



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 4. marca 2021 *

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá v prospech určitých profesionálnych futbalových klubov – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Pojem ‚výhoda‘ – Schéma pomoci – Nariadenie (EÚ) 2015/1589 – Článok 1 písm. d) – Znížená daňová sadzba – Neziskové organizácie – Menej výhodný daňový odpočet – Vplyv – Vzájomné odvolanie – Články 169 a 178 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora“

Vo veci C-362/19 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 6. mája 2019,

Európska komisia, v zastúpení: P. Němečková, B. Stromsky a G. Luengo, splnomocnení zástupcovia,

odvolateľka,

ďalší účastníci konania:

Fútbol Club Barcelona, so sídlom v Barcelone (Španielsko), v zastúpení: R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco a R. Salas Lúcia, abogados,

žalobca v prvostupňovom konaní,

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: S. Centeno Huerta, M.J. Ruiz Sánchez a A. Rubio Gonzáles, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, sudcovia M. Ilešič, C. Lycourgos a I. Jarukaitis,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. júna 2020,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. októbra 2020,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: španielčina.

Rozsudok

- 1 Európska komisia sa svojím odvolaním domáha zrušenia rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie z 26. februára 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisia (T-865/16, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2019:113), ktorým tento súd zrušil rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktor[ú] implementovalo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov (Ú. v. EÚ L 357, 2016, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

Právo Únie

- 2 Nariadenie Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9) v článku 1, nazvanom „Vymedzenie pojmov“ stanovuje:

„Na účely tohto nariadenia platia nasledujúce vymedzenia pojmov:

...

b) „existujúca pomoc“ je:

- i) ... každá pomoc, ktorá existovala pred nadobudnutím platnosti ZFEÚ v príslušných členských štátoch, to znamená schémy pomoci a individuálna pomoc, ktoré boli zavedené pred nadobudnutím platnosti a sú uplatniteľné aj po nadobudnutí platnosti ZFEÚ v príslušných členských štátoch;

...

c) „nová pomoc“ je každá pomoc, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktorá nie je existujúcou pomocou vrátane úprav existujúcej pomoci;

d) „schéma pomoci“ je akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom a akýkoľvek akt, na základe ktorého sa môže pomoc, ktorá nie je spojená s osobitným projektom, poskytnúť jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu a/alebo v neurčitej sume;

e) „individuálna pomoc“ je pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, a pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať;

...“

- 3 Články 21 až 23 tohto nariadenia sa nachádzajú v jeho kapitole VI, venovanej postupu týkajúcemu sa existujúcich schém pomoci.

- 4 Článok 4 nariadenia Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie 2015/1589 (Ú. v. ES L 140, 2004, s. 1), zmenené nariadením Komisie (EÚ) 2015/2282 z 27. novembra 2015 (Ú. v. EÚ L 325, 2015, s. 1), nazvaný „Zjednodušený postup pre niektoré zmeny existujúcej pomoci“, stanovuje v odseku 1 prvej vete, že na účely článku 1 písm. c) nariadenia 2015/1589 „zmena existujúcej pomoci bude znamenať každú zmenu, okrem zmien čisto formálneho alebo administratívneho charakteru, ktoré nemôžu ovplyvniť posúdenie zlučiteľnosti opatrenia pomoci s... [vnútorným] trhom“.

Okolnosti predchádzajúce sporu a sporné rozhodnutie

- 5 Okolnosti predchádzajúce sporu, ako vyplývajú z bodov 1 až 6 napadnutého rozsudku, sú tieto:
- „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 [akciové spoločnosti (ďalej len ‚ŠAS‘)]. 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. ... Fútbol Club Barcelona 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 ŠAS 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 ŠAS.
- 4 Listom z 18. decembra 2013... 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 ŠAS.
- ...
- 6 [Sporným] rozhodnutím... 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 žalobcu, Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid Club de Fútbol, a to v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ (článok 1 [sporného] 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 ŠAS, od účtovného obdobia roku 2000 (článok 4 ods. 1), pričom uviedla výhradu hypotézy, ak by pomoc bola pomocou *de minimis* (článok 2). [Sporné] 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 na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

- 6 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 7. decembra 2016 podal Fútbol Club Barcelona (ďalej len „FCB“) žalobu o neplatnosť sporného rozhodnutia.
- 7 Rozhodnutím z 25. apríla 2017 predseda štvrtej komory Všeobecného súdu povolil, aby Španielske kráľovstvo vstúpilo do konania ako vedľajší účastník konania na podporu návrhov FCB.
- 8 FCB uviedol na podporu svojej žaloby päť žalobných dôvodov. Prvý žalobný dôvod bol založený na porušení článku 49 ZFEÚ v spojení s článkami 107 a 108 ZFEÚ, ako aj článku 16 Charty základných práv Európskej únie v rozsahu, v akom sporné rozhodnutie nezohľadnilo skutočnosť, že sporné opatrenie porušuje slobodu usadiť sa. Druhý žalobný dôvod bol založený na porušení článku 107

ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa Komisia dopustila nesprávneho posúdenia, pokiaľ ide o existenciu výhody, a porušení zásady riadnej správy vecí verejných pri skúmaní existencie uvedenej výhody. Tretí žalobný dôvod bol založený na porušení zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty. Štvrtý žalobný dôvod bol založený na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom Komisia nezohľadnila skutočnosť, že sporné opatrenie bolo odôvodnené vnútornou logikou daňového systému. Napokon piaty žalobný dôvod bol založený na porušení článku 108 ZFEÚ v rozsahu, v akom Komisia nariadila vymáhanie existujúcej pomoci a nedodržala postup stanovený pre tento druh pomoci.

- 9 Napadnutým rozsudkom Všeobecný súd po tom, čo v bodoch 25 až 37 zamietol prvý žalobný dôvod, vyhovel druhému žalobnému dôvodu.
- 10 V tejto súvislosti Všeobecný súd dospel k záveru, ako to vyplýva najmä z bodov 59 a 67 uvedeného rozsudku, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne neuniesla dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie, že predmetné vnútroštátne opatrenie, ktoré vyplývalo z kombinácie osobitného daňového režimu uplatniteľného na neziskové organizácie a z odchylného pravidla zavedeného siedmym dodatkovým ustanovením zákona č. 10/1990, ktoré profesionálnym futbalovým klubom, spĺňajúcim podmienku pozitívneho hospodárskeho výsledku pred prijatím tohto zákona, umožnilo netransformovať sa na ŠAS a pokračovať v činnosti vo forme neziskových organizácií (ďalej len „sporné opatrenie“), poskytovalo svojim príjmom výhodu, a to vzhľadom na menej výhodnú sadzbu odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku pre tieto subjekty v porovnaní so ŠAS.
- 11 V dôsledku toho Všeobecný súd bez toho, aby preskúmal ostatné tri žalobné dôvody uvedené FCB, zrušil sporné rozhodnutie.

Návrhy účastníkov konania

- 12 Komisia vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:
 - zrušil napadnutý rozsudok,
 - vrátil vec Všeobecnému súdu a
 - rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.
- 13 FCB a Španielske kráľovstvo navrhujú zamietnuť odvolanie a uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

O odvolaní

- 14 Na podporu svojho odvolania Komisia uvádza jediný odvolací dôvod, rozdelený na dve časti, založený na tom, že Všeobecný súd v napadnutom rozsudku porušil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ ide jednak o pojem „výhoda“, ktorá môže predstavovať „štátnu pomoc“ v zmysle tohto ustanovenia, a jednak o povinnosť náležitej starostlivosti, ktorú má Komisia v rámci preskúmania existencie pomoci a dôkazné bremeno, ktoré jej prináleží, pokiaľ ide o existenciu výhody.

Argumentácia účastníkov konania

- 15 V prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď posudzoval preskúmanie, ktoré musí Komisia vykonať, aby určila, či daňový režim poskytuje výhodu svojim príjmom, a teda či táto schéma môže predstavovať „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

- 16 Všeobecný súd predovšetkým nesprávne rozhodol, že Komisia bola povinná analyzovať nielen kritériá vlastné predmetnej schéme, ktoré môžu príjemcu dostať do výhodnejšej pozície v porovnaní s ostatnými podnikmi podliehajúcimi všeobecnému režimu, ako je znížená sadzba dane, ale aj zvýhodňujúce prvky uvedeného režimu, ktoré závisia od okolností nesúvisiacich s týmto režimom, a ktoré sa môžu zmeniť každé zdaňovacie obdobie, ako daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadnych ziskov, ktorý závisí od investičných rozhodnutí prijatých podnikmi, ktoré boli príjemcami pomoci, a to aj v prípade, že znevýhodňujúce prvky majú náhodnú povahu, nemôžu systematicky neutralizovať výhodu a nemožno ich predpokladať v rámci *ex ante* preskúmania predmetného daňového režimu.
- 17 V prvom rade Komisia tvrdí, že na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd uviedol v bode 69 napadnutého rozsudku, sa analýza uskutočnená v spornom rozhodnutí týkala len schémy pomoci, a nie aj individuálnej pomoci. Všeobecný súd podľa názoru Komisie nesprávne vyložil tak toto rozhodnutie, ako aj článok 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Aj keď je totiž v prejednávanej veci možné identifikovať príjemcov skúmanej schémy pomoci, sporné opatrenie spočíva v mechanizme, na základe ktorého môže byť pomoc, ktorá nesúvisí so špecifickým projektom, poskytnutá jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu alebo v neurčitej sume v zmysle tohto ustanovenia. V dôsledku toho sa Komisia na účely preukázania skutočnosti, že kritériá zakladajúce štátnu pomoc boli splnené, mohla obmedziť na analýzu všeobecných charakteristík dotknutého daňového režimu a nebola povinná preskúmať skutočnú realizáciu predmetnej pomoci pre každý klub, ktorý bol príjemcom pomoci. Túto konkrétnu realizáciu treba určiť výlučne v okamihu vymáhania.
- 18 V druhom rade Komisia tvrdí, že keď analyzuje vnútroštátne opatrenie, ktoré môže predstavovať štátnu pomoc, musí vychádzať z okamihu prijatia dotknutého daňového režimu a vykonať posúdenie *ex ante* na účely určenia, či tento režim môže poskytovať výhodu. S opatrením vykonaným bez predchádzajúceho oznámenia totiž nemožno na účely určenia existencie štátnej pomoci zaobchádzať priaznivejšie než s oznámeným opatrením.
- 19 Z uvedeného podľa názoru Komisie vyplýva, že rozhodujúcim prvkom pri analýze kritéria existencie výhody je spôsobilosť príslušného opatrenia poskytnúť výhodu. Skutočnosť, že na základe neskorších skutočností možno preukázať, že v určitom počte prípadov nedošlo k reálnemu poskytnutiu výhody, preto z hľadiska posúdenia existencie výhody nemôže byť rozhodujúca, a to tým viac v prípade, keď má Komisia analyzovať schému pomoci. Podľa Komisie platí, že ak sa výhody vyplývajúce z príslušného režimu v priebehu určitého zdaňovacieho obdobia úplne vyrovnajú s nevýhodami, v danom období nedôjde k realizácii výhody, a preto, pokiaľ ide o toto konkrétne obdobie, od dotknutého subjektu využívajúceho príslušný režim nie je potrebné nič vymáhať.
- 20 Uplatňovanie zníženej sadzby dane z príjmov právnických osôb na určité spoločnosti by v súlade s vyššie uvedenými zásadami predstavovalo výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pretože by mohlo viesť k priamemu alebo nepriamemu zvýhodneniu takýchto spoločností. K prejavu sa takejto výhody by došlo vždy, keď by dotknuté spoločnosti dosiahli zisk predstavujúci základ dane.
- 21 Je pravda, že v prejednávanej veci daňový režim neziskových organizácií stanovoval daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, ktorý je nižší než odpočet stanovený všeobecným režimom dane z príjmov právnických osôb. Všeobecný súd sa však dopustil nesprávneho právneho posúdenia, a to najmä v bodoch 53, 56, 60, 66 a 73 až 76 napadnutého rozsudku, keď posudzoval existujúcu súvislosť medzi zvýhodňujúcimi a znevýhodňujúcimi prvkami daňového režimu neziskových organizácií. Ak totiž konkrétny režim zahŕňa aj niektoré nevýhody alebo znevýhodňujúce prvky, ktoré sa prejavujú iba v závislosti od okolností nesúvisiacich s týmto režimom a ktoré sa z obdobia na obdobie menia, tieto prvky nemožno považovať za prvky neutralizujúce výhodu, pokiaľ nemajú s touto výhodou takú súvislosť, ktorá by zaručovala neutralizáciu uvedenej výhody v každom účtovnom období. V prejednávanej veci to však tak nie je.

- 22 V prvom rade, hoci tak sadzba dane ako sadzba odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku sú súčasťou jednak všeobecného režimu, jednak osobitného režimu neziskových organizácií, suma daňového odpočtu v každom prípade závisí od skutočnosti, ktorá nesúvisí s týmto režimom, a ktorá nijako nesúvisí s uplatňovaním sadzby dane. Táto suma totiž súvisí s politikou preinvestovania, ktorú prijíma každý klub v rámci prestupov hráčov v priebehu určitého zdaňovacieho obdobia. Ide teda o náhodný prvok nesúvisiaci s výhodou vyplývajúcou z uplatňovania zníženej daňovej sadzby, ktorého účinok možno odmerať jedine v čase, keď sa výhoda reálne prejaví počas každého zdaňovacieho obdobia. V rozpore s názorom Všeobecného súdu nie je preto podľa Komisie možné hodnotiť predmetný prvok neoddeliteľne od uplatňovania zníženej sadzby dane, ktorá vzhľadom na svoj charakter sama osebe poskytuje výhodu klubom, ktoré ju využívajú.
- 23 Navyše daňový režim neziskových organizácií nezaručuje, že jeho znevýhodňujúce prvky budú systematicky vyvažovať výhody, ktoré z neho vyplývajú. Sadzba dane sa totiž uplatňuje na zisk, ktorý je výsledkom bežnej činnosti dotknutého podniku, zatiaľ čo základom odpočtu je preinvestovanie určitého neočakávaného zisku, ktorý v konkrétnej oblasti futbalu v praxi pochádza z prestupov hráčov. Z toho vyplýva, že predmetné dva prvky uvedeného daňového režimu nie sú porovnateľné, a teda sa nemôžu neutralizovať.
- 24 Napokon platí, že skutočné prejavenie sa výhody sa posudzuje vo vzťahu ku každému zdaňovaciemu obdobiu ako súčasť dane splatnej za rok, a preto sa pravdepodobne bude z roka na rok líšiť. Podľa Komisie táto realizácia zahŕňa aj daňové úľavy, ktoré môžu kluby využiť za každé zdaňovacie obdobie a ktoré nemožno určiť vopred.
- 25 V treťom rade sa Komisia domnieva, že z vyššie uvedeného vyplýva, že Všeobecný súd v bodoch 72 až 75 napadnutého rozsudku nesprávne vyložil rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Hoci je totiž pravda, že daňový režim, ktorý bol predmetom tohto rozsudku, vykazuje určité rozdiely v porovnaní s daňovým režimom preskúvaným v prejednávanej veci, z uvedeného rozsudku jasne vyplýva, že o osobitnom daňovom režime je nutné sa domnievať, že svojim príjmom poskytuje výhodu, ak môže v čase svojho prijatia viesť k ich nižšiemu zdaneniu, aj keď skutočná realizácia tejto výhody závisí od nesúvisiacich okolností.
- 26 V druhej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď nesprávne vyložil povinnosť náležitej starostlivosti Komisie a jej dôkazné bremeno, ktoré jej prináleží, pokiaľ ide o preukázanie existencie výhody.
- 27 Všeobecný súd jej totiž v bode 59 napadnutého rozsudku nesprávne vytkol, že nepožiadala o informácie, ktoré by jej umožnili preukázať, že obmedzenie daňových odpočtov na úroveň, ktorá je menej výhodná pre neziskové organizácie ako pre ŠAS, nevyvažuje výhodu vyplývajúcu z nižšej sadzby dane. Vzhľadom na úvahy uvedené v rámci prvej časti jediného odvolacieho dôvodu tento dôkaz nebol potrebný. V čase prijatia predmetného daňového režimu bolo totiž podľa Komisie prakticky nemožné predvídať spôsob, akým sa znížená sadzba dane spojí so sumou odpočítateľnou na základe daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku. *Ex post* analýza prejavenia sa výhody, akú v podstate požaduje Všeobecný súd, nie je potrebná na účely určenia existencie výhody poskytnutej prostredníctvom štátnej pomoci. Riešenie, ktoré Všeobecný súd prijal v napadnutom rozsudku, zvyhodňuje neoznámené schémy pomoci v porovnaní s oznámenými schémami pomoci.
- 28 FCB na úvod uvádza, že niektoré tvrdenia a skutočnosti, ktoré sú obsahom odvolania Komisie, nie sú relevantné.
- 29 Komisia v prvom rade podľa FCB uvádza nové skutočnosti a predkladá nové dôkazy. Po prvý raz totiž tvrdí, že odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku je náhodný faktor nezávislý od nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb a po prvýkrát v prílohe svojej repliky predkladá dokument týkajúci sa prestupov, ktoré uskutočnil najmä FCB. Komisia tiež uvádza súbor nových tvrdení v oblasti vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa odpočtu na preinvestovanie neočakávaného zisku.

- 30 Komisia ďalej považuje za preukázané skutkové okolnosti, ktoré boli vyvrátené v napadnutom rozsudku. Predovšetkým je nepresné, že v odôvodnení 35 sporného rozhodnutia preukázala, že daňový režim neziskových organizácií je výhodnejší než spoločný daňový režim ŠAS. Okrem toho toto tvrdenie sponchyňuje posúdenie skutkového stavu, ktoré Všeobecný súd vykonal v bodoch 61 a 62 napadnutého rozsudku.
- 31 Napokon podľa FCB Komisia uvádza tvrdenia týkajúce sa sporného rozhodnutia, ktoré nezodpovedajú skutočnosti. Ani v odôvodnení 95 tohto rozhodnutia, ani inde v tomto rozhodnutí totiž Komisia nekonštatovala, že sumu vymáhania určujú španielske orgány a musí byť posúdená v každom jednotlivom prípade.
- 32 Pokiaľ ide o dôvodnosť odvolania, FCB v prvom rade tvrdí, pokiaľ ide o prvú časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie, že opatrenie, ktorého sa týka sporné rozhodnutie, nepredstavuje schému pomoci, ale spočíva v individuálnej pomoci poskytnutej štyrom konkrétne identifikovaným klubom. V tomto rozhodnutí totiž Komisia opísala opatrenie určené iba štyrom klubom, pričom spresnila, že z neho nemôže mať prospech žiadny iný klub. Ak je pritom jediným cieľom vnútroštátnej právnej úpravy zvýhodnenie konkrétnych a identifikovaných podnikov, táto právna úprava by sa nemala považovať za schému pomoci, ale za jednu alebo viacero individuálnych pomoci.
- 33 FCB po druhé tvrdí, že daňový režim neziskových organizácií neposkytuje žiadnu výhodu štyrom dotknutým klubom. Z právneho hľadiska je španielsky daňový systém podľa FCB navrhnutý tak, aby smeroval k daňovej neutralite, čiže aby zabezpečil rovnakú úroveň skutočnej sadzby dane uplatniteľnej pre neziskové organizácie aj obchodné spoločnosti. Z praktického hľadiska sú pre posúdenie existencie výhody rozhodujúce práve účinky, a nie právna forma. Komisia je povinná analyzovať všetky prvky dotknutého právneho režimu, tak tie, ktoré priznávajú výhodu, ako aj tie, ktoré ju vyvažujú, a ich kumulatívne účinky.
- 34 V prejednávanej veci však povinnosť transformovať sa na ŠAS nemala vplyv len na sadzbu dane, ale aj na úroveň uplatniteľných odpočtov. Na účely náležitého posúdenia predmetného vnútroštátneho opatrenia bolo z tohto dôvodu potrebné zohľadniť nielen indície a dôkazy smerujúce k uznaniu existencie štátnej pomoci, ale aj skutočnosti preukazujúce jej neexistenciu. Najmä vzhľadom na význam prestupov v profesionálnom futbale je daňový režim, ktorý ponúka odpočty súvisiace s týmito najvýznamnejšími prestupmi, t. j. systém uplatniteľný na hospodárske subjekty, stále z dlhodobého hľadiska výhodnejší. Komisia sa teda dopustila dvojitého nesprávneho posúdenia existencie výhody. Na jednej strane sa zamerala na nominálnu sadzbu dane, hoci dôležitá je skutočná sadzba dane. Na druhej strane sa analýza mala týkať strednodobého alebo dlhodobého hľadiska, keďže daňový systém stanovuje daňové úľavy, ktorých účinky sa môžu rozložiť do viacerých zdaňovacích období.
- 35 Po tretie sa FCB domnieva, že daňový režim, o ktorý ide v prejednávanej veci, nevykazuje žiadnu podobnosť s daňovým režimom analyzovaným v rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Predovšetkým sa na štyri dotknuté kluby nevzťahuje výnimka zo spoločného daňového režimu, ale podliehajú obvyklým pravidlám uplatniteľným na neziskové organizácie. Ďalej žiadny dôkaz nepreukazuje, že daňový režim uplatniteľný na tieto štyri kluby je výhodnejší. Napokon v prejednávanej veci nejde o predmetnú sumu pomoci, ale o samotnú existenciu tejto pomoci.
- 36 Pokiaľ ide o druhú časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie, FCB uvádza, že povinnosti nestrannosti a náležitej starostlivosti vyžadovali, aby Komisia analyzovala všetky účinky dotknutého opatrenia vrátane účinkov, ktoré vyvažujú alebo neutralizujú prípadnú výhodu.
- 37 Po prvé sa FCB domnieva, že Komisia si zamieňa existenciu výhody s vyčíslením pomoci. Pojem „výhoda“ je rovnaký pre individuálnu pomoc aj pre schémy pomoci. Základné kritérium spočíva v účinkoch opatrenia na potenciálneho príjemcu. Komisia teda nemôže vykonať čiastočnú analýzu účinkov určitého opatrenia, v rámci ktorej by prihliadala na účinky vytvárajúce výhodu, ako je

nominálna sadzba dane, a neprihliadala by na účinky, ktoré túto výhodu vyvažujú, ako sú daňové odpočty. Komisia v spornom rozhodnutí neanalyzovala rôzne všeobecné vlastnosti dotknutého daňového režimu, ako sú uplatniteľné odpočty, obvyklá povaha týchto odpočtov na príslušnom trhu alebo význam daňových úľav.

- 38 FCB po druhé tvrdí, že potreba vykonať analýzu *ex ante* nebráni zohľadneniu odpočtov. Komisia má totiž právomoc požadovať od dotknutého členského štátu odhady vplyvu daného opatrenia alebo výpočty jeho vplyvu počas predchádzajúcich zdaňovacích období. V prípade prijatých, ale neoznámených opatrení možno zohľadniť spôsob, akým dotknutá schéma funguje v praxi. V každom prípade sporné rozhodnutie neobsahovalo nijakú analýzu *ex ante*.
- 39 Po tretie sa FCB domnieva, že Komisia, ktorá má povinnosť viesť správne konanie nestranné a s náležitou starostlivosťou, musí posúdiť s rovnakou intenzitou skutočnosti preukazujúce tak existenciu, ako aj neexistenciu pomoci. Komisia sa preto nemôže sústrediť len na skutočnosti, ktoré preukazujú existenciu pomoci. Táto inštitúcia mala preto vziať do úvahy skutočnú sadzbu dane, a to s prihliadnutím na odpočty, na ktoré sa upozornilo počas správneho konania.
- 40 FCB po štvrté zdôrazňuje, že dôkazné bremeno Komisie, pokiaľ ide o preukázanie existencie výhody, vyžaduje, aby sa analyzovali všetky kumulatívne účinky dotknutého opatrenia na subjekty, ktorým je určené. Nestačí preto iba analýza nominálnej sadzby dane. Okrem toho dôkaz vychádzajúci iba z porovnania nominálnych sadzieb nie je dostatočný, keďže daňový režim pozostáva zo súboru pravidiel, ktoré zahŕňajú aj odpočty, pravidlá výpočtu základu dane a oslobodenia od dane. V prípade, že sa Komisii, ako je to v prejednávanej veci, predloží indícia, ktorá potenciálne poukazuje na neexistenciu výhody, je táto inštitúcia podľa FC Barcelona povinná získať potrebné informácie, o ktoré má požiadať dotknutý členský štát.
- 41 Španielske kráľovstvo po prvé poznamenáva, že nesprávne posúdenie týkajúce sa povahy daňových opatrení ako štátnej pomoci môže mať vplyv na inštitucionálnu rovnováhu stanovenú Zmluvami, keďže článok 107 ZFEÚ nepriznáva Komisii samostatnú regulačnú právomoc v oblasti zdaňovania právnických osôb. Sadzba dane je podstatnou súčasťou právneho režimu týkajúceho sa výberu daní, pričom patrí do daňovej autonómie a do právomoci členských štátov. Nedôsledné preskúmanie Komisie preto narúša právomoci členských štátov.
- 42 Španielske kráľovstvo po druhé uvádza, že je nesprávne domnievať sa, že zo samotnej existencie odlišnej sadzby dane vyplýva existencia štátnej pomoci. Napriek tomu, že sadzba dane je základným prvkom každého daňového opatrenia, nie je postačujúce založiť existenciu štátnej pomoci na konštatovaní, že predmetný daňový režim, ktorý bol predmetom skúmania *ex ante*, môže každoročne poskytovať výhodu iba z dôvodu existencie nižšej daňovej sadzby, bez ohľadu na analýzu týkajúcu sa prípadného uplatňovania daňových úľav. Uplatnenie takéhoto prístupu vedie k nesprávnemu záveru, že prípadný rozdiel v daňových sadzbách medzi podnikmi znamená výhodu. Racionálny zákonodarca koncipoval daňové opatrenie s prihliadnutím na dôsledky vyplývajúce z uplatnenia tak sadzby dane, ako aj odpočtov. Odpočty z tohto dôvodu nemožno vnímať ako prvok nesúvisiaci so stanovením sadzby dane ani ako náhodný prvok závislý od nesúvisiacich faktorov.
- 43 V prejednávanej veci analýza vývoja odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku v španielskom daňovom práve v nadväznosti na rôzne zmeny právnych predpisov, ku ktorým došlo, preukazuje, že vnútroštátny zákonodarca pri stanovení sadzby dane zohľadnil prvky vymedzenia daňového dlhu. Medzi stanovením sadzby dane a uplatniteľnou sadzbou odpočtu preto existuje jednoznačná súvislosť, keďže ide o prvky považované za rozhodujúce z hľadiska výšky daňového dlhu, čiže o prvky, ktoré sú navzájom úzko spojené. Sadzbu dane preto nebolo možné oddeliť od ostatných zložiek daňového režimu, a to jednak vzhľadom na význam odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, najmä pokiaľ ide o oblasť profesionálneho futbalu, a jednak vzhľadom na opakujúci sa charakter takéhoto odpočtu.

- 44 Po tretie sa Španielske kráľovstvo domnieva, že rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), nie je v prejednávanej veci relevantný. Na rozdiel od veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, v ktorom boli položené otázky týkajúce sa identifikácie výhody v kontexte osobitných daňových opatrení uplatniteľných na jediný hospodársky subjekt, sa táto vec týka pravidla, a to povinnosti profesionálnych futbalových klubov transformovať sa na ŠAS, ktorá nemá daňový účel, v ktorom je spochybnená samotná existencia výhody.
- 45 Po štvrté Španielske kráľovstvo tvrdí, že úroveň dôkazného bremena vyžadovaná Všeobecným súdom v napadnutom rozsudku nie je vyššia ako miera dôkazného bremena požadovaná Súdny dvorom v jeho judikatúre, ako vyplýva najmä z rozsudku z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54 a 123). Nestranné a náležité starostlivé preskúmanie, ktoré je Komisia povinná vykonať, najmä pokiaľ ide o existenciu skutočnej hospodárskej výhody, má zabezpečiť, aby Komisia pri prijímaní svojho konečného rozhodnutia mala k dispozícii na tento účel čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie informácie. V prejednávanej veci to tak nebolo, keďže Komisia sa obmedzila na konštatovanie existencie zníženej sadzby dane.

Posúdenie Súdny dvorom

O prípustnosti

- 46 Pokiaľ ide o prípustnosť niektorých skutočností a tvrdení predložených Komisiou na podporu tohto odvolania, ktorú FCB spochybňuje z dôvodu ich údajnej neúčinnosti, treba pripomenúť, že z článku 256 ods. 1 druhého pododseku ZFEÚ a článku 58 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že odvolanie sa obmedzuje len na právne otázky. Všeobecný súd je preto ako jediný oprávnený zistiť a posúdiť relevantný skutkový stav, ako aj posúdiť dôkazy. Posúdenie týchto skutočností a dôkazných prostriedkov teda nezakladá, s výnimkou prípadu ich skreslenia, právnu otázku, ktorá ako taká podlieha preskúmaniu Súdny dvorom v rámci odvolacieho konania (pozri najmä rozsudok zo 4. marca 2020, Buonotourist/Komisia, C-586/18 P, EU:C:2020:152, bod 67 a citovanú judikatúru).
- 47 Okrem toho podľa článku 170 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora odvolaním nemožno meniť predmet sporu pred Všeobecným súdom. Právomoc Súdneho dvora v rámci odvolania je totiž obmedzená na posúdenie právnych riešení dôvodov prejednávanych na prvom stupni. Účastník konania teda nemôže pred Súdny dvorom po prvýkrát uviesť dôvod, ktorý neuviedol v konaní pred Všeobecným súdom, pretože tým by sa mu umožnilo predložiť Súdny dvor, ktorého právomoc v oblasti odvolacieho konania je obmedzená, spor v širšom rozsahu, ako bol ten, ktorým sa zaoberal Všeobecný súd (pozri najmä rozsudky z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia, C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 69 a citovanú judikatúru). Odvolateľ má však právo podať odvolanie, v rámci ktorého uvedie odvolacie dôvody vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť (pozri najmä rozsudok z 26. februára 2020, ESVČ/Aguilera a i., C-427/18 P, EU:C:2020:109, bod 54 a citovanú judikatúru).
- 48 V prvom rade v rozsahu, v akom FCB vytýka Komisii, že v argumentácii, ktorú rozvinula na podporu prvej časti jediného odvolacieho dôvodu svojho odvolania, po prvýkrát tvrdila, že odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku je náhodným faktorom, ktorý je nezávislý od zníženej sadzby dane z príjmov právnických osôb uplatniteľnej na neziskové organizácie, treba pripomenúť, že ako vyplýva z bodov 59 a 67 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd zrušil sporné rozhodnutie v podstate z toho dôvodu, že Komisia, ktorej prináležalo dôkazné bremeno, pokiaľ ide o existenciu výhody, z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že sporné opatrenie poskytovalo svojim príjemcom takúto výhodu, pretože nevykonala dostatočne dôkladné vyšetrovanie.

- 49 Konkrétne najmä z bodov 57 až 60, 65, 66 a 69 tohto rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd v tejto súvislosti dospel k záveru, že Komisia v rozpore s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ a zásadou riadnej správy vecí verejných nezohľadnila osobitosť odvetvia profesionálneho futbalu z dôvodu významu, ktorý má v tomto odvetví odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, hoci tento odpočet podľa Všeobecného súdu predstavuje neoddeliteľnú súčasť daňového režimu neziskových organizácií, ktorý môže vyvažovať výhodu vyplývajúcu zo zníženej daňovej sadzby, z ktorej majú tieto organizácie prospech.
- 50 Za týchto podmienok sa zdá, že cieľom argumentácie Komisie je spochybníť konštatovania Všeobecného súdu v napadnutom rozsudku, pokiaľ ide o skutočnosti, ktoré bola povinná zohľadniť, najmä pokiaľ ide o odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, na účely určenia, či sporné opatrenie poskytuje výhodu svojim príjemcom, a preto môže patriť pod pojem „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 51 Komisia tým nastoľuje právnu otázku, ktorou spochybňuje dôvodnosť právneho riešenia prijatého Všeobecným súdom v napadnutom rozsudku. V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 47 tohto rozsudku je teda argumentácia, ktorú v tejto súvislosti rozvíja, prípustná.
- 52 V druhom rade, pokiaľ ide o to, že FCB vytýka Komisii, že argumentáciou, ktorú rozvinula na podporu prvej časti jediného odvolacieho dôvodu svojho odvolania, tvrdí, že v spornom rozhodnutí preukázala, že daňový režim uplatniteľný na neziskové organizácie bol výhodnejší než daňový režim uplatniteľný na ŠAS, stačí konštatovať, že na rozdiel od toho, čo tvrdí FCB, Komisia sa touto argumentáciou nijako nesnaží spochybníť skutkové zistenie uskutočnené Všeobecným súdom.
- 53 Ako totiž vyplýva z bodov 48 a 49 tohto rozsudku, Všeobecný súd sa v napadnutom rozsudku nevyjadril k otázke, či sporné opatrenie skutočne poskytovalo výhodu svojim príjemcom, ale obmedzil sa na konštatovanie, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala existenciu takej výhody, keďže nepreskúmala, či odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku mohol kompenzovať výhodu vyplývajúcu z uplatnenia zníženej daňovej sadzby, pokiaľ ide o FCB.
- 54 Za týchto podmienok sa zdá, že cieľom tejto argumentácie Komisie je spochybníť konštatovania, na základe ktorých Všeobecný súd v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala existenciu výhody, na ktorú sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ. V súlade s úvahami pripomenutými v bode 46 tohto rozsudku je preskúmanie takejto právnej otázky prípustné v štádiu odvolania.
- 55 Z toho vyplýva, že toto odvolanie, a najmä prvá časť jeho jediného odvolacieho dôvodu ako celku, ktorej sa týkajú námietky, ktoré vzniesol FCB, je prípustné.
- 56 Navyše v rozsahu, v akom FCB konkrétnejšie spochybňuje, ako vyplýva z bodov 29 a 31 tohto rozsudku, prípustnosť jednak dokumentu predloženého Komisiou v prílohe jej repliky, ktorý sa týka prestupov, ktoré realizoval najmä FCB, a jednak niektorých tvrdení týkajúcich sa skutkových okolností alebo ustanovení vnútroštátneho práva týkajúcich sa odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, budú tieto tvrdenia, pokiaľ je to potrebné, preskúmané v rámci posúdenia dôvodnosti odvolania.

O veci samej

- 57 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať

selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok zo 17. septembra 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, bod 38 a citovanú judikatúru).

- 58 Pokiaľ ide o podmienku, podľa ktorej predmetné opatrenie musí svojmu príjemcovi poskytovať výhodu, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že za štátnu pomoc sa považujú zásahy, ktoré akoukoľvek formou môžu priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky, alebo ktoré je nutné považovať za opatrenia predstavujúce hospodársku výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za obvyklých trhových podmienok nezískal (pozri najmä rozsudok zo 17. septembra 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, bod 38 a citovanú judikatúru).
- 59 Pojem „štátna pomoc“ je teda širší ako pojem „subvencia“, keďže nezahŕňa len kladné plnenia, ako sú dotácie, pôžičky alebo účasť na základnom imaní podnikov, ale tiež zásahy, ktoré v rozličných formách znižujú náklady, ktoré bežne zatažujú rozpočet podniku a ktoré takto, aj keď nie sú subvenciou v presnom zmysle slova, majú rovnakú povahu a rovnaké účinky (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 2015, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, bod 26, a z 20. septembra 2017, *Komisia/Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 20).
- 60 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, ktorá síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môžu príjemcom zabezpečovať selektívnu výhodu a predstavujú tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri najmä rozsudky z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56, ako aj z 19. decembra 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 21).
- 61 Okrem toho treba pripomenúť, že pojem „výhoda“, ktorý je spätý s kvalifikáciou opatrenia štátnej pomoci, má objektívnu povahu nezávisle od zámeru autorov predmetného opatrenia. Povaha cieľov, ktoré sledujú štátne opatrenia, a ich odôvodnenie nemajú teda nijaký vplyv na ich kvalifikáciu ako štátnej pomoci. Článok 107 ods. 1 ZFEÚ totiž nerozlišuje štátne zásahy podľa príčin alebo cieľov, ale definuje ich v závislosti od ich účinkov (pozri najmä rozsudok z 8. decembra 2011, *France Télécom/Komisia*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 17 a citovanú judikatúru).
- 62 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prináleží Komisii, aby preukázala existenciu „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a teda aj dôkaz o tom, že podmienka poskytnutia výhody príjemcom je splnená. Konkrétne je Komisia povinná uskutočniť konanie o preskúmaní dotknutých opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia, ktorým sa prípadne potvrdzuje nezlučiteľnosť alebo protiprávnosť pomoci, mala na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2018, *Komisia/Francúzsko a IFP Énergies nouvelles*, C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110, ako aj citovanú judikatúru).
- 63 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely preskúmania jednotlivých podstatných prvkov opatrenia, ktoré môže predstavovať „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, je potrebné vziať do úvahy všetky právne a skutkové okolnosti, ktoré sú s týmto opatrením spojené, najmä výhody a zataženia, ktoré sú s ním spojené (pozri analogicky rozsudok z 25. júna 1970, *Francúzsko/Komisia*, 47/69, EU:C:1970:60, bod 7), a teda vykonať posúdenie uvedeného opatrenia v jeho úplnosti, s prihliadnutím ku všetkým vlastnostiam, ktorými sa vyznačuje (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. novembra 2011, *Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo*, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 98 a 101, ako aj z 8. decembra 2011, *France Télécom/Komisia*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 18, 19 a 24).

- 64 Súdny dvor teda už rozhodol, že pri posúdení existencie výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ je Komisia povinná uskutočniť celkové posúdenia dotknutého opatrenia pomoci v závislosti od dostupných skutočností a predvídateľného vývoja v okamihu, keď sa rozhodnutie o poskytnutí pomoci prijalo, pričom sa zohľadní najmä kontext, do ktorého táto pomoc patrí (rozsudok z 1. októbra 2015, *Electrabel a Dunamenti Erőmű/Komisia*, C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 104).
- 65 Podľa ustálenej judikatúry však v osobitnom prípade schémy pomoci sa Komisia môže obmedziť na preskúmanie vlastností dotknutej schémy, aby v odôvodnení rozhodnutia posúdila, či táto schéma z dôvodu podmienok, ktoré stanovuje, zabezpečuje svojim príjemcom výhodu s porovnaním s ich konkurentmi a či z nej môžu mať prospech podniky, ktoré sa zúčastňujú na obchode medzi členskými štátmi. Komisia tak v rozhodnutí týkajúcom sa takej schémy nie je v každom jednotlivom prípade povinná vykonať analýzu pomoci poskytnutej na základe takej schémy. Individuálnu situáciu každého z dotknutých podnikov je potrebné overiť až vo fáze vymáhania pomoci (pozri najmä rozsudky z 9. júna 2011, *Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia*, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63; z 13. júna 2013, *HGA a i./Komisia*, C-630/11 P až C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 114, ako aj z 29. júla 2019, *Azienda Napoletana Mobilità*, C-659/17, EU:C:2019:633, bod 27).
- 66 Preto v prípade takéhoto režimu pomoci treba konštatovať rozdiel medzi prijatím tohto režimu na jednej strane a poskytnutím pomoci na základe uvedeného režimu na strane druhej (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, *France Télécom/Komisia*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22).
- 67 Dôvodnosť jediného odvolacieho dôvodu tohto odvolania, ktorého obe časti treba preskúmať spoločne, treba posúdiť s prihliadnutím na tieto zásady.
- 68 V prvom rade v rozsahu, v akom Komisia vytyka Všeobecnému súdu, že v bode 69 napadnutého rozsudku rozhodol, že sporné rozhodnutie sa má považovať za rozhodnutie týkajúce sa súčasne schémy pomoci a individuálnej pomoci, treba pripomenúť, že na základe článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 predstavuje „schéma pomoci“ akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom a akýkoľvek akt, na základe ktorého sa môže pomoc, ktorá nie je spojená s osobitným projektom, poskytnúť jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu a/alebo v neurčitej sume.
- 69 V prejednávanej veci sa pritom sporné opatrenie týka „schémy pomoci“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže z osobitných daňových ustanovení uplatniteľných na neziskové organizácie, najmä zníženej sadzby dane, môže mať z dôvodu tohto jediného opatrenia prospech na neurčitú dobu a v neurčitej sume každý z oprávnených futbalových klubov vymedzených všeobecným a abstraktným spôsobom, a to bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia a bez toho, aby tieto ustanovenia súviseli s realizáciou konkrétneho projektu.
- 70 V tejto súvislosti treba navyše poznamenať, že je nesporné, že tak daňové ustanovenia uplatniteľné na neziskové organizácie, ako aj odchýlné pravidlo umožňujúce niektorým klubom pokračovať v uplatňovaní tohto režimu, sa nachádzajú vo všeobecne záväznom opatrení, a to jednak v zákone o dani z príjmov právnických osôb a jednak v siedmom dodatkovom ustanovení zákona č. 10/1990.
- 71 V tomto kontexte je na rozdiel od toho, ako rozhodol Všeobecný súd v bode 69 napadnutého rozsudku, irelevantná skutočnosť, že Komisia vo svojom rozhodnutí nielen kvalifikovala sporné opatrenie ako schému pomoci, ale v odôvodnení a vo výroku tohto opatrenia sa tiež vyjadřila k pomoci individuálne poskytnutej vymenovaným štyrom klubom, ktoré sú príjemcami, pričom uviedla, že túto pomoc treba považovať za protiprávnu a nezlučiteľnú s vnútorným trhom.
- 72 Je pravda, že podľa článku 1 písm. e) nariadenia 2015/1589 pojem „individuálna pomoc“ zahŕňa okrem pomoci, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, aj pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa oznámiť.

- 73 Táto okolnosť je však irelevantná na určenie rozsahu povinností, ktoré má Komisia v prejednávanej veci, pokiaľ ide o dôkaz existencie výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 74 Ako totiž bolo uvedené v bode 66 tohto rozsudku, v prípade schémy pomoci treba rozlišovať medzi prijatím tejto schémy pomoci a pomocou, priznanou na jej základe. V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že individuálne opatrenia, ktoré sa obmedzujú na vykonanie schémy pomoci, ktorá ako taká mala byť oznámená Komisii dotknutým členským štátom, predstavujú iba vykonávacie opatrenia všeobecnej schémy, ktoré v zásade nemusia byť oznámené tejto inštitúcii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 1994, Taliansko/Komisia, C-47/91, EU:C:1994:358, bod 21).
- 75 Samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci bola na základe dotknutej schémy pomoci klubom poskytnutá individuálna pomoc, preto nemôže mať vplyv na preskúmanie, ktoré je Komisia vzhľadom na článok 107 ods. 1 ZFEÚ povinná vykonať, pokiaľ ide o dôkaz existencie výhody, keďže toto poskytnutie je len dôsledkom automatického uplatnenia tejto schémy pomoci.
- 76 Z toho vyplýva, že na účely určenia existencie takejto výhody mala Komisia v spornom rozhodnutí preskúmať výlučne „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, ktorá bola zavedená sporným opatrením, a nie „individuálnu pomoc“ v zmysle článku 1 písm. e) tohto nariadenia, poskytnutú na základe tejto schémy.
- 77 V dôsledku toho sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bode 69 napadnutého rozsudku usúdil, že sporné rozhodnutie treba považovať za rozhodnutie týkajúce sa tak schémy pomoci, ako aj individuálnej pomoci.
- 78 Vplyv tohto nesprávneho právneho posúdenia na zákonnosť napadnutého rozsudku však závisí od výsledku preskúmania ostatných výhrad, ktoré Komisia uviedla na podporu svojho odvolania.
- 79 V druhom rade v rozsahu, v akom Komisia Všeobecnému súdu v podstate vytyka, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia vzťahu, ktorý existuje medzi zvýhodňujúcimi prvkami schémy pomoci, ako je znížená sadzba dane, a jej znevýhodňujúcimi prvkami, ako je nižšia sadzba odpočtu, v prípade sporného opatrenia, na účely určenia, či táto schéma poskytuje svojim príjemcom výhodu, na ktorú sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, treba pripomenúť, že Všeobecný súd konkrétne v bodoch 47, 48 a 69 napadnutého rozsudku rozhodol, že Komisia mala na účely konštatovania, že takáto výhoda existuje, povinnosť posúdiť predmetnú schému pomoci celkovo, pričom mala zohľadniť súčasne zvýhodňujúce aj znevýhodňujúce dôsledky, ktoré mala táto schéma pre svojich príjemcov.
- 80 V bodoch 53 a 54 tohto rozsudku tak Všeobecný súd konštatoval, že na to, aby bolo možné určiť, či sporné opatrenie môže priniesť výhodu svojim príjemcom tým, že ich stavia do výhodnejšej situácie, ako je situácia, v ktorej by sa nachádzali, ak by museli pôsobiť vo forme ŠAS, bolo potrebné preskúmať rôzne zložky daňového režimu uplatniteľného na neziskové organizácie ako celok, keďže tieto zložky predstavujú nedeliteľný celok.
- 81 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 55 uvedeného rozsudku konštatoval, že Komisia správne uviedla, že v priebehu dotknutého obdobia od 90. rokov do roku 2015 sa na kluby podliehajúce spornému opatreniu uplatňovala nižšia nominálna sadzba dane v porovnaní s klubmi pôsobiacimi vo forme SAS.
- 82 V bodoch 56, 59, 65, 66 a 69 napadnutého rozsudku však Všeobecný súd dospel k záveru, že v rámci analýzy daňového režimu uplatniteľného na neziskové organizácie ako celku preskúmanie výhody vyplývajúcej zo zníženej sadzby dane nemožno oddeliť od preskúmania ostatných zložiek tohto daňového režimu a osobitne od preskúmania odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku. Zo skutočností, ktoré uviedol iný klub, ktorý mal prospech zo sporného opatrenia, počas správneho

konania vedeného pred Komisiou, a ktoré sú zopakované v bode 57 tohto rozsudku, však vyplýva, že maximálny podiel zisku, ktorý možno odpočítať, bol v prípade neziskových organizácií nižší ako podiel uplatniteľný na ŠAS a že táto okolnosť mala osobitný význam v odvetví profesionálneho futbalu.

- 83 Za týchto podmienok Všeobecný súd v bodoch 58 až 60 a 67 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že Komisia, ktorej prináležalo dôkazné bremeno, pokiaľ ide o existenciu výhody, z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že bolo možné vylúčiť, že menšie možnosti odpočtu vyvažovali výhodu vyplývajúcu zo zníženej daňovej sadzby, keďže sa v odôvodnení 68 sporného rozhodnutia obmedzila na konštatovanie, že jednak nebol predložený dôkaz o tom, že tento odpočet „je v podstate a z dlhodobého hľadiska pre kluby výhodnejší“, a na druhej strane, že toto zníženie bolo poskytnuté „len za určitých podmienok, ktoré sa nedajú použiť nepretržite“, hoci mohla Španielske kráľovstvo požiadať o akékoľvek informácie relevantné v tejto súvislosti.
- 84 Tieto úvahy sú poznačené nesprávnym právnym posúdením.
- 85 Je pravda, ako Všeobecný súd v podstate správne konštatoval v bodoch 47, 48, 53, 54 a 69 napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o schému pomoci, že hoci sa Komisia môže na účely preskúmania, či dotknutá schéma poskytuje svojim príjemcom výhodu, obmedziť na preskúmanie všeobecných vlastností tejto schémy, pričom nie je povinná preskúmať každý individuálny prípad uplatnenia, musí však, ako vyplýva z bodov 63 až 65 tohto rozsudku, celkovo posúdiť uvedenú schému, pričom musí zohľadniť všetky zložky, ktoré tvoria jej podstatné vlastnosti, či sú pre jej príjemcov zvýhodňujúce alebo nezvýhodňujúce.
- 86 Keďže sa však v prípade takejto schémy pomoci preskúmanie, ktoré je Komisia povinná vykonať s ohľadom na článok 107 ods. 1 ZFEÚ, týka výlučne tejto schémy, ako vyplýva z bodov 66 a 68 až 77 tohto rozsudku, a nie pomoci poskytnutej neskôr na jej základe, otázka, či uvedená schéma poskytuje výhodu jej príjemcom, nemôže závisieť od finančnej situácie týchto príjemcov v čase po poskytnutí tejto pomoci, ale musí byť nevyhnutne posúdená na základe tejto schémy, a to s ohľadom na čas prijatia dotknutého režimu, vykonávajúc *ex ante* analýzu, ako generálny advokát zdôraznil v bode 76 svojich návrhov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22).
- 87 Ak sa teda daňová schéma pomoci uplatňuje na ročnom alebo pravidelnom základe, Komisia musí v súlade s judikatúrou pripomenutou v bodoch 58 až 60 a 64 tohto rozsudku preukázať len, že táto schéma pomoci môže zvýhodňovať jej príjemcov, a to tak, že overí, že celkovo môže v okamihu jej prijatia vzhľadom na vlastnosti, ktorými sa vyznačuje, viesť k nižšiemu zdaneniu v porovnaní s tým, ktoré vyplýva z uplatnenia všeobecného daňového režimu, a to bez ohľadu na to, že táto inštitúcia nemá s ohľadom na tieto vlastnosti možnosť určiť vopred a na každé zdaňovacie obdobie presnú úroveň zdanenia, ktorá sa na túto schému viaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia, C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 19 a 24).
- 88 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bode 65 tohto rozsudku je Komisia povinná určiť, či uvedená schéma skutočne poskytla výhodu svojim príjemcom posudzovaným individuálne, vo fáze prípadného vymáhania pomoci poskytnutej na základe tejto schémy, keďže takéto vymáhanie vyžaduje určenie presnej výšky pomoci, z ktorej títo príjemcovia skutočne mali prospech počas každého zdaňovacieho obdobia.
- 89 Z toho vyplýva, že nemožnosť určiť takúto sumu v čase prijatia schémy pomoci nemôže brániť Komisii, aby konštatovala, že táto schéma mohla už v tomto štádiu priniesť výhodu týmto príjemcom, a nemôže súčasne zbaviť dotknutý členský štát povinnosti oznámiť takúto schému podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ.
- 90 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že oznamovacia povinnosť zavedená týmto ustanovením predstavuje jeden zo základných prvkov systému kontroly zavedeného Zmluvou o FEÚ v oblasti štátnej pomoci. V rámci tohto systému majú členské štáty povinnosť jednak oznámiť Komisii akékoľvek

opatrenie smerujúce k zavedeniu alebo zmene pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a jednak nevykonať také opatrenie v súlade s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, pokiaľ uvedená inštitúcia nerozhodne o danom opatrení s konečnou platnosťou (pozri najmä rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 56 a citovanú judikatúru).

- 91 Táto oznamovacia povinnosť je teda podstatná na to, aby Komisia mohla v plnom rozsahu vykonávať kontrolnú úlohu v oblasti štátnej pomoci, ktorá jej bola zverená článkami 107 a 108 ZFEÚ, a najmä na to, aby v rámci výkonu svojej výlučnej právomoci, ktorú v tejto súvislosti preskúmavajú sudy Únie, posúdila zlučiteľnosť opatrení pomoci s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia, C-654/17 P, EU:C:2019:634, body 79 a 146).
- 92 Preskúmanie týkajúce sa podmienok existencie štátnej pomoci podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktoré vykonáva Komisia, teda nemôže zvýhodňovať členské štáty, ktoré vyplatili pomoc v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, na úkor tých, ktoré v súlade s týmto ustanovením oznámia pomoc vo fáze zámeru a zdržia sa jej realizácie, kým táto inštitúcia prijme konečné rozhodnutie [pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C-298/00 P, EU:C:2004:240, bod 49, ako aj z 1. júna 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) a Diputación Foral de Vizcaya/Komisia, C-442/03 P a C-471/03 P, EU:C:2006:356, bod 110].
- 93 Ako uviedol generálny advokát v bode 83 svojich návrhov, členské štáty, ktoré zavádzajú schémy pomoci v rozpore s povinnosťou, ktorá im vyplýva z článku 108 ods. 3 ZFEÚ, by však boli zvýhodnené v porovnaní s tými, ktoré si splnili túto povinnosť, ak by Komisia bola povinná overiť na účely posúdenia existencie schémy pomoci na základe údajov získaných po prijatí tejto schémy, či sa pri uplatnení predmetnej schémy výhoda skutočne prejavila v priebehu všetkých nasledujúcich zdaňovacích období, alebo či boli výhody, ktoré sa prejavili v určitých zdaňovacích obdobiach, vyvážené nevýhodami, zistenými počas iných zdaňovacích období.
- 94 V prejednávanej veci je pritom nesporné, ako to konštatoval Všeobecný súd v bode 55 napadnutého rozsudku v rámci svojho nezávislého posúdenia skutkového stavu pripomenutého v bode 81 tohto rozsudku, že schéma pomoci vyplývajúca zo sporného opatrenia v rozsahu, v ktorom odchylné priznávala určitým klubom oprávneným využívať túto schému, medzi ktoré patril FCB, možnosť pokračovať v činnosti ako neziskové organizácie, umožnila týmto klubom mať prospech zo zníženej daňovej sadzby v porovnaní s klubmi pôsobiacimi ako ŠAS, a to od okamihu jej prijatia.
- 95 Predmetná schéma pomoci tak mohla od okamihu svojho prijatia zvýhodniť kluby pôsobiace ako neziskové organizácie v porovnaní s klubmi pôsobiacimi ako ŠAS, čím im priznala výhodu, na ktorú by sa mohol vzťahovať článok 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 96 Je síce nesporné, že od tohto okamihu tento režim upravoval sadzbu odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, ktorá bola nižšia než sadzba uplatniteľná na ŠAS.
- 97 Ako však vyplýva z bodov 86 až 93 tohto rozsudku, táto okolnosť nemôže spochybniť záver, podľa ktorého dotknutá schéma pomoci poskytovala od dátumu svojho prijatia výhodu svojim príjemcom.
- 98 Preskúmanie vplyvu dotknutého odpočtu na účely uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ, v prípade ktorého je nesporné, že závisí od neskoršieho výskytu náhodných a premenlivých okolností, na zníženie sadzby dane stanovenej predmetnou schémou pomoci, a najmä na posúdenie otázky, či by túto zníženie sadzbu neutralizoval uvedený odpočet, nemožno v prípade takej daňovej schémy pomoci, o aký ide v prejednávanej veci, ktorá sa uplatňuje na ročnom základe, vykonať v dobe prijatia uvedenej schémy, pretože tento vplyv sa môže prejavíť až na konci každého z nasledujúcich zdaňovacích období, keďže v opačnom prípade by sa zvýhodňovali schémy pomoci zavedené v rozpore s povinnosťou stanovenou v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

- 99 Tak je to o to viac v prípade, ako v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 112 a 113 svojich návrhov, keď tak ako v prejednávanej veci sa dotknutá schéma pomoci má uplatňovať počas neurčitého obdobia, takže vzhľadom na prípadné možnosti odkladu zdanenia vo forme daňovej úľavy, na ktoré poukazujú FCB a Španielske kráľovstvo, nemožno nikdy úplne vylúčiť, ako to okrem iného Všeobecný súd zdôraznil v bode 60 napadnutého rozsudku, že predmetný odpočet povedie k odkladu účinkov sporného opatrenia, ktoré by v tom či onom okamihu mohol vyvážiť zníženú sadzbu dane. Či tento odpočet skutočne neutralizuje uplatnenie zníženej sadzby dane, bude možné s konečnou platnosťou určiť len v prípade, že sa takýto režim definitívne prestane uplatňovať, ak k takémuto ukončeniu jeho uplatňovania dôjde.
- 100 V tomto kontexte, na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd zdôraznil v bodoch 65, 66 a 69 napadnutého rozsudku, nie je dôležité, že odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku má osobitný význam v profesionálnom futbale, a to najmä vzhľadom na prax prestupov hráčov, čo na pojednávaní tiež zdôraznil FCB. Ako totiž vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, táto okolnosť nemôže nijako zmeniť okolnosti uplatnenia článkov 107 a 108 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2006, Meca-Medina a Majcen/Komisia, C-519/04 P, EU:C:2006:492, bod 28).
- 101 Z toho vyplýva, že Komisia nebola na to, aby z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že dotknutá schéma pomoci poskytuje jej príjemcom výhodu, na ktorú sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, povinná v spornom rozhodnutí preskúmať vplyv odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, ani vplyv možností odkladu vo forme daňovej úľavy, a najmä to, či tento odpočet alebo tieto možnosti neutralizovali výhodu vyplývajúcu zo zníženej sadzby dane. Možnosť takejto neutralizácie nemôže mať za následok, že by Komisia nemohla konštatovať existenciu schémy pomoci, a napokon ani to, že by nemohla nariadiť vymáhanie individuálnej pomoci, keďže táto pomoc bola poskytnutá klubom, ktoré boli príjemcami na základe tejto schémy počas určitých daných zdaňovacích období, už prijatím sporného rozhodnutia. Komisia totiž musí tieto vplyvy zohľadniť práve vo fáze prípravy prípadného vymáhania pomoci poskytnutej na základe tejto schémy pomoci, keď je potrebné určiť presnú výšku pomoci, z ktorej získal príjemca skutočný prospech.
- 102 Preto treba konštatovať, že Všeobecný súd sa tým, že v bodoch 59 a 67 napadnutého rozsudku rozhodol, že Komisia bola povinná vykonať takéto preskúmanie, dopustil nesprávneho právneho posúdenia bez toho, aby bolo v tejto súvislosti potrebné zohľadniť dokument predložený Komisiou v prílohe jej repliky, týkajúci sa najmä prestupov FCB, alebo skutočností, ktoré uviedla v súvislosti s pôsobnosťou sporného rozhodnutia alebo niektorých skutočností a ustanovení vnútroštátneho práva v oblasti odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, ktorých prípustnosť FCB spochybňuje.
- 103 Toto nesprávne právne posúdenie viedlo Všeobecný súd k inému nesprávnemu právnenému posúdeniu, keď Komisii v bode 59 napadnutého rozsudku vytýkal, že nepožiadala Španielske kráľovstvo o relevantné informácie umožňujúce posúdiť tento vplyv.
- 104 Z vyššie uvedeného navyše vyplýva, že Všeobecný súd sa tiež dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 72 až 75 napadnutého rozsudku rozhodol, že rozdiely medzi schémou pomoci vyplývajúcou zo sporného opatrenia a schémou pomoci, o ktorú išlo v rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811), bránili uplatneniu konštatovaní uvedených Súdnym dvorom najmä v bodoch 19 až 24 uvedeného rozsudku na prejednávanú vec. Okrem skutkových rozdielov, ktoré nie sú relevantné pre uplatnenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ, sa totiž uvedený rozsudok, ako vyplýva najmä z bodov 86 a 87 tohto rozsudku, týkal tiež schémy pomoci, ktorá od okamihu jej prijatia poskytla svojmu príjemcovi výhodu tým, že mu priznala zníženú daňovú sadzbu, aj keď Komisia nemohla vopred a za každé zdaňovacie obdobie určiť presnú úroveň zdanenia, ktorá sa na tohto príjemcu vzťahovala.
- 105 Tieto zistenia nemôžu byť nijako spochybnené argumentáciou, ktorú rozvilo Španielske kráľovstvo tak vo svojich písomných podaniach, ako aj na pojednávaní, založenou na daňovej autonómii členských štátov. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž členské štáty musia pri vykonávaní svojej

právomoci v oblasti priamych daní dodržiavať právo Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, bod 31 a citovanú judikatúru), okrem iného pravidiel v oblasti štátnej pomoci zakotvené v Zmluve o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, C-417/10, EU:C:2012:184, body 25, 29 a 36). Členské štáty sa teda musia pri výkone tejto právomoci zdržať prijatia opatrení, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ZFEÚ.

- 106 Zo všetkých týchto dôvodov treba zrušiť napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom vyhovel druhému žalobnému dôvodu uvedenému v prvostupňovom konaní, a v dôsledku toho zrušil sporné rozhodnutie.

O žalobe podanej na Všeobecný súd

- 107 V súlade s článkom 61 prvým odsekom druhou vetou Štatútu Súdneho dvora Európskej únie môže tento súd v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje.
- 108 V prejednávanej veci najmä vzhľadom na okolnosť, že žaloba o neplatnosť, ktorú podal FCB vo veci T-865/16, je založená na žalobných dôvodoch, ktoré boli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom a ktorých preskúmanie si nevyžaduje prijatie žiadneho dodatočného opatrenia na zabezpečenie priebehu konania alebo preskúmanie spisu, sa Súdny dvor domnieva, že stav konania dovoľuje, aby sám vydal konečný rozsudok (pozri analogicky rozsudok z 8. septembra 2020, Komisia a Rada/Carreras Sequeros a i., C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130) v rámci sporu, ktorý mu bol predložený (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste/UFEX a i., C-341/06 P a C-342/06 P, EU:C:2008:375, bod 134).
- 109 Táto žaloba je založená na piatich žalobných dôvodoch uvedených v bode 8 tohto rozsudku. Keďže Všeobecný súd zamietol prvý žalobný dôvod bez toho, aby FCB alebo Španielske kráľovstvo spochybnili dôvodnosť tejto časti napadnutého rozsudku v rámci vzájomného odvolania, zrušenie tohto rozsudku, vyhlásené Súdnym dvorom, nespochybňuje tento rozsudok v rozsahu, v akom ním Všeobecný súd zamietol tento žalobný dôvod (pozri analogicky rozsudok z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste/UFEX a i., C-341/06 P a C-342/06 P, EU:C:2008:375, bod 138).
- 110 Článok 178 ods. 1 rokovacieho poriadku totiž stanovuje, že vo vzájomnom odvolaní možno navrhnúť, aby bolo čiastočne alebo úplne zrušené rozhodnutie Všeobecného súdu bez toho, aby sa rozsah týchto návrhov obmedzoval na rozhodnutie Všeobecného súdu, ktoré sa nachádza vo výrokovej časti tohto rozhodnutia, na rozdiel od článku 169 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku týkajúceho sa odvolacích návrhov. Z toho vyplýva, že v prejednávanej veci FCB a Španielske kráľovstvo mohli podať vzájomné odvolanie spochybňujúce zamietnutie prvého žalobného dôvodu Všeobecným súdom. Keďže takéto odvolanie podané nebolo, má napadnutý rozsudok právnu silu rozhodnutej veci v rozsahu, v akom Všeobecný súd zamietol prvý žalobný dôvod uvedený v prvostupňovom konaní.
- 111 Za týchto podmienok je potrebné preskúmať len štyri ďalšie žalobné dôvody, ktoré FCB uvádza v prvostupňovom konaní.

O druhom žalobnom dôvode založenom na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa Komisia dopustila nesprávneho posúdenia, pokiaľ ide o existenciu výhody, a porušení zásady riadnej správy vecí verejných pri skúmaní existencie uvedenej výhody

Argumentácia účastníkov konania

- 112 FCB podporovaný Španielskym kráľovstvom Komisii vytyka, že sa domnievala, že sporné opatrenie mu poskytlo výhodu, na ktorú sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia totiž formálne porovnala sadzby dane uplatniteľné na akciové spoločnosti a neziskové organizácie bez toho, aby preskúmala rozsah daňových odpočtov, na ktoré mala každá z nich nárok. Komisia tak neoverila, či skutočná sadzba zdanenia poskytovala štyrom dotknutým futbalovým klubom počas dotknutého obdobia výhodu. Z porovnania kumulatívnych účinkov daňovej sadzby a uplatniteľných odpočtov však vyplýva, že predmetný režim mal nepriaznivý účinok na FCB v porovnaní s režimom uplatniteľným na ŠAS. Komisia tak porušila svoju povinnosť vykonať úplnú a nestrannú analýzu všetkých relevantných skutočností v spise. Tým porušila aj článok 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže nedošlo k narušeniu hospodárskej súťaže, a porušila prezumpciu neviny.
- 113 Komisia sa s touto argumentáciou nestotožňuje.

Posúdenie Súdnym dvorom

- 114 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že z dôvodov uvedených v bodoch 79 až 106 tohto rozsudku Komisia nebola povinná na to, aby z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že schéma pomoci vyplývajúca zo sporného opatrenia poskytuje svojim príjemcom výhodu, na ktorú sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, v spornom rozhodnutí preskúmať vplyv odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, a najmä to, či tento odpočet neutralizuje výhodu vyplývajúcu zo zníženej sadzby. Komisii preto na účely prijatia tohto rozhodnutia neprislúchalo požiadať Španielske kráľovstvo o predloženie relevantných dôkazov umožňujúcich vykonať takéto posúdenie.
- 115 Komisia sa teda v odôvodnení 68 uvedeného rozhodnutia správne domnievala, že odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, uplatniteľný na neziskové organizácie, sa nemá zohľadniť pri určení, či sporné opatrenie poskytuje výhodu svojim príjemcom z toho dôvodu, že keďže sa priznáva len za určitých podmienok, ktoré nie sú vždy splnené, tento odpočet nemôže systematicky neutralizovať výhodu poskytnutú zníženou sadzbou dane v každom zdaňovacom období. Ako Komisia správne uviedla v odôvodnení 95 toho istého rozhodnutia, prípadný vplyv uvedeného odpočtu by sa mal naopak zohľadniť v každom jednotlivom prípade v rámci postupu vymáhania, aby sa v každom zdaňovacom období určila presná výška pomoci, ktorá sa má vrátiť.
- 116 Pokiaľ ide o tvrdenia FCB založené na tom, že nedošlo k narušeniu hospodárskej súťaže a došlo k porušeniu prezumpcie neviny, ktoré Všeobecný súd spomenul v bodoch 39 a 40 napadnutého rozsudku, treba uviesť, že tieto tvrdenia nespočívajú na žiadnej samostatnej úvahe, ale v celom rozsahu sa prekrývajú s ostatnými tvrdeniami uvedenými na podporu druhého žalobného dôvodu, ktorých cieľom je preukázať nesprávne posúdenie existencie výhody a porušenie zásady riadnej správy vecí verejných. Tieto tvrdenia treba preto odmietnuť z tých istých dôvodov.
- 117 Z toho vyplýva, že druhý žalobný dôvod musí byť zamietnutý ako nedôvodný.

O tretom žalobnom dôvode založenom na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery a zásady právnej istoty

Argumentácia účastníkov konania

- 118 FCB tvrdí, že Komisia v spornom rozhodnutí porušila zásadu ochrany legitímnej dôvery tým, že nariadila vymáhanie spornej pomoci. FCB uvádza, že mal mať možnosť dovoliavať sa legitímnej dôvery v zákonnosť dotknutého všeobecného daňového režimu, ktorému sa tento klub nemohol vyhnúť, vzhľadom jednak na konanie španielskych daňových orgánov, ktoré počas rôznych inšpekcií, ktoré vykonali v priebehu obdobia, počas ktorého Komisia viedla konanie podľa článkov 107 a 108 ZFEÚ, naďalej uplatňovali daňový režim uplatňujúci sa na neziskové organizácie, a jednak na zjavne neprimeranej dĺžke trvania tohto konania, keďže od doručenia sťažnosti do začatia konania vo veci formálneho zisťovania uplynuli už viac než štyri roky a na prijatie sporného rozhodnutia bolo potrebných 30 dodatočných mesiacov. Okrem toho treba zohľadniť výnimočnú povahu uvedeného konania, ktoré začalo až po intervencii európskeho ombudsmana.
- 119 Komisia sa s touto argumentáciou nestotožňuje.

Posúdenie Súdnyim dvorom

- 120 Treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že vzhľadom na imperatívnu povahu kontroly štátnej pomoci vykonávanej Komisiou na základe článku 108 ZFEÚ jednak podniky príjemcovia pomoci môžu mať v zásade legitímnu dôveru v oprávnenosť pomoci len vtedy, ak sa poskytla v súlade s postupom stanoveným v uvedenom článku, a jednak starostlivý hospodársky subjekt je za normálnych okolností schopný ubezpečiť sa, že uvedený postup bol dodržaný. Konkrétne ak sa pomoc poskytla bez predchádzajúceho oznámenia Komisii, na základe čoho je podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ protiprávna, príjemca pomoci sa nemôže v tomto prípade dovoliavať legitímnej dôvery v zákonnosť jej poskytnutia (rozsudky z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 98, ako aj z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia, C-654/17 P, EU:C:2019:172, bod 145). Platí to tak v prípade individuálnej pomoci, ako aj v prípade pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci (rozsudok z 30. apríla 2020, Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, bod 46).
- 121 Keďže v prejednávannej veci Španielske kráľovstvo neoznámilo sporné opatrenie podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ, FCB sa nemôže v žiadnom prípade dovoliavať porušenia zásady ochrany legitímnej dôvery.
- 122 Predovšetkým bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť o údajnej neprimeranosti dĺžky konania, treba zdôrazniť, že vzhľadom na to, že tento členský štát neumožnil Komisii posúdiť toto opatrenie z hľadiska článku 107 ZFEÚ, nemožno z dĺžky tohto konania vyvodiť nijaký údaj o jeho súlade s týmto ustanovením.
- 123 Napokon, pokiaľ ide o údajné porušenie zásady právnej istoty, treba konštatovať, že hoci FCB formálne poukazuje na porušenie tejto zásady v názve svojho tretieho žalobného dôvodu, neuvádza žiadne osobitné tvrdenie, ktoré by mohlo preukázať takéto porušenie.
- 124 Z toho vyplýva, že tretí žalobný dôvod musí byť zamietnutý ako nedôvodný.

O štvrtom žalobnom dôvode založenom na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom Komisia nezohľadnila skutočnosť, že sporné opatrenie bolo odôvodnené vnútornou logikou daňového systému

Argumentácia účastníkov konania

- 125 FCB podporovaný Španielskym kráľovstvom tvrdí, že existencia odlišných daňových režimov pre neziskové organizácie a pre akciové spoločnosti je odôvodnená vnútornou logikou španielskeho daňového systému. Zatiaľ čo totiž prvé uvedené subjekty nerozdeľujú svoj zisk medzi svojich členov, druhé uvedené subjekty sa naopak snažia dosiahnuť zisk, ktorý sa má rozdeliť medzi ich členov. Existencia takéhoto odlišného daňového režimu je teda odôvodnená aj v profesionálnom futbale. Komisia však v rozpore s povinnosťou odôvodnenia, ktorá jej vyplýva z článku 296 ZFEÚ, nevysvetlila, v čom to v tomto odvetví neplatí.
- 126 Komisia sa s touto argumentáciou nestotožňuje.

Posúdenie Súdnym dvorom

- 127 Treba konštatovať, že na rozdiel od toho, čo predpokladá FCB v rámci argumentácie, ktorú rozvíja na podporu svojho štvrtého žalobného dôvodu, sporné opatrenie, ktoré Komisia skúmala vo svojom rozhodnutí s ohľadom na článok 107 ZFEÚ, nespočíva v existencii rozdielnych daňových režimov pre neziskové organizácie a akciové spoločnosti v španielskom právnom poriadku, ale v zúžení osobnej pôsobnosti režimu pre neziskové organizácie, z ktorého vyplýva existencia rozdielu v zaobchádzaní s profesionálnymi futbalovými klubmi, pokiaľ ide o prístup k tejto právnej forme, a ktoré zavádza rozdiel v daňovom režime medzi týmito klubmi podľa toho, či sa mali transformovať na akciové spoločnosti, alebo na základe výnimky pokračovať v činnosti ako neziskové organizácie.
- 128 Z toho vyplýva, že štvrtý žalobný dôvod musí byť v rozsahu, v akom smeruje k odôvodneniu opatrenia, ktoré nie je predmetom sporného rozhodnutia, zamietnutý ako neúčinný.

O piatom žalobnom dôvode založenom na porušení článku 108 ZFEÚ, ako aj článkov 21 až 23 nariadenia 2015/1589 v rozsahu, v akom Komisia nariadila vymáhanie existujúcej pomoci a nedodržala postup stanovený pre tento druh pomoci

Argumentácia účastníkov konania

- 129 FCB podporovaný Španielskym kráľovstvom tvrdí, že sa Komisia dopustila pochybenia, keď nekonštatovala, že sporné opatrenie predstavuje „existujúcu pomoc“ v zmysle článku 1 písm. b) bodu i) nariadenia 2015/1589, keďže rozdielne zaobchádzanie s akciovými spoločnosťami a neziskovými organizáciami v odvetví profesionálneho futbalu, pokiaľ ide o sadzbu dane, ktorá sa na ne uplatňuje, existovalo už v čase pristúpenia Španielskeho kráľovstva k Európskemu hospodárskemu spoločenstvu k 1. januáru 1986. Zákon o dani z príjmov právnických osôb účinný v čase tohto pristúpenia, teda Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (zákon č. 61/1978 o dani z príjmov právnických osôb) z 27. decembra 1978 (BOE č. 312 z 30. decembra 1978, s. 29429), totiž už zaviedol odlišné daňové režimy pre tieto spoločnosti a tieto organizácie. V dôsledku toho Komisia nebola oprávnená na základe uplatnenia článku 108 ZFEÚ nariadiť vymáhanie pomoci. V súlade s článkami 21 až 23 tohto nariadenia sa však Komisia mohla domnievať, že sporné opatrenie predstavuje existujúcu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom, a prípadne preskúmať príslušné opatrenia na účely zrušenia tejto pomoci.
- 130 Komisia sa s touto argumentáciou nestotožňuje.

Posúdenie Súdny dvorom

- 131 Treba pripomenúť, že podľa článku 1 písm. b) bodu i) nariadenia 2015/1589 je „existujúca pomoc“ každá pomoc, ktorá existovala pred nadobudnutím platnosti Zmluvy o FEÚ a je uplatniteľná aj po nadobudnutí platnosti tejto Zmluvy v príslušných členských štátoch.
- 132 Okrem toho sa podľa článku 1 písm. c) tohto nariadenia zmena existujúcej pomoci musí považovať za „novú pomoc“, na ktorú sa vzťahuje oznamovacia povinnosť stanovená v článku 108 ods. 3 ZFEÚ. Článok 4 ods. 1 prvá veta nariadenia č. 794/2004, zmeneného nariadením 2015/2282, v tejto súvislosti spresňuje, že každá zmena, okrem zmien čisto formálneho alebo administratívneho charakteru, ktoré nemôžu ovplyvniť posúdenie zlučiteľnosti opatrenia pomoci so spoločným trhom, sa musí na účely článku 1 písm. c) nariadenia 2015/1589 kvalifikovať ako zmena existujúcej pomoci.
- 133 V prejednávanej veci je nesporné, že znížená sadzba dane uplatniteľná na neziskové organizácie existovala pred prístupím Španielskeho kráľovstva k Európskemu hospodárskemu spoločenstvu k 1. januáru 1986.
- 134 Ako však Komisia uviedla v odôvodnení 79 sporného rozhodnutia, zmena vykonaná zákonom č. 10/1990 po tomto prístupí zaviedla rozlišovanie v odvetví profesionálneho športu tým, že vo všeobecnosti neumožnila profesionálnym futbalovým klubom pôsobiť ako neziskové organizácie, pričom túto možnosť a daňový režim s ňou spojený vyhradila štyrom futbalovým klubom oprávneným využiť túto výnimku.
- 135 Zákon č. 10/1990 tým zaviedol daňové rozlišovanie v rámci toho istého odvetvia, ktoré nemá čisto formálnu alebo administratívnu povahu.
- 136 Osobitne treba konštatovať, že táto zmena môže mať vplyv na posúdenie zlučiteľnosti sporného opatrenia z hľadiska článku 107 ods. 3 ZFEÚ, keďže obmedzením zvýhodneného daňového zaobchádzania, ktoré z nej vyplýva, iba na niektoré profesionálne futbalové kluby, môže táto zmena ovplyvniť schopnosť Španielskeho kráľovstva dovoliť sa zlučiteľnosti predmetnej schémy pomoci s cieľom podpory športu ako spoločného záujmu v zmysle článku 107 ods. 3 ZFEÚ, skúmanom v odôvodneniach 85 a 86 sporného rozhodnutia.
- 137 Z toho vyplýva, že piaty odvolací dôvod musí byť zamietnutý ako nedôvodný.
- 138 Keďže žiadnemu zo žalobných dôvodov nebolo vyhovené, žaloba musí byť zamietnutá.

O trovách

- 139 Podľa článku 184 ods. 2 rokovacieho poriadku ak odvolanie nie je dôvodné alebo ak je dôvodné a Súdny dvor sám rozhodne s konečnou platnosťou o veci, rozhodne aj o trovách konania.
- 140 Podľa článku 138 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku uplatniteľného na základe jeho článku 184 ods. 1 na konanie o odvolaní je účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.
- 141 Keďže v prejednávanej veci FCB nemal vo veci úspech a Komisia navrhla, aby FCB bola uložená povinnosť nahradiť trovy konania pred Všeobecným súdom, ale nie pred Súdnym dvorom, je opodstatnené zaviazat' FCB na náhradu trov konania, ktoré vznikli Komisii v súvislosti s konaním pred Všeobecným súdom, zatiaľ čo Komisia musí znášať svoje vlastné trovy konania súvisiace s týmto odvolaním.

¹⁴² Podľa článku 140 ods. 1 rokovacieho poriadku, ktorý je tiež uplatniteľný na konanie o odvolaní podľa článku 184 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku, znášajú členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, svoje vlastné trovy konania. V dôsledku toho Španielske kráľovstvo ako vedľajší účastník konania v rámci žaloby pred Všeobecným súdom, ktoré sa zúčastnilo na konaní pred Súdny dvorom, znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

- 1. Rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 26. februára 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisia (T-865/16, EU:T:2019:113), sa zrušuje v rozsahu, v akom vyhovuje druhému žalobnému dôvodu uvedenému v prvostupňovom konaní a zrušuje rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktor[ú] implementovalo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov.**
- 2. Žaloba o neplatnosť rozhodnutia 2016/2391, ktorú vo veci T-865/16 podal Fútbol Club Barcelona, sa zamietá.**
- 3. Fútbol Club Barcelona znáša svoje vlastné trovy konania a je povinný nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii v rámci konania pred Všeobecným súdom Európskej únie.**
- 4. Komisia znáša svoje vlastné trovy konania vynaložené v rámci tohto odvolacieho konania.**
- 5. Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy