedmiotu sporu przed Sądem. Właściwość Trybunału w postępowaniu odwoławczym jest bowiem ograniczona do oceny prawnego rozstrzygnięcia zarzutów, w przedmiocie których toczył się spór w pierwszej instancji. Strona nie może więc podnieść po raz pierwszy przed Trybunałem zarzutu, którego nie podniosła przed Sądem, gdyż byłoby to równoznaczne z umożliwieniem jej zwrócenia się do Trybunału, którego właściwość w postępowaniu odwoławczym jest ograniczona, ze sprawą o szerszym zakresie niż sprawa rozpoznawana przez Sąd (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., *Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisja*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednak wnoszący odwołanie może w odwołaniu podnieść przed Trybunałem zarzuty, których źródłem był sam zaskarżony wyrok i których przedmiotem jest krytyka zasadności tego wyroku pod względem prawnym (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 lutego 2020 r., *ESDZ/Alba Aguilera i in.*, C-427/18 P, EU:C:2020:109, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 W pierwszej kolejności w zakresie, w jakim FCB zarzuca Komisji, że po raz pierwszy podniosła w drodze argumentacji, którą przedstawiła na poparcie części pierwszej jedyne zarzutu odwołania, iż odliczenie z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków jest czynnikiem losowym i niezależnym od obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych mającej zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, należy przypomnieć, że – jak wynika z pkt 59 i 67 zaskarżonego wyroku – Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji zasadniczo na tej podstawie, że Komisja, na której spoczywał ciężar dowodu istnienia korzyści, nie wykazała w sposób wymagany prawem, wobec nieprzeprowadzenia wystarczająco szczegółowego dochodzenia, że sporny środek przyznał taką korzyść jego beneficjentom.
- 49 W szczególności z pkt 57–60, 65, 66 i 69 tego wyroku wynika, że Sąd uznał w tym względzie, iż Komisja nie wzięła pod uwagę, naruszając art. 107 ust. 1 TFUE i zasadę dobrej administracji, specyfiki sektora zawodowej piłki nożnej ze względu na znaczenie, jakie ma w nim odliczenie z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, podczas gdy stanowi ono, zdaniem Sądu, element nieodłącznie związany z systemem podatkowym dotyczącym podmiotów o celu niezarobkowym, który może skompensować korzyść wynikającą z obniżonej stawki podatkowej, z której korzystają te podmioty.
- 50 W tych okolicznościach jest oczywiste, że argumentacja Komisji zmierza do podważenia ustaleń dokonanych przez Sąd w zaskarżonym wyroku w odniesieniu do elementów, które instytucja ta była zobowiązana uwzględnić, w szczególności w odniesieniu do odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, do celów ustalenia, czy sporny środek przysparza korzyści jego beneficjentom, a zatem czy może wchodzić w zakres pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

- 51 Czyniąc to, Komisja podnosi kwestię prawną, w ramach której kwestionuje zasadność rozwiązania prawnego przyjętego przez Sąd w zaskarżonym wyroku. Zgodnie z orzecnictwem przypomnianym w pkt 47 niniejszego wyroku argumentacja przedstawiona w tym zakresie jest zatem dopuszczalna.
- 52 W drugiej kolejności w zakresie, w jakim FCB zarzuca Komisji, że instytucja ta utrzymuje – w drodze argumentacji przedstawionej na poparcie części pierwszej jedyne zarzutu odwołania – iż wykazała w spornej decyzji, że system podatkowy mający zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym był bardziej korzystny od systemu mającego zastosowanie do SAS, wystarczy stwierdzić, że wbrew temu, co twierdzi FCB, Komisja poprzez tę argumentację nie zmierza w żaden sposób do podważenia ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd.
- 53 Jak wynika bowiem z pkt 48 i 49 niniejszego wyroku, Sąd nie wypowiedział się w zaskarżonym wyroku w kwestii tego, czy sporny środek rzeczywiście przysporzył korzyści jego beneficjentom, lecz ograniczył się do stwierdzenia, że Komisja nie udowodniła w sposób wymagany prawem istnienia takiej korzyści, ponieważ nie zbadała, czy odliczenie z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków mogło zrekompensować w przypadku FCB korzyść wynikającą z zastosowania obniżonej stawki opodatkowania.
- 54 W tych okolicznościach jest oczywiste, że ta argumentacja Komisji ma na celu podważenie stwierdzeń, w których Sąd uznał w zaskarżonym wyroku, że nie wykazała ona w sposób wymagany prawem istnienia korzyści objętej zakresem art. 107 ust. 1 TFUE. Zgodnie z rozważaniami przypomnianymi w pkt 46 niniejszego wyroku badanie takiej kwestii prawnej jest dopuszczalne na etapie odwołania.
- 55 Wynika z tego, że niniejsze odwołanie, a w szczególności część pierwsza jedyne zarzutu odwołania rozpatrywana całościowo, której dotyczą zastrzeżenia podniesione przez FCB, jest dopuszczalne.
- 56 W pozostałym zakresie, w jakim FCB w sposób bardziej precyzyjny kwestionuje, jak wynika z pkt 29 i 31 niniejszego wyroku, dopuszczalność, po pierwsze, dokumentu przedstawionego przez Komisję w załączniku do repliki i odnoszącego się do transferów dokonanych między innymi przez FCB, a po drugie, pewnych twierdzeń dotyczących okoliczności faktycznych lub przepisów prawa krajowego dotyczących odliczeń z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, argumenty FCB zostaną zbadane, o ile zaistnieje taka potrzeba, w ramach oceny zasadności odwołania.

Co do istoty

- 57 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału uznanie danego środka za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich wymienionych poniżej przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, środek ten musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi on przyznawać selektywną korzyść beneficjentowi. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 września 2020 r., *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 58 W odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą rozpatrywany środek powinien być analizowany jako przyznanie korzyści jego beneficjentowi, to również z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od swojej formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które należy uznać za stanowiące korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 września 2020 r., *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 59 Pojęcie „pomocy państwa” jest zatem szersze niż pojęcie „subwencji”, gdyż obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak subwencje, pożyczki lub objęcie udziałów w kapitale przedsiębiorstwa, lecz również interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary spoczywające normalnie na budżecie przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, pkt 26; z dnia 20 września 2017 r., *Komisja/Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, pkt 20).
- 60 Wynika z tego, że środki krajowe przyznające korzyść podatkową, które mimo że nie wiążą się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawiają beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, mogą przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i w związku z tym stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56; a także z dnia 19 grudnia 2018 r., *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 21).
- 61 Ponadto należy przypomnieć, że pojęcie „korzyści” nierozłącznie związane z uznaniem środka za pomoc państwa ma obiektywny charakter niezależnie od motywacji twórców danego środka. Tym samym charakter celów realizowanych przez środki państwowe oraz ich uzasadnienie nie mają żadnego wpływu na uznanie ich za pomoc państwa. Artykuł 107 ust. 1 TFUE nie wprowadza bowiem rozróżnienia interwencji państwa według ich przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 62 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału do Komisji należy przedstawienie dowodu na istnienie „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a zatem również dowodu na to, że spełniona została przesłanka przyznania beneficjentom selektywnej korzyści. W szczególności Komisja jest zobowiązana do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie rozpatrywanych środków w staranny i bezstronny sposób, tak aby w chwili wydania ostatecznej decyzji stwierdzającej istnienie pomocy oraz – w odpowiednim przypadku – jej niezgodność z rynkiem wewnętrznym lub z prawem dysponowała możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami, by to uczynić (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2018 r., *Komisja/Francja i IFP Énergies nouvelles*, C-438/16 P, EU:C:2018:737, pkt 110 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 63 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu zbadania poszczególnych elementów składających się na środek mogący zawierać „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności prawne lub faktyczne, z którymi środek ten jest powiązany, w szczególności wynikające z niego korzyści i obciążenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 25 czerwca 1970 r., *Francja/Komisja*, 47/69, EU:C:1970:60, pkt 7), a tym samym dokonać oceny tego środka jako całości, z uwzględnieniem wszystkich jego

charakterystycznych cech (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 98, 101; a także z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 18, 19, 24).

- 64 I tak Trybunał orzekł już, że przy badaniu istnienia korzyści na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE Komisja ma obowiązek dokonać ogólnej oceny środka pomocy na podstawie dostępnych informacji oraz rozwoju wydarzeń przewidywalnego w momencie wydania decyzji o przyznaniu tej pomocy, biorąc pod uwagę w szczególności kontekst tej pomocy (wyrok z dnia 1 października 2015 r., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisja, C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 104).
- 65 Z utrwalonego orzecznictwa wynika jednak, że w szczególnym przypadku systemu pomocy Komisja może ograniczyć się do zbadania cech danego systemu, aby ocenić w uzasadnieniu decyzji, czy ze względu na tryby postępowania przewidziane w tym systemie zapewnia on swym beneficjentom, w porównaniu z ich konkurentami, korzyść i prowadzi do uprzywilejowania przedsiębiorstw uczestniczących w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. A zatem w decyzji dotyczącej takiego systemu Komisja nie jest zobowiązana przeprowadzać analizy pomocy przyznanej w każdym indywidualnym przypadku na podstawie tego systemu. Zbadanie indywidualnej sytuacji każdego z przedsiębiorstw, których dana pomoc dotyczy, będzie konieczne dopiero na etapie odzyskiwania pomocy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 63; z dnia 13 czerwca 2013 r., HGA i in./Komisja, od C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, pkt 114; a także z dnia 29 lipca 2019 r., Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, pkt 27).
- 66 W przypadku takiego systemu pomocy należy zatem wprowadzić rozróżnienie pomiędzy z jednej strony przyjęciem tego systemu, a z drugiej strony przyznawaniem pomocy na podstawie tego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 22).
- 67 To w świetle tych zasad należy ocenić zasadność jedyne go zarzutu niniejszego odwołania, którego dwie części należy rozpatrzyć łącznie.
- 68 W pierwszej kolejności w zakresie, w jakim Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 69 zaskarżonego wyroku orzekł, iż sporną decyzję należy rozumieć jako decyzję zarówno w sprawie systemu pomocy, jak i w sprawie pomocy indywidualnej, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 „program pomocowy” stanowi każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie, na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie.
- 69 Otóż w niniejszym przypadku sporny środek dotyczy „systemu pomocy” w rozumieniu tego przepisu, ponieważ ze szczególnych przepisów podatkowych mających zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, a w szczególności z obniżonej stawki opodatkowania, mogą korzystać – z powodu samego tylko tego środka – wszystkie kwalifikujące się kluby piłkarskie, które są określone w sposób ogólny i abstrakcyjny, na czas nieokreślony i w nieokreślonej kwocie, i to bez potrzeby dalszych środków wdrażających czy związania tych przepisów z realizacją konkretnego projektu.

- 70 W tym względy należy ponadto zauważyć, że bezsporne jest, iż zarówno przepisy podatkowe mające zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, jak i odstępstwo umożliwiające niektórym klubom dalsze korzystanie z tego systemu są ujęte w środku o charakterze generalnym, a mianowicie, po pierwsze, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a po drugie, w siódmym przepisie dodatkowym ustawy 10/1990.
- 71 W tym kontekście, wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 69 zaskarżonego wyroku, nie ma znaczenia okoliczność, że w swojej decyzji Komisja nie tylko zakwalifikowała sporny środek jako system pomocy, ale również w uzasadnieniu i części normatywnej tej decyzji zawarła stwierdzenia dotyczące pomocy przyznanej indywidualnie na rzecz określonych z nazw czterech klubów będących beneficjentami, wskazując, że pomoc tę należy uznać za przyznaną bezprawnie i niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 72 Niewątpliwie, zgodnie z art. 1 lit. e) rozporządzenia 2015/1589 pojęcie „pomocy indywidualnej” obejmuje, oprócz pomocy, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego, pomoc, która jest przyznawana na podstawie takiego programu, lecz podlega obowiązkowi zgłoszenia.
- 73 Jednakże okoliczność ta nie ma znaczenia dla ustalenia zakresu obowiązków ciążących na Komisji w odniesieniu do dowodu istnienia korzyści w niniejszej sprawie na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE.
- 74 Jak bowiem wskazano w pkt 66 niniejszego wyroku, w przypadku systemu pomocy należy odróżnić przyjęcie tego systemu od pomocy przyznawanej na jego podstawie. Otóż w tym względy z orzecznictwa Trybunału wynika, że środki indywidualne, które ograniczają się do wprowadzenia w życie systemu pomocy, który jako taki powinien być zostać zgłoszony Komisji przez dane państwo członkowskie, stanowią jedynie zwykłe środki wdrażające ogólny system, które co do zasady nie muszą być zgłaszane tej instytucji (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 1994 r., *Włochy/Komisja*, C-47/91, EU:C:1994:358, pkt 21).
- 75 W związku z tym sam fakt, że w niniejszym przypadku pomoc została przyznana klubom indywidualnie na podstawie rozpatrywanego systemu pomocy, nie może mieć wpływu na badanie, do którego Komisja jest zobowiązana w świetle art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do dowodu istnienia korzyści, ponieważ to przyznanie pomocy jest jedynie konsekwencją automatycznego wdrożenia tego systemu pomocy.
- 76 Wynika stąd, że w celu ustalenia istnienia takiej korzyści Komisja powinna była zbadać w spornej decyzji wyłącznie „system pomocy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, ustanowiony przez sporny środek, a nie „pomoc indywidualną” w rozumieniu art. 1 lit. e) tego rozporządzenia, przyznaną na podstawie tego systemu.
- 77 W konsekwencji Sąd naruszył prawo, uznając w pkt 69 zaskarżonego wyroku, że sporną decyzję należy rozumieć jako decyzję zarówno w sprawie systemu pomocy, jak i w sprawie pomocy indywidualnej.
- 78 Wpływ tego naruszenia prawa na zgodność z prawem zaskarżonego wyroku zależy jednak od wyniku badania pozostałych zarzutów podniesionych przez Komisję na poparcie odwołania.

- 79 W drugiej kolejności w zakresie, w jakim Komisja zarzuca zasadniczo Sądowi naruszenie prawa przy ocenie związku istniejącego między elementami korzystnymi, takimi jak obniżona stawka opodatkowania, a elementami niekorzystnymi, takimi jak niższa stawka odliczenia, systemu pomocy takiego jak sporny środek, w celu ustalenia, czy system ten przynosi jego beneficjentom korzyść objętą art. 107 ust. 1 TFUE, należy przypomnieć, że Sąd orzekł, w szczególności w pkt 47, 48 i 69 zaskarżonego wyroku, że w celu stwierdzenia istnienia takiej korzyści Komisja była zobowiązana do dokonania całościowej oceny rozpatrywanego systemu pomocy, biorąc pod uwagę zarówno korzystne, jak i niekorzystne skutki tego systemu dla beneficjentów.
- 80 Tak więc w pkt 53 i 54 tego wyroku Sąd stwierdził, że aby móc ustalić, czy sporny środek może przysporzyć korzyści jego beneficjentom, stawiając ich w sytuacji korzystniejszej od tej, w której by się znaleźli, gdyby musieli działać w formie SAS, konieczne było łączne zbadanie różnych elementów systemu podatkowego mającego zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, ponieważ elementy te stanowią nierozdzielalną całość.
- 81 W tym względzie Sąd stwierdził w pkt 55 wspomnianego wyroku, że Komisja słusznie podniosła, iż w rozpatrywanym okresie, obejmującym lata 1990–2015, wobec kwalifikujących się na podstawie spornego środka klubów zastosowano nominalną stawkę podatku, która była obniżona w porównaniu z klubami działającymi w formie SAS.
- 82 Sąd uznał jednak w pkt 56, 59, 65, 66 i 69 zaskarżonego wyroku, że w ramach analizy systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym jako całości nie można oddzielić badania korzyści wynikającej z obniżonej stawki opodatkowania od badania pozostałych elementów tego systemu podatkowego, w szczególności od badania odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków. Z informacji przedstawionych przez inny klub będący beneficjentem spornego środka w toku postępowania administracyjnego przed Komisją i powtórzonych w pkt 57 tego wyroku wynika jednak, że maksymalna część zysków, jakie można było odliczyć, była niższa w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym od tej mającej zastosowanie do SAS oraz że okoliczność ta miała szczególne znaczenie w zawodowym sektorze piłki nożnej.
- 83 W tych okolicznościach Sąd stwierdził w pkt 58–60 i 67 zaskarżonego wyroku, że ograniczając się do stwierdzenia w motywie 68 spornej decyzji, po pierwsze, że nie przedstawiono dowodu na to, iż odliczenie to „był[o] z zasady i w dłuższej perspektywie bardziej korzystn[e]”, a po drugie, że owo odliczenie jest przyznawane „jedynie w określonych warunkach, które nie mają zastosowania w sposób ciągły”, Komisja, na której spoczywał ciężar udowodnienia istnienia korzyści, nie wykazała w sposób wymagany prawem, że można było wykluczyć, iż nawet najmniejsze możliwości odliczenia równoważą korzyść wynikającą z obniżonej stawki podatkowej, podczas gdy miała ona prawo zażądać od Królestwa Hiszpanii wszelkich istotnych informacji w tym zakresie.
- 84 Rozumując w ten sposób, Sąd naruszył prawo.
- 85 Wprawdzie, jak Sąd zasadniczo słusznie uznał w pkt 47, 48, 53, 54 i 69 zaskarżonego wyroku, w odniesieniu do systemu pomocy Komisja, nawet jeśli może ograniczyć się do zbadania, w celu sprawdzenia, czy dany system przysparza korzyści jego beneficjentom, ogólnych cech tego systemu, bez obowiązku badania każdego indywidualnego przypadku jego zastosowania, powinna jednak, jak wynika z pkt 63–65 niniejszego wyroku, dokonać całościowej oceny tego systemu, uwzględniając wszystkie elementy, które stanowią jego szczególne cechy, zarówno korzystne, jak i niekorzystne dla beneficjentów.

- 86 Jednakże ze względu na to, że w wypadku takiego systemu pomocy badanie, które Komisja jest zobowiązana przeprowadzić w świetle art. 107 ust. 1 TFUE, dotyczy wyłącznie, jak wynika z pkt 66 i 68–77 niniejszego wyroku, tego systemu, a nie pomocy przyznanej później na jego podstawie, kwestia, czy wspomniany system przysparza korzyści jego beneficjentom, nie może zależeć od sytuacji finansowej tych beneficjentów w chwili późniejszego przyznania tej pomocy, lecz powinna być oceniana, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 76 opinii, w odniesieniu do chwili przyjęcia danego systemu, przeprowadzając analizę *ex ante* (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 22).
- 87 Tak więc, w sytuacji gdy system pomocy o charakterze podatkowym ma zastosowanie w wymiarze rocznym lub okresowym, Komisja powinna jedynie wykazać, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 58–60 i 64 niniejszego wyroku, że ten system pomocy może uprzywilejowywać jego beneficjentów, sprawdzając, czy ów system, rozpatrywany całościowo, może, biorąc pod uwagę jego cechy szczególne, prowadzić w chwili jego przyjęcia do niższego opodatkowania niż to, które wynika z zastosowania powszechnego systemu podatkowego, przy czym nie jest istotne, aby ze względu na te cechy instytucja ta nie była w stanie ustalić z góry i dla każdego roku podatkowego, dokładnego poziomu opodatkowania odnoszącego się do tego roku (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 19, 24).
- 88 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przypomnianym w pkt 65 niniejszego wyroku to na etapie ewentualnego odzyskania pomocy przyznanej na podstawie tego systemu pomocy Komisja jest zobowiązana ustalić, czy wspomniany system rzeczywiście przysporzył korzyści jego beneficjentom indywidualnie, ponieważ takie odzyskanie wymaga określenia dokładnej kwoty pomocy, z której ci ostatni rzeczywiście skorzystali w każdym roku podatkowym.
- 89 Wynika stąd, że brak możliwości określenia w chwili przyjęcia systemu pomocy takiej kwoty nie może uniemożliwić Komisji stwierdzenia, że system ten mógł na tym etapie przysporzyć tym ostatnim korzyści i analogicznie nie może zwalniać danego państwa członkowskiego z obowiązku zgłoszenia takiego systemu na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE.
- 90 W tym względzie należy przypomnieć, że obowiązek zgłaszania przewidziany w tym przepisie stanowi jeden z podstawowych elementów systemu kontroli ustanowionego przez traktat FUE w dziedzinie pomocy państwa. W ramach tego systemu państwa członkowskie mają obowiązek, po pierwsze, zgłaszania Komisji każdego środka zmierzającego do ustanowienia lub zmiany pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i, po drugie, niewprowadzania w życie takiego środka stosownie do art. 108 ust. 3 TFUE, dopóki wspomniana instytucja nie wyda decyzji końcowej dotyczącej tego środka (zob. w szczególności wyrok z dnia 5 marca 2019 r., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 91 Ten obowiązek zgłoszenia ma zatem zasadnicze znaczenie, aby umożliwić Komisji w pełni wykonywanie zadania kontroli, które zostało jej powierzony w art. 107 i 108 TFUE w dziedzinie pomocy państwa, a w szczególności ocenę, w ramach wykonywania wyłącznej kompetencji przysługującej jej w tym względzie pod kontrolą sądów Unii, zgodności środków pomocy z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., *Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisja*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, pkt 79, 146).

- 92 Przeprowadzone przez Komisję badanie przesłanek istnienia pomocy państwa na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE nie może zatem uprzywilejowywać państw członkowskich, które przyznają pomoc z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, w stosunku do państw, które zgodnie z tym postanowieniem zgłaszają pomoc w fazie projektu i powstrzymują się od jej wprowadzenia w życie do czasu wydania przez tę instytucję ostatecznej decyzji [zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Włochy/Komisja*, C-298/00 P, EU:C:2004:240, pkt 49; a także z dnia 1 czerwca 2006 r., *P & O European Ferries (Vizcaya) i Diputación Foral de Vizcaya/Komisja*, C-442/03 P i C-471/03 P, EU:C:2006:356, pkt 110].
- 93 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 83 opinii, państwa członkowskie, które ustanawiają systemy pomocy z naruszeniem ciężącego na nich obowiązku na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE, byłyby jednak uprzywilejowane w porównaniu z tymi państwami, które przestrzegają tego obowiązku, gdyby Komisja była zobowiązana do zbadania, w celu dokonania oceny istnienia systemu pomocy, na podstawie danych zebranych po przyjęciu tego systemu, czy w wyniku zastosowania systemu pomocy korzyść rzeczywiście wystąpiła we wszystkich kolejnych latach podatkowych, lub czy korzyści, które wystąpiły w niektórych latach podatkowych, zostały skompensowane przez niekorzystne skutki stwierdzone w innych latach podatkowych.
- 94 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że – jak stwierdził Sąd w pkt 55 zaskarżonego wyroku w ramach niezależnej oceny okoliczności faktycznych przytoczonej w pkt 81 niniejszego wyroku – od chwili jego przyjęcia system pomocy wynikający ze spornego środka, w zakresie, w jakim stwarzał niektórym klubom kwalifikującym się do tego systemu, w tym FCB, możliwość dalszego prowadzenia działalności, na zasadzie odstępstwa, jako podmiotu o celu niezarobkowym, umożliwił im korzystanie z obniżonej stawki podatkowej w porównaniu ze stawką mającą zastosowanie do klubów działających jako SAS.
- 95 W ten sposób rozpatrywany system pomocy mógł od chwili jego przyjęcia uprzywilejowywać kluby działające jako podmioty o celu niezarobkowym w porównaniu z klubami działającymi jako SAS, przysparzając im w ten sposób korzyści, która może być objęta art. 107 ust. 1 TFUE.
- 96 Niewątpliwie jest również bezsporne, że od chwili jego przyjęcia system ten przewidywał niższą stawkę odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków niż stawka mająca zastosowanie do SAS.
- 97 Jednakże, jak wynika z pkt 86–93 niniejszego wyroku, okoliczność ta nie może podważyć wniosku, zgodnie z którym rozpatrywany system pomocy od dnia jego przyjęcia przysparzał korzyści jego beneficjentom.
- 98 Nie uprzywilejowując systemów pomocy wdrożonych z naruszeniem obowiązku przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE, zbadanie, do celów stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, wpływu przedmiotowego odliczenia – co do którego jest bezsporne, że zależy ono od późniejszego wystąpienia przypadkowych i zmiennych okoliczności – na obniżoną stawkę podatkową przewidzianą w rozpatrywanym systemie pomocy, a w szczególności ocena, czy owa obniżona stawka zostanie zneutralizowana przez to odliczenie, nie może, w przypadku systemu pomocy o charakterze podatkowym takiego jak rozpatrywany w niniejszej sprawie, który ma zastosowanie w skali rocznej, zostać przeprowadzona w chwili przyjęcia tego systemu, ponieważ wpływ ten może się ujawnić dopiero na koniec każdego kolejnego roku podatkowego.

- 99 Jak zauważył zasadniczo rzecznik generalny w pkt 112 i 113 opinii, jest tak tym bardziej, gdy – tak jak w niniejszej sprawie – rozpatrywany system pomocy ma zastosowanie przez czas nieokreślony, w związku z czym ze względu na ewentualne możliwości przenoszenia w formie ulgi podatkowej, które podkreślają FCB i Królestwo Hiszpanii, nigdy nie można całkowicie wykluczyć, jak to zresztą Sąd sam podkreślił w pkt 60 zaskarżonego wyroku, że dane odliczenie może prowadzić do wyrównania w czasie skutków spornego środka, co mogłoby kompensować, w tym czy innym momencie, obniżoną stawkę podatkową. Zatem dopiero wtedy, gdy taki system przestanie być ostatecznie stosowany, o ile w ogóle to nastąpi, będzie można w sposób ostateczny ustalić, czy odliczenie to rzeczywiście zneutralizowało stosowanie obniżonej stawki podatkowej.
- 100 Wbrew temu, co podkreślił Sąd w pkt 65, 66 i 69 zaskarżonego wyroku, nie ma w tym kontekście znaczenia, że odliczenie z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków ma, co zostało również podkreślone przez FCB podczas rozprawy, szczególne znaczenie w sektorze zawodowej piłki nożnej, zważywszy w szczególności na praktykę transferów zawodników. Jak bowiem wynika z orzecznictwa Trybunału, okoliczność ta w żaden sposób nie może zmienić przesłanek stosowania art. 107 i 108 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2006 r., Meca-Medina i Majcen/Komisja, C-519/04 P, EU:C:2006:492, pkt 28).
- 101 Z powyższego wynika, że aby wykazać w sposób wymagany prawem, iż rozpatrywany system pomocy przysparza swym beneficjentom korzyść objętą art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja nie była zobowiązana do zbadania w spornej decyzji wpływu odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków ani wpływu możliwości przenoszenia w formie ulgi podatkowej, a w szczególności tego, czy to odliczenie lub te możliwości zneutralizowałyby korzyść wynikającą z obniżonej stawki opodatkowania. Możliwość takiej neutralizacji nie może skutkować tym, że Komisja nie mogła stwierdzić istnienia systemu pomocy ani też tym, że nie mogła nakazać odzyskania pomocy indywidualnej w zakresie, w jakim pomoc ta została przyznana klubom będącym beneficjentami na podstawie tego systemu w odniesieniu do określonych lat podatkowych, od momentu wydania spornej decyzji. To bowiem właśnie na etapie ewentualnego odzyskiwania pomocy przyznanej na podstawie tego systemu pomocy – gdy należy określić dokładną kwotę pomocy, z której beneficjent rzeczywiście skorzystał – Komisja powinna uwzględnić wspomniany wpływ.
- 102 W związku z tym należy stwierdzić, że orzekając w pkt 59 i 67 zaskarżonego wyroku, iż Komisja była zobowiązana do przeprowadzenia takiego badania, Sąd naruszył prawo, bez konieczności uwzględnienia w tym zakresie dokumentu przedstawionego przez Komisję w załączniku do repliki dotyczącego między innymi transferów FCB, ani przedstawionych przez nią elementów dotyczących zakresu spornej decyzji lub niektórych okoliczności faktycznych i przepisów prawa krajowego w dziedzinie odliczeń z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, których dopuszczalność kwestionuje FCB.
- 103 To naruszenie prawa spowodowało, że Sąd dopuścił się kolejnego naruszenia prawa, zarzucając Komisji w pkt 59 zaskarżonego wyroku, że nie zwróciła się do Królestwa Hiszpanii o przedstawienie istotnych informacji pozwalających ocenić ten wpływ.
- 104 Z powyższego wynika ponadto, że Sąd naruszył również prawo, gdy orzekł w pkt 72–75 zaskarżonego wyroku, że różnice między systemem pomocy wynikającym ze spornego środka a systemem pomocy rozpatrywanym w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811), uniemożliwiają zastosowanie stwierdzeń dokonanych przez Trybunał, w szczególności w pkt 19–24 tego wyroku, do niniejszej sprawy. Niezależnie bowiem od różnic faktycznych, które nie mają znaczenia do celów stosowania

art. 107 ust. 1 TFUE, wspomniany wyrok, jak wynika w szczególności z pkt 86 i 87 niniejszego wyroku, również dotyczył systemu pomocy, który od chwili jego przyjęcia przysparzał korzyści beneficjentowi poprzez przyznanie mu obniżonej stawki podatkowej, nawet jeśli Komisja nie była w stanie określić z góry i za każdy rok podatkowy dokładnego poziomu opodatkowania związanego z tym rokiem.

- 105 Stwierzeń tych nie może w żaden sposób podważyć argumentacja przedstawiona przez Królestwo Hiszpanii zarówno w pismach procesowych, jak i na rozprawie, która jest oparta na autonomii podatkowej państw członkowskich. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału muszą one bowiem wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 2019 r., *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), a w szczególności zasad ustanowionych w traktacie FUE w dziedzinie pomocy państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 25, 29, 36). Państwa członkowskie powinny zatem w ramach wykonywania tej kompetencji powstrzymać się od przyjmowania środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 TFUE.
- 106 Z powyższych względów należy uchylić zaskarżony wyrok w zakresie, w jakim uwzględnia on zarzut drugi podniesiony w pierwszej instancji i w konsekwencji stwierdza nieważność spornej decyzji.

W przedmiocie wniesionej do Sądu skargi

- 107 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.
- 108 W niniejszym wypadku, mając na względzie w szczególności okoliczność, że skarga o stwierdzenie nieważności złożona przez FCB w sprawie T-865/16 jest oparta na zarzutach, co do których przeprowadzono kontradiktoryjną debatę przed Sądem i których rozpatrzenie nie wymaga zarządzenia żadnego dodatkowego środka organizacji postępowania lub środka dowodowego, Trybunał jest zdania, że stan postępowania pozwala na wydanie orzeczenia w przedmiocie skargi i że należy wydać orzeczenie ostateczne w sprawie (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 września 2020 r., *Komisja i Rada/Carreras Sequeros i in.*, C-119/19 P i C-126/19 P, EU:C:2020:676, pkt 130), w granicach zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2008 r., *Chronopost i La Poste/UFEX i in.*, C-341/06 P i C-342/06 P, EU:C:2008:375, pkt 134).
- 109 Skarga ta opiera się na pięciu zarzutach, o których mowa w pkt 8 niniejszego wyroku. Ponieważ Sąd oddalił pierwszy z tych zarzutów, a FCB lub Królestwo Hiszpanii nie kwestionują w ramach odwołania wzajemnego zasadności tej części zaskarżonego wyroku, uchylenie tego wyroku orzeczone przez Trybunał nie podważa tego wyroku w zakresie, w jakim Sąd oddalił ten zarzut (zob. analogicznie wyrok z dnia 1 lipca 2008 r., *Chronopost i La Poste/UFEX i in.*, C-341/06 P i C-342/06 P, EU:C:2008:375, pkt 138).
- 110 Artykuł 178 § 1 regulaminu postępowania stanowi bowiem, że żądania odwołania wzajemnego mają na celu uchylenie, w całości lub w części, orzeczenia Sądu, bez ograniczania zakresu tych żądań do orzeczenia Sądu w brzmieniu zawartym w sentencji, w odróżnieniu od art. 169 § 1 tego regulaminu, dotyczącego żądań odwołania. Wynika z tego, że w niniejszej sprawie FCB

i Królestwo Hiszpanii mogły wnieść odwołanie wzajemne podważające oddalenie przez Sąd pierwszego zarzutu podniesionego w pierwszej instancji. W braku takiego odwołania wzajemnego zaskarżony wyrok korzysta z powagi rzeczy osądzonej w zakresie, w jakim Sąd oddalił zarzut pierwszy podniesiony w pierwszej instancji.

- 111 W tych okolicznościach należy zbadać jedynie cztery pozostałe zarzuty podniesione przez FCB w pierwszej instancji.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że Komisja popełniła błąd w ocenie w odniesieniu do istnienia korzyści oraz naruszyła zasadę dobrej administracji przy ocenie istnienia owej korzyści

Argumentacja stron

- 112 FCB, popierane przez Królestwo Hiszpanii, zarzuca Komisji, że uznała, iż sporny środek przysporzył mu korzyści objętej zakresem art. 107 ust. 1 TFUE. Komisja dokonała bowiem formalnego porównania stawek opodatkowania mających zastosowanie, odpowiednio, do spółek akcyjnych i podmiotów o celu niezarobkowym, nie zbadała jednak zakresu odliczeń podatkowych, do których były uprawnione jedne i drugie podmioty. Czyniąc tak, Komisja nie sprawdziła, czy w rozpatrywanym okresie rzeczywista stawka podatkowa stosowana do czterech omawianych klubów piłkarskich przysparzała im korzyści. Tymczasem analiza porównawcza kumulatywnych skutków stawek podatkowych i mających zastosowanie odliczeń wykazałaby, że rozpatrywany system w rzeczywistości miał niekorzystny skutek dla FCB względem systemu mającego zastosowanie do SAS. Komisja uchybiła w ten sposób ciężącemu na niej obowiązkowi przeprowadzenia pełnej i bezstronnej analizy wszystkich istotnych elementów akt sprawy. W związku z tym Komisja naruszyła również art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na brak zakłócenia konkurencji i naruszyła zasadę domniemania niewinności.
- 113 Komisja nie podziela tej argumentacji.

Ocena Trybunału

- 114 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że z powodów przedstawionych zasadniczo w pkt 79–106 niniejszego wyroku Komisja nie była zobowiązana, w celu wykazania w sposób wymagany prawem, że system pomocy wynikający ze spornego środka przysparza swym beneficjentom korzyść objętą zakresem art. 107 ust. 1 TFUE, do zbadania w spornej decyzji wpływu odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, a w szczególności kwestii, czy odliczenie to neutralizowało korzyść wynikającą z obniżonej stawki opodatkowania. Komisja nie miała zatem obowiązku, do celów wydania tej decyzji, żądania od Królestwa Hiszpanii przedstawienia istotnych informacji pozwalających na dokonanie takiej oceny.
- 115 Tak więc Komisja słusznie uznała w motywie 68 wspomnianej decyzji, że przy ustalaniu, czy sporny środek przysparza korzyści jego beneficjentom, nie należy brać pod uwagę odliczenia z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków mającego zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, ze względu na to, że jako przyznawane wyłącznie pod pewnymi warunkami, które nie zawsze są spełnione, odliczenie to nie jest w stanie systematycznie neutralizować, w każdym roku podatkowym, korzyści wynikającej z obniżonej stawki opodatkowania. Jak Komisja słusznie wskazała w motywie 95 tej decyzji, ewentualny wpływ wspomnianego

odliczenia powinien natomiast zostać uwzględniony w każdym konkretnym przypadku w ramach procedury odzyskiwania pomocy w celu określenia, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, dokładnej kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu.

- 116 Jeśli chodzi o twierdzenia FCB dotyczące braku zakłócenia konkurencji i naruszenia domniemania niewinności, które Sąd wskazał w pkt 39 i 40 zaskarżonego wyroku, należy stwierdzić, że nie opierają się one na żadnych autonomicznych rozważaniach, lecz całkowicie pokrywają się z innymi argumentami przedstawionymi na poparcie zarzutu drugiego zmierzającego do wykazania, odpowiednio, błędu w ocenie dotyczącego istnienia korzyści oraz naruszenia zasady dobrej administracji. Twierdzenia te należy zatem oddalić z tych samych powodów.
- 117 Z powyższego wynika, że zarzut drugi należy oddalić jako bezzasadny.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego naruszenia zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa

Argumentacja stron

- 118 FCB podnosi, że Komisja, nakazując odzyskanie rozpatrywanej pomocy, naruszyła w spornej decyzji zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań. FCB mogło bowiem powołać się na uzasadnione oczekiwania co do zgodności z prawem rozpatrywanego ogólnego systemu podatkowego, którego ów klub nie mógł zresztą uniknąć, biorąc pod uwagę, po pierwsze, działanie hiszpańskich organów podatkowych, które podczas różnych kontroli przeprowadzonych przez nie w okresie, w którym Komisja prowadziła postępowanie na podstawie art. 107 i 108 TFUE, nadal stosowały wobec niego system podatkowy mający zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, a po drugie, rażąco długi czas trwania tego postępowania, ponieważ od momentu otrzymania skargi do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego upłynęły ponad cztery lata, natomiast na wydanie spornej decyzji potrzebne było 30 dalszych miesięcy. Należałoby ponadto wziąć pod uwagę wyjątkowy charakter wspomnianego postępowania, które zostało wszczęte dopiero po interwencji Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich.
- 119 Komisja nie podziela tej argumentacji.

Ocena Trybunału

- 120 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem z uwagi na imperatywny charakter kontroli pomocy państwa sprawowanej przez Komisję na podstawie art. 108 TFUE z jednej strony przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy mogą co do zasady powoływać się na uzasadnione oczekiwania co do prawidłowości tej pomocy tylko wówczas, gdy taka pomoc została przyznana zgodnie z procedurą przewidzianą w tym postanowieniu, a z drugiej strony staranny podmiot gospodarczy powinien zwykle być w stanie upewnić się, że dopełniono wymogów tej procedury. W szczególności gdy pomoc została udzielona bez uprzedniego zgłoszenia Komisji, tak że jest ona bezprawna w świetle art. 108 ust. 3 TFUE, beneficjent pomocy nie może mieć w tym momencie uzasadnionych oczekiwań co do prawidłowości przyznania tej pomocy (wyroki: z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 98; a także z dnia 29 lipca 2019 r., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisja, C-654/17 P,

EU:C:2019:634, pkt 145). Dotyczy to zarówno pomocy indywidualnej, jak i pomocy przyznanej w ramach systemu pomocy (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, pkt 46).

- 121 Wobec tego, w braku zgłoszenia w niniejszym przypadku spornego środka przez Królestwo Hiszpanii na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE, FCB nie może w żadnym wypadku powoływać się na naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.
- 122 W szczególności, bez konieczności orzekania w przedmiocie podnoszonego rażąco długiego czasu trwania postępowania, należy podkreślić, że skoro wspomniane państwo członkowskie nie umożliwiło Komisji dokonania oceny tego środka w świetle art. 107 TFUE, czas trwania tego postępowania nie może w żaden sposób świadczyć o zgodności owego środka z tym przepisem.
- 123 Wreszcie w odniesieniu do zarzucanego naruszenia zasady pewności prawa należy stwierdzić, że chociaż FCB podnosi formalnie naruszenie tej zasady w tytule zarzutu trzeciego, to jednak nie przedstawia żadnego odrębnego argumentu, który mógłby wykazać takie naruszenie.
- 124 Co za tym idzie, zarzut trzeci należy oddalić jako bezzasadny.

W przedmiocie zarzutu czwartego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że Komisja nie uwzględniła faktu, iż sporny środek jest uzasadniony wewnętrzną logiką systemu podatkowego

Argumentacja stron

- 125 FCB, popierane przez Królestwo Hiszpanii, podnosi, że istnienie odmiennych systemów podatkowych dla podmiotów o celu niezarobkowym i dla spółek akcyjnych jest uzasadnione wewnętrzną logiką hiszpańskiego systemu podatkowego. Otóż podczas gdy ci pierwsi nie dokonują wypłaty zysków na rzecz swoich członków, ci drudzy, przeciwnie, dążą do uzyskania takich zysków, które są rozdzielane między ich członków. Istnienie takiego odmiennego systemu podatkowego jest zatem również uzasadnione w sektorze zawodowej piłki nożnej. Tymczasem Komisja, naruszając obowiązek uzasadnienia ciążyący na niej na mocy art. 296 TFUE, nie wyjaśniła, dlaczego nie miałyby tak być w tym sektorze.
- 126 Komisja nie podziela tej argumentacji.

Ocena Trybunału

- 127 Należy stwierdzić, że wbrew temu, co zakłada FCB w argumentacji przedstawionej na poparcie zarzutu czwartego, sporny środek, zbadany przez Komisję w jej decyzji w świetle art. 107 TFUE, nie sprowadza się do istnienia w prawie hiszpańskim odmiennych systemów podatkowych dla podmiotów o celu niezarobkowym i dla spółek akcyjnych, lecz do zawężenia w sektorze sportu zawodowego podmiotowego zakresu stosowania systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym, co implikuje istnienie między zawodowymi klubami piłkarskimi różnicy w traktowaniu w zakresie dostępu do tej formy prawnej, a tym samym wprowadzenie różnic między tymi klubami w systemie opodatkowania, w zależności od tego, czy były one zobowiązane do przekształcenia się w spółki akcyjne, czy też mogły, w drodze odstępstwa, kontynuować działalność jako podmioty o celu niezarobkowym.

- 128 Z powyższego wynika, że zarzut czwarty, w zakresie, w jakim zmierza do uzasadnienia środka, który nie jest środkiem będącym przedmiotem spornej decyzji, należy oddalić jako nieistotny dla sprawy.

W przedmiocie zarzutu piątego, dotyczącego naruszenia art. 108 TFUE oraz art. 21–23 rozporządzenia 2015/1589 ze względu na to, że Komisja nakazała odzyskanie istniejącej pomocy i nie dochowała procedury przewidzianej dla tego rodzaju pomocy

Argumentacja stron

- 129 FCB, popierane przez Królestwo Hiszpanii, podnosi, że Komisja błędnie nie uznała, iż sporny środek stanowi „istniejącą pomoc” w rozumieniu art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia 2015/1589, ponieważ odmienne traktowanie spółek akcyjnych i podmiotów o celu niezarobkowym w sektorze zawodowej piłki nożnej w odniesieniu do mającej do nich zastosowanie stawki opodatkowania istniało już w momencie przystąpienia Królestwa Hiszpanii do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w dniu 1 stycznia 1986 r. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązująca w chwili tego przystąpienia, czyli Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (ustawa 61/1978 o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 27 grudnia 1978 r. (BOE nr 312 z dnia 30 grudnia 1978 r., s. 29429), ustanawiała już bowiem odmienne systemy podatkowe dla tych spółek i podmiotów. W związku z tym Komisja nie mogła nakazać odzyskania pomocy na podstawie art. 108 TFUE. Zgodnie z art. 21–23 tego rozporządzenia Komisja mogła natomiast uznać, że sporny środek stanowi istniejącą pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym, i w razie potrzeby wprowadzić stosowne środki w celu zniesienia tej pomocy.
- 130 Komisja nie podziela tej argumentacji.

Ocena Trybunału

- 131 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia 2015/1589 „istniejąca pomoc” oznacza wszelką pomoc istniejącą przed wejściem w życie traktatu FUE i nadal stosowaną po jego wejściu w życie w poszczególnych państwach członkowskich.
- 132 Ponadto zgodnie z art. 1 lit. c) tego rozporządzenia zmianę istniejącej pomocy należy uznać za „nową pomoc” podlegającą obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w art. 108 ust. 3 TFUE. Artykuł 4 ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia nr 794/2004, zmienionego rozporządzeniem 2015/2282, uściśla w tym względzie, że jakkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, która nie może wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocowego z rynkiem wewnętrznym, należy uznać za zmianę pomocy istniejącej do celów art. 1 lit. c) rozporządzenia 2015/1589.
- 133 W niniejszej sprawie jest niewątpliwie bezsporne, że obniżona stawka opodatkowania mająca zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym istniała przed przystąpieniem Królestwa Hiszpanii do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w dniu 1 stycznia 1986 r.
- 134 Jednakże, jak wskazała Komisja w motywie 79 spornej decyzji, zmiana wprowadzona ustawą 10/1990 po tym przystąpieniu wprowadziła zróżnicowanie w sektorze sportu zawodowego, odmawiając co do zasady zawodowym klubom piłkarskim prowadzenia działalności

w charakterze podmiotu o celu niezarobkowym, zastrzegając jednocześnie tę możliwość i związany z nią system podatkowy dla czterech klubów piłki nożnej kwalifikujących się do tego odstępstwa.

- 135 W ten sposób ustawa 10/1990 wprowadziła zróżnicowanie podatkowe w ramach tego samego sektora, które nie ma charakteru czysto formalnego lub administracyjnego.
- 136 W szczególności należy stwierdzić, że zmiana ta może mieć wpływ na ocenę zgodności spornego środka w świetle art. 107 ust. 3 TFUE, ponieważ ograniczając wynikające z niego korzystne traktowanie pod względem podatkowym jedynie do niektórych zawodowych klubów piłkarskich, może ona mieć wpływ na możliwość powołania się przez Królestwo Hiszpanii na zgodność rozpatrywanego systemu pomocy z celem promowania sportu, zbadanym w motywach 85 i 86 spornej decyzji jako celem leżącym we wspólnym interesie w rozumieniu art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE.
- 137 Co za tym idzie, zarzut piąty należy oddalić jako bezzasadny.
- 138 Ze względu na to, że żaden z zarzutów skargi nie został uwzględniony, skargę tę należy zatem oddalić.

W przedmiocie kosztów

- 139 Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania, jeżeli odwołanie jest bezzasadne lub jest zasadne i Trybunał wydaje orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, rozstrzyga on również o kosztach.
- 140 Zgodnie z art. 138 § 1 tego regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 wspomnianego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.
- 141 Ponieważ w niniejszej sprawie FCB przegrało sprawę, a Komisja wniosła przed Sądem, ale nie przed Trybunałem, o obciążenie FCB kosztami postępowania, należy obciążyć FCB kosztami poniesionymi przez Komisję w związku z postępowaniem przed Sądem, natomiast Komisja powinna pokryć własne koszty poniesione w związku z niniejszym postępowaniem odwoławczym.
- 142 Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty. Królestwo Hiszpanii, interwenient w ramach skargi przed Sądem, które uczestniczyło w postępowaniu przed Trybunałem, powinno zatem pokryć własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2019 r., Fútbol Club Barcelona/Komisja (T-865/16, EU:T:2019:113), zostaje uchylony w zakresie, w jakim uwzględnia zarzut drugi podniesiony w pierwszej instancji i stwierdza nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich.**

- 2) Skarga wniesiona w sprawie T-865/16 przez Fútbol Club Barcelona o stwierdzenie nieważności decyzji 2016/2391 zostaje oddalona.**
- 3) Fútbol Club Barcelona pokrywa, poza własnymi kosztami, koszty poniesione przez Komisję Europejską w ramach postępowania przed Sądem Unii Europejskiej.**
- 4) Komisja Europejska pokrywa własne koszty poniesione w ramach niniejszego postępowania odwoławczego.**
- 5) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.**

Podpisy

ⁱ — Słowa kluczowe w niniejszym tekście były przedmiotem zmian o charakterze językowym, po pierwotnym umieszczeniu na stronie internetowej.