



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (štvrtá komora)

z 26. februára 2019*

„Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá španielskymi orgánmi v prospech určitých profesionálnych futbalových klubov – Preferenčná sadzba zdanenia na príjmy uplatnená na kluby, ktorým je umožnené využiť štatút neziskovej organizácie – Rozhodnutie, ktorým sa pomoc vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom – Sloboda usadiť sa – Výhoda“

Vo veci T-865/16,

Fútbol Club Barcelona, so sídlom v Barcelone (Španielsko), v zastúpení: pôvodne J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco a C. Iglesias Megías, neskôr Roca Sagarra, del Saz Cordero, Vallina Hoset a Sellés Marco advokáti,

žalobca,

ktorého v konaní podporuje:

Španielske kráľovstvo, v zastúpení pôvodne A. Gavela Llopis a J. García-Valdecasas Dorego, neskôr A. Gavela Llopis, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: G. Luengo, B. Stromsky a P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh podaný na základe článku 263 ZFEÚ a požadujúci zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktoré implementovalo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov (Ú. v. EÚ L 357, 2016, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (štvrtá komora),

v zložení: predseda komory H. Kanninen (spravodajca), sudcovia J. Schwarcz a C. Iliopoulos,

tajomník: J. Palacio González, hlavný referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. júna 2018,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: španielčina.

Rozsudok

Okolnosti predchádzajúce sporu

- 1 Článok 19 ods. 1 Ley 10/1990 del Deporte (zákon č. 10/1990 o športe) z 15. októbra 1990 (BOE č. 249, zo 17. októbra 1990, s. 30397, ďalej len „zákon č. 10/1990“), zaviazal všetky španielske profesionálne športové kluby, aby sa transformovali na športové spoločnosti s ručením obmedzeným (ďalej len „SAS“). Účelom zákona bolo podporiť zodpovednejšie riadenie činností klubov úpravou ich právnej formy.
- 2 Svojím siedmym dodatkovým ustanovením zákon č. 10/1990 však stanovil výnimku, pokiaľ ide o profesionálne športové kluby, ktoré dosiahli pozitívny hospodársky výsledok za účtovné obdobia predchádzajúce prijatiu zákona. Žalobca Fútbol Club Barcelona, ako aj tri ďalšie profesionálne futbalové kluby spadajú do pôsobnosti výnimky stanovenej zákonom č. 10/1990. Tieto štyri subjekty mali teda možnosť, ktorú využili, aj naďalej pôsobiť vo forme športových klubov.
- 3 Na rozdiel od SAS športové kluby predstavujú neziskové právnické osoby, ktoré z tohto dôvodu využívajú špeciálnu sadzbu zdanenia ich príjmov. Táto sadzba zostávala až do roku 2016 nižšia než sadzba uplatniteľná na SAS.
- 4 Listom z 18. decembra 2013 Európska komisia oznámila Španielskemu kráľovstvu svoje rozhodnutie začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, pokiaľ ide o možné preferenčné daňové zaobchádzanie poskytnuté štyrom profesionálnym športovým klubom vrátane žalobcu v porovnaní so SAS.
- 5 V priebehu konania vo veci formálneho zisťovania Komisia prijala a analyzovala písomné pripomienky Španielskeho kráľovstva a zainteresovaných strán, medzi ktorými je aj žalobca.
- 6 Svojím rozhodnutím (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktoré implementovalo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov (Ú. v. EÚ L 357, 2016, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), Komisia prijala záver, že zákonom č. 10/1990 Španielske kráľovstvo nezákonne zaviedlo pomoc vo forme daňovej výhody v oblasti dane z príjmov právnických osôb v prospech Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid Club de Fútbol, a to v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ (článok 1 napadnutého rozhodnutia). Komisia okrem toho prijala záver, že tento režim nebol zlučiteľný s vnútorným trhom, a v dôsledku toho nariadila Španielskemu kráľovstvu, aby ho ukončil (článok 4 ods. 4) a vymohol od príjemcov rozdiel medzi zaplatenou daňou z príjmu právnických osôb a daňou z príjmu právnických osôb, ktorej by podliehali, ak by mali právnu formu SAS, od účtovného obdobia roku 2000 (článok 4 ods. 1), pričom uviedla výhradu hypotézy, ak by pomoc bola pomocou *de minimis* (článok 2). Napadnuté rozhodnutie nakoniec ukladá jeho adresátovi, aby sa okamžite a účinne prispôbil predpisom uvádzaným v jeho výroku, pokiaľ ide o vymáhanie poskytnutej pomoci (článok 5 ods. 1), a v lehote štyroch mesiacov od jeho oznámenia, pokiaľ ide o vykonanie rozhodnutia v celom jeho rozsahu (článok 5 ods. 2).

Konanie a návrhy účastníkov konania

- 7 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 7. decembra 2016 žalobca podal žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.
- 8 V rámci žaloby žalobca okrem iného predložil Všeobecnému súdu žiadosť o predloženie dokumentu týkajúceho sa konania o vymáhaní pomoci.
- 9 Komisia podala vyjadrenie k žalobe do kancelárie Všeobecného súdu 27. februára 2017.

- 10 Žalobca podal 19. apríla 2017 do kancelárie Všeobecného súdu repliku.
- 11 Rozhodnutím z 25. apríla 2017 predseda štvrtej komory Všeobecného súdu povolil, aby Španielske kráľovstvo vstúpilo do konania ako vedľajší účastník konania na podporu návrhov žalobcu.
- 12 Komisia podala 6. júna 2017 do kancelárie Všeobecného súdu dupliku.
- 13 Španielske kráľovstvo podalo vyjadrenie k žalobe do kancelárie Všeobecného súdu 6. júla 2017.
- 14 V dňoch 27. júla a 23. augusta 2017 v uvedenom poradí Komisia a žalobca predložili svoje pripomienky k tomuto vyjadreniu.
- 15 Listom z 3. septembra 2017 žalobca uviedol, že si praje byť vypočutý na pojednávaní.
- 16 Všeobecný súd v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania uvedených v článku 89 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu položil Komisii a Španielskemu kráľovstvu písomné otázky, na ktoré odpovedali v stanovenej lehote.
- 17 Na pojednávaní Komisia odmietla spochybníť prípustnosť žaloby, čo bolo zaznamenané do zápisnice z pojednávania.
- 18 Listom z 28. júna 2018 žalobca zaslal žiadosť o zaobchádzanie s určitými údajmi ako dôvernými vo vzťahu k verejnosti.
- 19 Rozhodnutím z 23. júla 2018 predseda štvrtej komory Všeobecného súdu rozhodol o ukončení ústnej časti konania.
- 20 Žalobca navrhuje, aby Všeobecný súd:
- v prvom rade zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - subsidiárne zrušil články 4 a 5 uvedeného rozhodnutia,
 - zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.
- 21 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - zaviazal žalobcu na náhradu trov konania.
- 22 Španielske kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:
- vyhovel žalobe podanej žalobcom a zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

Právny rámec

- 23 Na podporu svojej žaloby žalobca uvádza päť žalobných dôvodov, ktoré sú založené:
- prvý na porušení článku 49 ZFEÚ v spojení s článkami 107 a 108 ZFEÚ, ako aj článku 16 Charty základných práv Európskej únie, keďže Komisia porušila svoju povinnosť zohľadniť v konaniach týkajúcich sa štátnej pomoci porušenia ostatných ustanovení Zmluvy,
 - druhý v podstate na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ z dôvodu, na jednej strane nesprávneho posúdenia Komisie, pokiaľ ide o existenciu výhody, a na druhej strane porušenie zásady riadnej správy vecí verejných pri preskúmaní existencie uvedenej výhody,
 - tretí na porušení zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty,
 - štvrtý na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ z dôvodu skutočnosti, že predmetné opatrenie je odôvodnené vnútornou logikou daňového systému,
 - piaty na porušení článku 108 ods. 1 ZFEÚ a článkov 21 až 23 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9), keďže Komisia nerespektovala konanie stanovené pre existujúcu pomoc.

O žiadosti o predloženie dokumentu

- 24 Na pojednávaní žalobca v reakcii na otázku Všeobecného súdu uviedol, že dokument, ktorého predloženie žiadal (pozri bod 8 vyššie), ešte neexistoval, čo potvrdilo Španielske kráľovstvo. V dôsledku toho nebolo potrebné vysloviť sa k tejto žiadosti na opatrenie na zabezpečenie priebehu konania.

O prvom žalobnom dôvode založenom na porušení článku 49 ZFEÚ v spojení s článkami 107 a 108 ZFEÚ, ako aj článku 16 Charty základných práv

- 25 Žalobca tvrdí, že Komisia tým, že nezohľadnila osobitnú okolnosť, že zákon č. 10/1990, ktorého sa týka napadnuté rozhodnutie, je v rozpore s článkom 49 ZFEÚ v rozsahu, v akom profesionálnym športovým klubom neprímerane určuje právnu formu, porušila svoju povinnosť zohľadniť v rámci predmetného konania porušenia iných ustanovení Zmluvy. Zákon č. 10/1990 obmedzil slobodu výberu právnej formy a v dôsledku toho slobodu usadiť sa, čo Komisia opomenula zohľadniť.
- 26 Komisia tvrdenia žalobcu popiera.
- 27 Svojím žalobným dôvodom žalobca v podstate tvrdí, že Komisia mala konštatovať, že povinnosť uložená profesionálnym športovým klubom pretransformovať sa na SAS bola v rozpore s článkom 49 ZFEÚ. Toto konštatovanie by ju viedlo k uprednostneniu ukončenia tohto konania v prospech uplatnenia článku 49 ZFEÚ iba na štátne opatrenie, ktoré zaväzuje profesionálne športové kluby pretransformovať sa na SAS. Okrem toho treba poznamenať, že žalobca poukazuje na porušenie článku 16 Charty základných práv Európskej únie o slobode podnikania, a to bez poskytnutia argumentácie, riadnej a nezávislej od argumentácie rozvinutej v súvislosti s článkami 49, 107 a 108 ZFEÚ.
- 28 Na úvod treba uviesť, že Komisia disponuje, pokiaľ ide o možnosť podať žalobu o nesplnenie povinnosti, diskrečnou právomocou, ktorá vylučuje právo jednotlivcov žiadať od nej, aby zaujala stanovisko v určitom zmysle (pozri uznesenie z 24. novembra 2016, Petraitis/Komisia, C-137/16 P,

neuvverejnené, EU:C:2016:904, bod 22 a citovanú judikatúru). Procesná voľba uskutočnená Komisiou v danom prípade, keďže spočívala v preskúmaní uplatnenia skôr článkov 107 a 108 ZFEÚ než v uplatnení článku 49 ZFEÚ, sa teda vymyká z posúdenia Všeobecným súdom.

- 29 Judikatúrou je ustálené, že hoci konanie uvedené v článkoch 107 a 108 ZFEÚ ponecháva Komisii mieru voľnej úvahy na posúdenie zlučiteľnosti schémy štátnej pomoci s požiadavkami vnútorného trhu, z celkovej štruktúry zmluvy vyplýva, že toto konanie nemá nikdy viesť k výsledku, ktorý by odporoval jej špecifickým ustanoveniam (pozri rozsudok z 9. septembra 2010, *British Aggregates a i./Komisia*, T-359/04, EU:T:2010:366, bod 91 a citovanú judikatúru).
- 30 Táto povinnosť Komisie je namieste najmä za predpokladu, že ostatné ustanovenia Zmluvy tiež sledujú cieľ neskreslenej hospodárskej súťaže na vnútornom trhu, ako v danom prípade článok 49 ZFEÚ, ktorého cieľom je zachovať slobodu usadiť sa a voľnú hospodársku súťaž medzi hospodárskymi subjektmi členského štátu usadenými v inom členskom štáte a hospodárskymi subjektmi naposledy uvedeného členského štátu. Komisia totiž pri prijímaní rozhodnutia o zlučiteľnosti pomoci s vnútorným trhom nemôže ignorovať nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže na vnútornom trhu zo strany jednotlivých hospodárskych subjektov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. mája 2015, *Niki Luftfahrt/Komisia*, T-511/09, EU:T:2015:284, bod 215).
- 31 Treba však poznamenať, že v prejednávanej veci sa žalobca nedovoľáva opačného výsledku konania v rámci preskúmania zlučiteľnosti schémy pomoci, so zásadou slobody usadiť sa zakotvenou článkom 49 ZFEÚ. Lutuje však skutočnosť, že Komisia nepreskúmala, či zákon č. 10/1990, o ktorom sa domnievala, že porušuje články 107 a 108 ZFEÚ tým, že zavádza režim výnimky v prospech štyroch profesionálnych futbalových klubov, bol navyše v rozpore s článkom 49 ZFEÚ tým, že zaviedol pravidlo, podľa ktorého sa španielske profesionálne športové kluby mali pretransformovať na SAS.
- 32 V tejto súvislosti, hoci judikatúra uvedená v bodoch 29 a 30 vyššie zakotvuje povinnosť Komisie nevyhlásiť za zlučiteľnú štátnu pomoc, ktorá je z hľadiska niektorých jej pravidiel v rozpore s inými ustanoveniami Zmluvy (pozri rozsudok z 9. septembra 2010, *British Aggregates a i./Komisia*, T-359/04, EU:T:2010:366, bod 92 a citovanú judikatúru), nezaväzuje však Komisiu preskúmať, či takéto porušenie existuje, keď už Komisia kvalifikovala dotknuté opatrenie ako neoprávnenú a nezlučiteľnú štátnu pomoc.
- 33 Povinnosť zohľadniť porušenie iných ustanovení Zmluvy v rámci konania v oblasti štátnej pomoci treba chápať s ohľadom na imperatív, aby konanie nevedlo k výsledku, ktorý by bol v rozpore s uvedenými ustanoveniami Zmluvy, mal negatívny vplyv na vnútorný trh (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. decembra 2014, *Castelnou Energía/Komisia*, T-57/11, EU:T:2014:1021, bod 189) a v kontexte porušenia článku 49 ZFEÚ predstavoval nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže zo strany niektorých hospodárskych subjektov.
- 34 Navyše bolo rozhodnuté, že okolnosť, že opatrenie, ako je povinnosť transformovať profesionálne športové kluby v Španielsku na SAS, je prípadne v rozpore s inými ustanoveniami práva Európskej únie ako články 107 a 108 ZFEÚ, nemôže vylúčiť, že by vyňatie z tohto opatrenia, z ktorého majú prospech niektoré podniky počas toho, ako sporné opatrenie vyvoláva účinky voči iným podnikom, pričom nebolo ani zrušené, ani vyhlásené za neplatné, a tým za neuplatniteľné, nemohlo byť posúdené ako „štátna pomoc“ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 38, a z 21. decembra 2016, *Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 69).
- 35 Z toho vyplýva, že Komisia nie je oprávnená v rámci konania začatého v oblasti štátnej pomoci na to, aby dospela k záveru o existencii samostatného porušenia článku 49 ZFEÚ a vyvodzovala z neho právne následky, ktoré vznikajú, mimo obmedzenej hypotézy, na ktorú sa uplatňuje judikatúra

uvádzaná v bodoch 29 a 30 vyššie, v ktorej nezlučiteľnosť opatrenia pomoci vyplýva z porušenia článku 49 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 76).

- 36 Z vyššie uvedeného vyplýva, že tento žalobný dôvod je založený na tom, že žalobca nepochopil rozsah povinnosti zohľadniť prípadne porušenie iných ustanovení Zmluvy o FEÚ v rámci konania o štátnej pomoci.
- 37 Za neexistencie povinnosti Komisie analyzovať pri príležitosti konania, ktoré viedlo k napadnutému rozhodnutiu, existenciu prípadného porušenia článku 49 ZFEÚ, keďže napadnuté rozhodnutie už kvalifikovalo predmetné opatrenie štátnej pomoci ako nezákonné a nezlučiteľné, treba zamietnuť prvý žalobný dôvod ako nedôvodný.

O druhom žalobnom dôvode založenom v podstate na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ z dôvodu nesprávneho posúdenia Komisie, pokiaľ ide o existenciu výhody, na jednej strane a porušenia zásady riadnej správy vecí verejných pri preskúmaní existencie uvedenej výhody na druhej strane

- 38 Žalobca, ktorého podporuje Španielske kráľovstvo, sa domnieva, že Komisia vykonala formálne porovnanie daňových sadzieb uplatňovaných na obchodné spoločnosti a neziskové organizácie bez toho, aby skúmala rozsah daňových odpočtov, na ktoré mali právo obchodné spoločnosti a neziskové organizácie. Týmto postupom neoverila, či počas obdobia rokov 1995 až 2016 skutočná sadzba zdanenia predmetných štyroch futbalových klubov bola, alebo nebola výhodnejšia. Komisia tak nespĺnila svoju povinnosť vykonať úplnú a nestrannú analýzu všetkých relevantných skutočností a nezohľadnila kumulované dôsledky predmetného štátneho zásahu, a preto ani jeho skutočné účinky. Komisia mala navyše aktívne vyhľadávať, okrem iného aj prostredníctvom žiadostí o informácie, priťažujúce, ako aj poľahčujúce okolnosti. Komparatívne preskúmanie kumulatívnych účinkov daňovej sadzby a uplatniteľných odpočtov by ukázal, že predmetný režim mal v skutočnosti na žalobcu v porovnaní s režimom uplatniteľným na obchodné spoločnosti nepriaznivý vplyv. Okrem samotného prípadu žalobcu mal španielsky daňový systém ako celok za cieľ vyrovnávať rozdiely v daňových sadzbách medzi obchodnými spoločnosťami a neziskovými organizáciami. Španielske kráľovstvo dodáva, že sporné opatrenie malo za účel výlučne stanoviť rámec umožňujúci ozdravenie situácie profesionálnych futbalových klubov.
- 39 Žalobca tiež v rámci tohto žalobného dôvodu uvádza, že napadnuté rozhodnutie porušilo článok 107 ods. 1 ZFEÚ pri absencii skreslenia hospodárskej súťaže.
- 40 Žalobca nakoniec uvádza, že napadnuté rozhodnutie porušuje prezumpciu nevinu.
- 41 Komisia navrhuje zamietnuť tento žalobný dôvod, pretože splnila podmienky stanovené judikatúrou v oblasti schém pomoci, keďže k analýze individuálne poskytnutej pomoci dochádza až v štádiu vymáhania. Okrem toho poznamenáva, že tvrdenie, podľa ktorého vykonala len jedno porovnanie uplatniteľných sadzieb zdanenia, pričom ani nezohľadnila skutočné sadzby, je neopodstatnené. Porovnanie skutočných sadzieb na základe údajov poskytnutých španielskymi orgánmi počas správneho konania by ukázalo existenciu výhody. Komisia dodáva, že predmetné opatrenie neobsahovalo automatický mechanizmus na odstránenie takto udelenej výhody. V tejto súvislosti poukazovanie žalobcu na dodatočné daňové odpočty v režime SAS, ktoré vyplývali z možného opätovného investovania ziskov do nadobudnutia hráčov, bolo irelevantné, pretože je založené na hypotetických prvkoch. Vo všeobecnosti údajná neutralizácia rozdielov v daňových sadzbách medzi obchodnými spoločnosťami a neziskovými organizáciami prostredníctvom odpočtov na opätovné investovanie vychádza zo zjednodušeného a potenciálne nesprávneho výpočtu žalobcu, ktorý opomenul zohľadniť ďalšie odlišnosti medzi režimami, ktoré majú vplyv na skutočnú sadzbu zdanenia.

Pokiaľ ide o výhradu založenú na porušení povinnosti náležitého a nestranného preskúmania, Komisia tvrdí, že je neopodstatnené a že v každom prípade žalobca neuviedol počas správneho konania, že rozdiel sadziab je kompenzovaný rozdielom v stropoch odpočtov pre opätovné investície.

- 42 Podľa ustálenej judikatúry pojem „štátna pomoc“, tak ako je definovaný v Zmluve, predstavuje právny pojem a má sa vykladať na základe objektívnych kritérií. Z tohto dôvodu musí súd Únie v zásade a s ohľadom tak na konkrétne okolnosti sporu, o ktorom rozhoduje, ako aj na technickú povahu alebo zložitost' hodnotení uskutočnených Komisiou vykonať celkové preskúmanie, pokiaľ ide o otázku, či opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri rozsudok zo 4. septembra 2014, SNCM a Francúzsko/Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15 a citovanú judikatúru).
- 43 To isté platí, aj pokiaľ ide o otázku, či opatrenie poskytuje, alebo neposkytuje výhodu podniku.
- 44 Treba pripomenúť, že za štátnu pomoc sa považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť niektoré podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by podnik príjemca za normálnych trhových podmienok nedosiahol (pozri rozsudok zo 16. apríla 2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, bod 20 a citovanú judikatúru).
- 45 Pojem pomoc zahŕňa nielen pozitívne plnenia, ako sú subvencie, ale aj opatrenia, ktoré rôznymi formami znižujú výdavky, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku, a tak síce nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, ale majú rovnakú povahu a účinky (rozsudky z 19. mája 1999, Taliansko/Komisia, C-6/97, EU:C:1999:251, bod 15; z 21. marca 2013, Komisia/Buczek Automotive, C-405/11 P, neuvverejnený, EU:C:2013:186, bod 30, a z 20. septembra 2017, Komisia/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 20).
- 46 V tejto súvislosti opatrenie, ktorým orgány verejnej moci priznávajú určitým podnikom výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré síce nezahŕňa prevod štátnych prostriedkov, no stavia jeho príjemcov do výhodnejšej finančnej situácie, než je situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14, a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23).
- 47 Treba tiež poznamenať, že štátne zásahy majú rôzne formy a musia sa posúdiť na základe svojich účinkov. Preto, ak má zásah štátu pre príjemcov rôzne dôsledky, Komisia musí zohľadniť kumulatívny účinok týchto dôsledkov s cieľom preskúmať existenciu prípadnej výhody (rozsudok z 13. septembra 2013, Poste Italiane/Komisia, T-525/08, neuvverejnený, EU:T:2013:481, bod 61). Komisia totiž má povinnosť zvážiť celkovo komplexné opatrenia na určenie toho, či poskytujú oprávneným spoločnostiam hospodársku výhodu, ktorú by inak neboli dosiahli za normálnych trhových podmienok (rozsudok z 30. novembra 2009, Francúzsko a France Télécom/Komisia, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 199).
- 48 Je to tak aj v prípade preskúmania schémy pomoci. V tejto súvislosti, hoci v prípade schémy pomoci sa Komisia môže obmedziť na skúmanie všeobecných a abstraktných charakteristík predmetnej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý osobitný prípad uplatnenia, s cieľom overiť, či táto schéma obsahuje náležitosti štátnej pomoci (rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 67), toto preskúmanie sa musí týkať rôznych dôsledkov, ako výhodných, tak aj nevýhodných pre príjemcov predmetnej schémy, ak jednoznačná povaha údajnej výhody vyplýva zo samotných charakteristík systému.
- 49 Okrem toho rovnako podľa ustálenej judikatúry je Komisia povinná v záujme riadneho uplatnenia základných pravidiel Zmluvy týkajúcich sa štátnej pomoci uskutočniť konanie o preskúmaní sporných opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia o existencii

- a prípadne o nezlučiteľnosti alebo nezákonnosti pomoci mala na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (pozri rozsudok z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63 a citovanú judikatúru).
- 50 Okrem toho treba spresniť, že zákonnosť rozhodnutia Komisie v oblasti štátnej pomoci sa musí posudzovať v závislosti od informácií, ktoré mala Komisia k dispozícii v okamihu, keď ho prijala (rozsudky zo 14. septembra 2004, Španielsko/Komisia, C-276/02, EU:C:2004:521, bod 31, a z 2. septembra 2010, Komisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 91; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 1986, Belgicko/Komisia, 234/84, EU:C:1986:302, bod 16).
- 51 Tento žalobný dôvod treba preskúmať práve vo svetle zásad, ktoré boli pripomenuté, pričom nie je potrebné odlišovať časť založenú na nesprávnom posúdení od časti založenej na porušení zásady riadnej správy vecí verejných.
- 52 V prejednávanej veci treba najprv uviesť, že opatrenie, ktoré je predmetom napadnutého rozhodnutia, je výsledkom kombinácie uplatňovania osobitného daňového zaobchádzania s neziskovými organizáciami, ktoré predchádza nadobudnutiu účinnosti zákona č. 10/1990, a obmedzenia možnosti využiť túto právnu formu na niektoré profesionálne futbalové kluby, ktoré patria do pôsobnosti výnimky zavedenej zákonom č. 10/1990. Zákon č. 10/1990 hoci vyhradzuje výhodu právnej formy neziskovej organizácie, a teda daňový režim, ktorý sa s ňou spája, pre štyri futbalové kluby, ktoré patria do pôsobnosti výnimky, neobsahuje však žiadne ustanovenie daňovej povahy, a teda ponecháva bez zásahu najmä obsah daňového režimu neziskových organizácií, upraveného samostatnými predpismi. Z toho vyplýva, že predmetné opatrenie možno v odvetví španielskeho profesionálneho športu zhrnúť na zúženie osobnej pôsobnosti daňového režimu neziskových organizácií.
- 53 V tejto súvislosti na účely posúdenia, najmä či toto opatrenie môže poskytovať výhodu, treba zohľadniť v súhrne jednotlivé zložky daňového režimu neziskových organizácií, keďže tvoria neoddeliteľný celok, ktorý zákon č. 10/1990 nepriamo zmenil, iba pokiaľ ide o jeho osobnú pôsobnosť.
- 54 Je teda potrebné preskúmať, či Komisia v napadnutom rozhodnutí z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že daňový režim neziskových organizácií ako celok bol spôsobilý postaviť subjekty, ktoré boli oprávnené ho používať, do výhodnejšej situácie, než keby museli vykonávať svoju činnosť vo forme SAS.
- 55 Napadnuté rozhodnutie konštatuje existenciu rozdielu medzi sadzbami zdanenia, ktorým podliehajú zdaniteľné neziskové organizácie a SAS. V odôvodneniach 8 a 34 uvádza, že sadzby boli rozdielne od dátumu prijatia predmetného opatrenia v roku 1990 až do účtovného obdobia roku 2015, keď Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zákon č. 27/2014 o zdaňovaní podnikov) z 27. novembra 2014 (BOE č. 288, z 28. novembra 2014, s. 96939) ukončil od roku 2016 toto rozlišovanie. Táto sadzba, ktorá zostala vo výške 25 % pre neziskové organizácie, bola pre SAS vo výške 35 % do roku 2006, 32,5 % v roku 2007, 30 % v roku 2008 a neskôr 28 % v roku 2015. Aj keď sú odlišné, sadzby uplatniteľné na historickom území Bizkaia (Španielsko) na jednej strane a Navarra (Španielsko) na strane druhej, kde sú usadené dva zo štyroch klubov, ktorých sa týka napadnuté rozhodnutie (pozri odôvodnenie 42), sú tiež nižšie, ak je klub podliehajúci dani neziskovou organizáciou. Je to teda presne tak, že na štyri kluby, ktoré využívajú sporný režim, sa počas predmetného obdobia uplatňovala preferenčná nominálna sadzba zdanenia v porovnaní s klubmi pôsobiacimi vo forme SAS.
- 56 Ako sa však uvádza v bodoch 53 a 54 vyššie, vzhľadom na povahu sporného opatrenia preskúmanie výhody vyplývajúcej z preferenčnej sadzby dane nemôže byť oddelené od preskúmania ostatných zložiek daňového režimu neziskových organizácií.
- 57 Pokiaľ ide najmä o daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, Real Madrid Club de Fútbol poznamenáva, ako je to uvedené v odôvodnení 68 napadnutého rozhodnutia, že tento odpočet bol vyšší pre SAS než pre neziskové organizácie. Zatiaľ čo od výšky splatnej dane bolo možné

odpočítať vo forme daňového úveru 12 % mimoriadneho zisku, ktorý preinvestovali SAS, tento strop bol stanovený na 7 % pre neziskové organizácie. Tieto sadzby boli zmenené pri viacerých príležitostiach, pričom napadnuté rozhodnutie uvádza iba posledné uplatniteľné sadzby. Real Madrid Club de Fútbol ako dotknutá osoba v priebehu správneho konania uviedol (odôvodnenia 26 a 27 napadnutého rozhodnutia), že tento odpočet v závislosti od okolností mohol byť veľmi veľký, čo okrem iného vysvetľuje, že za obdobie od roku 2000 do roku 2013 daňový režim neziskových organizácií bol „omnoho menej výhodný“ než režim SAS. Dotknutá osoba sa v tejto súvislosti opiera o správu vypracovanú jej daňovými poradcami. V tejto súvislosti tvrdenie Komisie formulované po prvýkrát na pojednávaní, podľa ktorého Real Madrid Club de Fútbol vo väčšine predmetných účtovných období získaval zo spornej schémy pomoci výhody, nie je preukázané a v každom prípade sa v napadnutom rozhodnutí neuvádza.

- 58 Napadnuté rozhodnutie však vylučuje možnosť, že relatívna výhoda vyplývajúca z vyššieho stropu daňových odpočtov uplatniteľných na SAS smeruje k vyváženiu preferenčnej sadzby zdanenia, ktorú využívajú neziskové organizácie z dôvodu, že na jednej strane nebol predložený dôkaz o tom, že tento systém daňových odpočtov „je... v podstate a z dlhodobého hľadiska... výhodnejší“, a že na druhej strane daňová úľava „sa poskytuje len za určitých podmienok, ktoré sa nedajú použiť nepretržite“ (odôvodnenie 68).
- 59 Komisia, ktorá znášala dôkazné bremeno existencie výhody vyplývajúcej z daňového režimu neziskových organizácií, ktorého rôzne zložky nemožno v danom prípade oddeliť, nemohla dospieť k záveru o existencii takej výhody bez preukázania skutočnosti, že stanovenie stropu pre daňové odpočty na menej výhodnej úrovni pre neziskové organizácie než pre SAS nesmeruje ku kompenzácii výhody získanej z nižšej nominálnej sadzby zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. júna 1970, Francúzsko/Komisia, 47/69, EU:C:1970:60, bod 7, a z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 43). V tejto súvislosti mohla v rozsahu jej vyšetrovacích povinností v rámci správneho konania požadovať informácie, ktoré sa jej zdali byť relevantné na posúdenie, ktoré sa malo v tomto zmysle vykonať (rozsudok z 20. septembra 2017, Komisia/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71).
- 60 V prejednávanej veci jednoduché konštatovanie podmienenosti výhody daňového odpočtu nepostačuje na splnenie požiadaviek pripomenutých v predchádzajúcom bode. Na jednej strane daňový odpočet môže sám osebe predstavovať pomoc (rozsudok z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120). V dôsledku toho rozdiel medzi stropmi na odpočet dane môže predstavovať prvok pomoci, čo napriek jeho podmienenosti odôvodňuje, aby bol zohľadnený v rámci preskúmania existencie výhody vyplývajúcej zo sporného režimu. Na druhej strane, hoci realizácia investícií odôvodňujúca využívanie daňového odpočtu nie je nevyhnutne údajom, ktorý by sa mohol opakovať „trvalo“, je to tak rovnako aj pri dosahovaní zisku. Ako príklad stačí uviesť, že výnimka stanovená zákonom č. 10/1990 z povinnosti premeny na SAS, podmienená dosiahnutím pozitívneho výsledku počas účtovných období pred prijatím zákona, sa v celom španielskom profesionálnom športovom odvetví týkala iba štyroch klubov. Okrem toho pri absencii analýzy možnosti prenosu daňových odpočtov, chýba posúdenie prípadného časového odkladu účinkov tohto daňového mechanizmu, ktorý by mohol kompenzovať údajne nie „trvalú“ povahu, uvádzanú v napadnutom rozhodnutí. V dôsledku toho skutočnosti uvedené v odôvodnení 68 napadnutého rozhodnutia neumožňujú vylúčiť, že menšie možnosti daňového odpočtu režimu neziskových organizácií smerujú k vyváženiu výhody získanej z nižšej nominálnej sadzby zdanenia.
- 61 Napadnuté rozhodnutie sa tiež opiera o štúdiu predloženú Španielskym kráľovstvom počas správneho konania, ktorej údaje sú prebraté do odôvodnenia 35 a z ktorej vyplýva, že v období od roku 2008 do roku 2011, a to s výnimkou roku 2010, skutočná sadzba zdanenia subjektov podliehajúcich všeobecnému daňovému režimu bola vyššia než skutočná sadzba zdanenia neziskových organizácií. Komisia z toho v odôvodnení 70 vyvodzuje, že aj vzhľadom na rôzne možnosti daňového odpočtu „efektívne zdanenie, z ktorých ťažili dané štyri športové kluby [využívajúce sporný režim], má preto tendenciu byť nižšie v porovnaní s normálnym zdanením [SAS]“. Toto tvrdenie nadväzuje na podobné

tvrdenie v odôvodnení 67, podľa ktorého na základe údajov poskytnutých Španielskym kráľovstvom „vo väčšine [účetných období] efektívne zdaňovanie profesionálnych futbalových klubov ako neziskových organizácií...bolo nižšie v porovnaní so subjektmi, ktoré podliehajú všeobecnému daňovému režimu“.

- 62 Ako to uvádzajú žalobca a Španielske kráľovstvo, číselné údaje poskytnuté Španielskym kráľovstvom nenasvedčujú vyššie uvedenému záveru, keďže tieto údaje majú povahu agregovaných údajov zo všetkých odvetví a podnikateľských subjektov, pričom v napadnutom rozhodnutí sa Komisia vyjadruje k skutočnej sadzbe zdanenia štyroch klubov – príjemcov v porovnaní so sadzbou zdanenia SAS. Okrem toho tieto údaje sa týkajú štyroch účetných období od roku 2008 do roku 2011, zatiaľ čo obdobie dotknuté sporným režimom plynulo od roku 1990 do roku 2015 a nepremlčané obdobie, na ktoré sa vzťahuje príkaz na vymáhanie, plynie od účtovného obdobia roku 2000 (odôvodnenie 93). Komisia teda tiež nemohla na základe správy oznámenej Španielskym kráľovstvom tvrdiť, že „vo väčšine [účetných období] efektívne zdaňovanie profesionálnych futbalových klubov ako neziskových organizácií nebolo nižšie v porovnaní so subjektmi, ktoré podliehajú všeobecnému daňovému režimu...“ (odôvodnenie 67). Z toho vyplýva, že Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia skutkového stavu.
- 63 Treba ešte overiť, či napriek tejto vade bola Komisia oprávnená, ako to tvrdí, vychádzať len z údajov poskytnutých Španielskym kráľovstvom, aby prijala záver o existencii výhody.
- 64 Ako to bolo pripomenuté v bode 46 vyššie, kvalifikácia výhodnejšieho daňového zaobchádzania predpokladá, že toto zaobchádzanie bude takej povahy, aby príjemcov stavalo do výhodnejšej finančnej situácie, než je situácia iných daňovníkov. Vzhľadom na povahu a rozsah sporného opatrenia to v prejednávanej veci predpokladá, že daňový režim neziskových organizácií bude zvýhodňovať štyri kluby – príjemcov v porovnaní s inými subjektmi podliehajúcimi všeobecnému režimu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2009, ACEA/Komisia, T-297/02, EU:T:2009:189, bod 64).
- 65 Aj za predpokladu, že údaje uvedené v správe oznámenej Španielskym kráľovstvom a prebraté do odôvodnenia 35 napadnutého rozhodnutia podporujú konštatovanie výhody vyplývajúcej vo všeobecnosti z daňového režimu neziskových organizácií, treba ich zohľadniť s prihliadnutím na skutkové okolnosti uvedené v bode 57 vyššie, ktoré boli tiež predložené Komisii počas správneho konania. Z týchto skutočností vyplýva, že štyri kluby – príjemcovia uvádzali, že režim neziskových organizácií bol pre nich v období od júla 2000 do júna 2013 oveľa nevýhodnejší než všeobecný režim, voči čomu Komisia neodporovala. Toto obdobie, ktoré Komisia kvalifikuje ako „určité obdobie“ (odôvodnenie 68), v skutočnosti predstavuje súhrn nepremlčaných a ku dňu vypracovania správy daňovými poradcami predmetného klubu uzavretých účetných období, ako to potvrdila Komisia v odpovedi na písomnú otázku Všeobecného súdu. Ten istý klub podobne ako žalobca vo svojich písomných podaniach uvádza, že daňové odpočty môžu byť v dotknutom odvetví veľmi významné, pričom tento význam vyplýva najmä z praxe prestupov hráčov. V tejto súvislosti pozícia Komisie rozvinutá po prvýkrát na pojednávaní a spočívajúca v spochybnení zákonnosti praxe prestupov hráčov v odvetví profesionálneho futbalu nebola podložená dôkazmi a v každom prípade sa v napadnutom rozhodnutí neuvádzala.
- 66 Z toho vyplýva, že Komisia v čase prijatia napadnutého rozhodnutia disponovala informáciami zdôrazňujúcimi osobitosť dotknutého odvetvia, pokiaľ ide o význam daňových odpočtov, čo ju malo viesť k pochybnostiam o možnosti uplatniť na uvedené odvetvie konštatovania vyvodené zo súhrnu všetkých odvetví týkajúce sa príslušného skutočného zdanenia neziskových organizácií a subjektov, ktoré podliehajú všeobecnému režimu.
- 67 Vzhľadom na vyššie uvedené treba konštatovať, že Komisia z právneho hľadiska neuniesla dôkazné bremeno, aby preukázala, že sporné opatrenie udeľovalo jeho príjemcom výhodu.
- 68 Žiadne tvrdenie uvádzané Komisiou nemôže tento záver spochybniť.

- 69 Po prvé, judikatúra vychádzajúca z rozsudku z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), podľa ktorej sa Komisia môže obmedziť na skúmanie všeobecných a abstraktných charakteristík predmetnej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý osobitný prípad uplatnenia, ju nezavaruje v prípade ako vo veci samej povinnosti preskúmať všetky dôsledky, ako výhodné, tak aj nevýhodné, ktoré vyplývajú zo samotných vlastností spornej schémy (pozri bod 46 vyššie), pričom treba pripomenúť, že dôkazné bremeno o existencii výhody prislúcha Komisii. Okrem toho túto judikatúru treba chápať v spojení s povinnosťou Komisie viesť konanie o preskúmaní sporného opatrenia s náležitou starostlivosťou a neustranne, aby pri prijatí konečného rozhodnutia disponovala čo najúplnejšími a najspoľahlivejšími dôkazmi (pozri judikatúru citovanú v bode 49 vyššie; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 28. novembra 2008, Hotel Cipriani a i./Komisia, T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537, bod 210). Z toho vyplýva, že judikatúra, na ktorú sa poukazuje, nemôže v prejednávanej veci spochybniť konštatovanie nesprávneho posúdenia, ktorého sa dopustila Komisia pri preskúmaní existencie výhody. V každom prípade odvolávanie sa na judikatúru vyplývajúcu z rozsudku z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), je irelevantné, pretože konštatovaná vada nespočíva v absencii preskúmania situácie každého z príjemcov, ale v absencii zohľadnenia osobitostí odvetvia, ktorého sa sporné opatrenie týka, z hľadiska dôležitosti daňových odpočtov. Navyše je potrebné zdôrazniť, že napadnuté rozhodnutie nielen kvalifikuje predmetnú schému ako schému pomoci, ale v jeho odôvodneniach (odôvodnenie 90) a vo svojom výroku (článok 1) sa vyslovuje o pomoci individuálne poskytnutej štyrom klubom – príjemcom, ktoré sú menovite označené, pričom uvádza, že „sa musí považovať za neoprávnenú a nezlučiteľnú“. Z toho vyplýva, že v rozpore s tým, čo uvádza Komisia, napadnuté rozhodnutie je rozhodnutím, ktoré sa týka zároveň schémy pomoci aj individuálnej pomoci.
- 70 Po druhé, aj za predpokladu, ako to tvrdí Komisia, že samotný žalobca by neuvádzal argumentáciu týkajúcu sa daňových odpočtov počas správneho konania, nič to nemení na tom, ako vyplýva z vyššie uvedených úvah, že tvrdenie týkajúce sa dôležitosti daňových odpočtov v posúdení účinku sporného opatrenia bolo počas tohto konania formulované. Všeobecný súd preto môže na základe skutočností, ktorými Komisia disponovala v čase prijatia napadnutého rozhodnutia, posúdiť, či z právneho hľadiska dostatočne preukázala existenciu výhody vzhľadom na rozdiely medzi režimami v podmienkach daňových odpočtov (pozri v tomto zmysle uznesenie z 12. decembra 2012, Adriatica di Navigazione a Comitato „Venezia vuole vivere“/Komisia, T-231/00, neuvverejnené, EU:T:2012:667, body 40 a 41).
- 71 Po tretie Komisia sa na pojednávaní odvolávala na rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), a najmä jeho body 24, 45 a 50, pričom zdôrazňovala, že skutkové okolnosti v oboch prípadoch boli podľa nej veľmi podobné, a v dôsledku toho si vyžadujú rovnaké riešenie.
- 72 V bode 24 rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), Súdny dvor prijal záver, že „tento osobitný daňový režim môže z dôvodu svojich vlastností, ako sú uvedené v bode 18 tohto rozsudku, viesť k nižšiemu zdaneniu France Télécom ako tomu, ktorému by táto spoločnosť podliehala, keby bola zdanená živnostenskou daňou podľa všeobecného režimu zdaňovania“. Súdny dvor pri tom, ako dospel k tomuto záveru, konštatoval najmä, že bolo nesporné, že predmetný režim mohol viesť a skutočne viedol k nižšiemu zdaneniu France Télécom (bod 19), a to v kontexte, v ktorom odvolateľka svojím odvolacím dôvodom kritizovala skutočnosť, že Všeobecný súd dospel k záveru, že táto schéma bola výhodná sama osebe, hoci podľa odvolateľky závisela od faktorov, ktoré boli vo vzťahu k uvedenej schéme externé. Pokiaľ ide o predmetný režim, Súdny dvor okrem iného poznamenal, že „v každom prípade“ obsahoval výhodu vo forme zníženej sadzby z dôvodu správnych poplatkov (bod 20), nezávisle od iných charakteristík schémy spojených s výpočtom váženej priemernej sadzby a jednotnej sadzby živnostenskej dane, ktoré v závislosti od skutkových okolností, a to umiestnenia priestorov alebo pozemkov na rôznych územných celkoch, ako aj od daňovej sadzby uplatniteľnej na týchto územných celkoch, mohli tiež zvýhodňovať France Télécom (bod 23).

- 73 Z vyššie uvedeného vyplýva, že treba rozlišovať medzi okolnosťami konania, v ktorom bol vyhlásený rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), od okolností tohto konania. Na jednej strane sa účastníci v tomto konaní nezhodujú na výhode, dokonca iba potenciálnej, vyplývajúcej zo spornej schémy. Na druhej strane, zatiaľ čo schéma, ktorá bola predmetom veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), kombinovala výhodu „v každom prípade“ a výhodu závisiacu od premenlivých okolností, v tejto veci je predmetom diskusie samotná existencia výhody, ako to potvrdzujú jediné špecifické údaje pre odvetvie, ktoré napadnuté rozhodnutie uvádza, pripomenuté v bode 65 vyššie. Komisia v dôsledku toho nemôže vychádzať z údajnej podobnosti oboch prípadov, aby z toho vyvodzovala, že konštatovanie Súdneho dvora v bode 24 vyššie uvedeného rozsudku by bolo ako také možné prebrať na prejednávanej veci.
- 74 To isté platí pre body 45 a 50 rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), z ktorých Komisia na účely prejednávanej veci vyvodzuje, že pri absencii mechanizmu umožňujúceho vykonať vyrovnávací výpočet medzi výhodou z nižšej sadzby dane a zaťažením, ktoré vyplýva z nižších daňových odpočtov, sporná schéma nevyhnutne zahŕňa poskytnutie výhody. Z bodu 50 tohto rozsudku vyplýva, že uvedený mechanizmus bol podľa Súdneho dvora potrebný z dôvodu časového rozdielu medzi údajným zaťažením spoločnosti France Télécom, vyplývajúcim z vyššieho zdanenia, ku ktorému došlo počas určitého obdobia, a ziskom dosiahnutým z daňového režimu, ktorý bol uplatniteľný neskôr a bol konštruovaný na dobu neurčitú. Z toho nevyhnutne vyplýva, že v určitom momente výhodný režim neurčitej doby trvania udeľoval výhodu, ktorá išla nad rámec kompenzácie záťaže utrpenej pred tým počas obdobia určenej doby trvania. Z hľadiska Súdneho dvora teda bolo nevyhnutné, aby bol vyrovnávací výpočet vykonaný *ex ante* tak, aby identifikoval termín, od ktorého už kompenzácia nebola potrebná.
- 75 V prejednávanej veci sa naopak uplatnia rôzne zložky sporného režimu súčasne, bez časového obmedzenia. Inými slovami, nemožno tvrdiť, že zo spojenia rôznych prvkov, výhodných aj nevýhodných, daňového režimu neziskových organizácií, ktorý sa uplatňuje na štyri kluby – príjemcov, vyplýva, že týmto príjemcom bude nevyhnutne poskytnutá výhoda, na rozdiel od okolností, ktoré sú podkladom bodu 50 rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Z toho opätovne vyplýva, že konštatovania uvedené Súdnym dvorom v bode 50 jeho rozsudku nemožno v rozpore s tým, čo uvádza Komisia, prebrať na túto vec.
- 76 Druhému žalobnému dôvodu teda treba vyhovieť bez toho, aby bolo potrebné preskúmať ostatné tvrdenia uvedené žalobcom v tom zmysle, že, po prvé, španielsky daňový systém ako celok má za cieľ vyrovnávať rozdiely v daňových sadzbách medzi obchodnými spoločnosťami a neziskovými organizáciami, a po druhé, že komparatívne posúdenie kumulatívnych účinkov daňovej sadzby a uplatniteľných odpočtov ukazuje, že dotknutý režim mal v porovnaní so systémom SAS nepriaznivý vplyv na jeho individuálnu situáciu. Nie je tiež potrebné preskúmať tretí až piaty žalobný dôvod uvádzaný žalobcom.

O trovách

- 77 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku sa účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, uloží povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené uložiť jej povinnosť nahradiť trovy konania v súlade s návrhom žalobcu.
- 78 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty a inštitúcie, ktoré do konania vstúpili ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania. Preto Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (štvrtá komora),

rozhodol takto:

- 1. Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktoré implementovalo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov, sa zrušuje.**
- 2. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Fútbol Club Barcelona.**
- 3. Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.**

Kanninen

Schwarcz

Iliopoulos

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 26. februára 2019.

Podpisy