



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 4. marca 2021 *

„Pritožba – Državne pomoči – Pomoč, dodeljena nekaterim profesionalnim nogometnim klubom – Člen 107(1) PDEU – Pojem ‚prednost‘ – Shema pomoči – Uredba (EU) 2015/1589 – Člen 1(d) – Nižja davčna stopnja – Nepridobitne organizacije – Manj ugoden davčni odbitek – Vpliv – Nasprotna pritožba – Člena 169 in 178 Poslovnika Sodišča“

V zadevi C-362/19 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 6. maja 2019,

Evropska komisija, ki jo zastopajo P. Němečková, B. Stromsky in G. Luengo, agenti,

pritožnica,

drugi stranki v postopku sta

Fútbol Club Barcelona s sedežem v Barceloni (Španija), ki ga zastopajo R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco in R. Salas Lúcia, abogados,

tožeča stranka na prvi stopnji,

Kraljevina Španija, ki jo zastopajo S. Centeno Huerta, J. Ruiz Sánchez in A. Rubio González, agenti,

intervenientka na prvi stopnji,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, M. Ilešič, C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. junija 2020,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. oktobra 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: španščina.

Sodbo

- 1 Evropska komisija s pritožbo predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 26. februarja 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2019:113), s katero je to za nič en razglasilo Sklep Komisije (EU) 2016/2391 z dne 4. julija 2016 o državni pomoči SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ki jo je Španija odobrila nekaterim nogometnim klubom (UL 2016, L 357, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep).

Pravo Unije

- 2 Člen 1 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL 2015, L 248, str. 9), naslovljen „Opredelitve“, določa:

„V tej uredbi se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

[...]

- (b) ‚veljavna [obstoječa] pomoč‘ pomeni:

- (i) [...] vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti [Pogodbe] DEU v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti [Pogodbe] DEU in se še vedno uporablja;

[...]

- (c) ‚nova pomoč‘ pomeni vso pomoč, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki ni veljavna [obstoječa] pomoč, vključno s spremembami veljavne [obstoječe] pomoči;

- (d) ‚shema pomoči‘ pomeni vsak akt, na podlagi katerega je mogoče brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov dodeliti individualno pomoč podjetjem, opredeljenim v aktu na splošen in abstrakten način, in kateri koli akt, na podlagi katerega je mogoče dodeliti pomoč, ki ni povezana z določenim projektom, enemu ali več podjetjem za nedoločen čas in/ali v nedoločenem znesku;

- (e) ‚individualna pomoč‘ pomeni pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki jo je treba uradno prijaviti, dodeljeno na podlagi sheme pomoči;

[...]“.

- 3 Členi od 21 do 23 te uredbe so v poglavju VI te uredbe, ki se nanaša na postopek v zvezi z obstoječimi shemami pomoči.

- 4 Člen 4 Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 4, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EU) 2015/2282 z dne 27. novembra 2015 (UL 2015, L 325, str. 1), naslovljen „Poenostavljeni postopek priglasitve nekaterih sprememb obstoječe pomoči“, v odstavku 1, prvi stavek, določa, da za namene člena 1(c) Uredbe 2015/1589 „sprememba obstoječe pomoči pomeni katero koli spremembo, razen preoblikovanja povsem formalne ali upravne narave, ki ne more vplivati na ocenjevanje združljivosti ukrepa pomoči [z notranjim] trgov“.

Dejansko stanje in sporni sklep

5 V točkah od 1 do 6 izpodbijane sodbe je bilo dejansko stanje opisano tako:

„1 Na podlagi člena 19(1) Ley 10/1990 del Deporte (zakon o športu št. 10/1990) z dne 15. oktobra 1990 (BOE št. 249 z dne 17. oktobra 1990, str. 30397, v nadaljevanju: zakon št. 10/1990) so se morali vsi španski profesionalni športni klubi preoblikovati v športne delniške družbe (v nadaljevanju: SAS). Namen zakona je bil spodbuditi k odgovornejšemu upravljanju dejavnosti klubov s prilagoditvijo njihove pravne oblike.

2 Vendar je zakon št. 10/1990 s sedmo dodatno določbo določil izjemo za profesionalne športne klube, ki so v poslovnih letih pred sprejetjem zakona ustvarili pozitiven rezultat. [...] Fútbol Club Barcelona [...] in trije drugi profesionalni nogometni klubi spadajo na področje izjeme, ki je določena z zakonom št. 10/1990. Navedeni štirje subjekti so torej imeli možnost – ki so jo uporabili – da še naprej delujejo v obliki športnih klubov.

3 Športni klubi se, drugače od SAS, štejejo za nepridobitne pravne osebe, za katere iz tega naslova velja posebna stopnja za obdavčitev njihovih dohodkov. Ta stopnja je do leta 2016 ostala nižja od stopnje, ki se je uporabljala za SAS.

4 [...] [K]omisija je z dopisom z dne 18. decembra 2013 Kraljevino Španijo obvestila o svoji odločitvi, da sproži postopek na podlagi člena 108(2) PDEU v zvezi z morebitno preferenčno davčno obravnavo, ki velja za štiri profesionalne športne nogometne klube, med katerimi je bila tožeča stranka, v primerjavi s SAS.

[...]

6 Komisija je s [spornim] [s]klepom [...] ugotovila, da je Kraljevina Španija z zakonom št. 10/1990 nezakonito uvedla pomoč v obliki preferenčne davčne obravnave na področju davka od dohodkov pravnih oseb v korist tožeče stranke in Club Atlético Osasuna, Athletic Club in Real Madrid Club de Fútbol ter s tem kršila člen 108(3) PDEU (člen 1 [spornega] sklepa). Poleg tega je Komisija sklenila, da ta ureditev ni združljiva z notranjim trgov in je zato Kraljevini Španiji naložila, naj ustavi izvajanje sheme (člen 4(4)) ter od upravičencev izterja razliko med plačanim davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom od dohodkov pravnih oseb, za katerega bi bili zavezani k plačilu, če bi imeli pravno obliko SAS, od davčnega obdobja za leto 2000 (člen 4(1)), pri čemer zlasti ne izključuje hipoteze, da gre za pomoč *de minimis* (člen 2). Nazadnje [sporni] sklep naslovnika zavezuje k temu, da takoj in učinkovito izpolni zahteve iz izreka glede izterjave dodeljene pomoči (člen 5(1)), in zagotovi, da se ta sklep v celoti izvede v štirih mesecih po uradnem obvestilu o tem sklepu (člen 5(2)).“

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

6 Fútbol Club Barcelona (v nadaljevanju: FCB) je 7. decembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložil tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa.

7 Predsednik četrtega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 25. aprila 2017 ugodil predlogu Kraljevine Španije za intervencijo v podporo predlogom FCB.

8 FCB je v podporo tožbi navedel pet tožbenih razlogov. Prvi tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 49 PDEU v povezavi s členoma 107 in 108 PDEU ter člena 16 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, ker v spornem sklepu ni bilo upoštevano, da je bila s spornim ukrepom kršena svoboda ustanavljanja. Drugi tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 107(1) PDEU zaradi napake pri presoji Komisije glede obstoja prednosti in na kršitev načela dobrega upravljanja pri preučitvi

obstoja navedene prednosti. Tretji tožbeni razlog se je nanašal na kršitev načel varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti. Četrty tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 107(1) PDEU, ker Komisija ni upoštevala dejstva, da je sporni ukrep utemeljen z notranjo logiko davčnega sistema. Nazadnje, peti tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 108 PDEU, ker je Komisija odredila zagotovitev vračila obstoječe pomoči in ni spoštovala postopka, določenega za to vrsto pomoči.

- 9 Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo, potem ko je v točkah od 25 do 37 te sodbe zavrnilo prvi tožbeni razlog, drugemu tožbenemu razlogu ugodilo.
- 10 V zvezi s tem je Splošno sodišče ugotovilo, kot je razvidno zlasti iz točk 59 in 67 navedene sodbe, da Komisija ni pravno zadostno dokazala, da je zadevni nacionalni ukrep, ki je izhajal iz kombinacije posebne davčne ureditve, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, in pravila o odstopanju, ki je bilo uvedeno s sedmo dodatno določbo zakona 10/1990, s čimer je bilo profesionalnim nogometnim klubom, ki izpolnjujejo pogoj pozitivnega rezultata, doseženega pred sprejetjem tega zakona, omogočeno, da se ne preoblikujejo v SAS in še naprej delujejo s pravno obliko nepridobitne organizacije, upravičencem zagotavljal prednost, glede na obstoj stopnje odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov, ki je za te organizacije manj ugodna kakor tista, ki se uporablja za SAS.
- 11 Zato je Splošno sodišče, ne da bi preučilo druge tri tožbene razloge, ki jih je navedel FCB, sporni sklep razglasilo za ničen.

Predlogi strank

- 12 Komisija s pritožbo Sodišču predlaga, naj:
- izpodbijano sodbo razveljavi;
 - zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču in
 - pridrži odločitev o stroških.
- 13 FCB in Kraljevina Španija predlagata zavrnitev pritožbe in naložitev stroškov Komisiji.

Pritožba

- 14 Komisija v utemeljitev pritožbe navaja en sam pritožbeni razlog, razdeljen na dva dela, ki se nanaša na kršitev člena 107(1) PDEU s strani Splošnega sodišča v izpodbijani sodbi, glede, prvič, pojma „prednost“, ki lahko pomeni „državno pomoč“ v smislu te določbe, in drugič, obveznosti skrbnega ravnanja, ki jo ima Komisija v okviru preizkusa obstoja pomoči, in dokaznega bremena, ki ga ima glede obstoja prednosti.

Trditve strank

- 15 Komisija s prvim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ko je presojalo preučitev, ki jo mora Komisija opraviti, da bi ugotovila, ali davčna ureditev upravičencem daje prednost, in ali ta ureditev torej lahko pomeni „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU.
- 16 Splošno sodišče naj bi zlasti nepravilno štelo, da bi morala Komisija poleg analize meril obravnavane ureditve, zaradi katerih so lahko upravičenci v ugodnejšem položaju v primerjavi z drugimi podjetji, za katera velja splošna ureditev, kot je znižana davčna stopnja, opraviti tudi analizo neugodnih elementov te ureditve, ki so odvisni od okoliščin zunaj nje in ki se lahko v vsakem davčnem obdobju spremenijo –

kot na primer davčni odbitek za reinvestiranje izrednih dobičkov, ki je odvisen od naložbenih odločitev upravičenih podjetij – in sicer tudi, kadar so ti neugodni elementi negotovi in ne morejo sistematično nevtralizirati prednosti ter jih ni mogoče predvideti z *ex ante* preizkusom zadevne davčne ureditve.

- 17 Prvič, Komisija trdi, da je bila v nasprotju z navedbami Splošnega sodišča iz točke 69 izpodbijane sodbe v spornem sklepu analizirana samo ena shema pomoči, ne pa tudi individualne pomoči. Splošno sodišče naj bi napačno razlagalo sporni sklep in člen 1(d) Uredbe 2015/1589. Čeprav je namreč v obravnavanem primeru mogoče opredeliti prejemnike iz obravnavane sheme pomoči, naj bi sporni ukrep pomenil instrument, na podlagi katerega se lahko dodeli pomoč, ki ni povezana z določenim projektom, enemu ali več podjetjem za nedoločen čas ali v nedoločenem znesku, v smislu te določbe. Zato naj bi lahko Komisija analizirala le splošne značilnosti zadevne davčne ureditve, da bi dokazala, da so izpolnjena merila, ki opredeljujejo državno pomoč, in naj ji ne bi bilo treba preučiti, ali je dejansko prišlo do pomoči za vsak posamezni upravičeni klub. Ta dejanski nastanek bi moral biti ugotovljen ob izterjavi.
- 18 Drugič, Komisija trdi, da se mora pri analizi nacionalnega ukrepa, ki bi lahko bil državna pomoč, postaviti v trenutek sprejetja zadevne davčne ureditve in jo oceniti *ex ante*, da se ugotovi, ali bi ta ureditev lahko podelila prednost. Pri določanju, ali gre za državno pomoč, se ukrep, ki se izvaja brez predhodne priglasitve, namreč ne more obravnavati ugodneje od priglašene ukrepa.
- 19 Iz tega naj bi izhajalo, da je odločilni element za analizo merila v zvezi z obstojem prednosti zmožnost zadevnega ukrepa, da podeli prednost. Torej dejstvo, da se lahko na podlagi poznejših elementov dokaže, da v določenem številu primerov prednost ni nastala, ne more biti odločilno za oceno, ali gre za prednost, in to še toliko bolj takrat, kadar mora Komisija analizirati shemo pomoči. Če so v nekem davčnem obdobju po mnenju Komisije prednosti, ki jih prinaša zadevna ureditev, v celoti izravnane s slabostmi, ki izhajajo iz te ureditve, prednost v tem obdobju ne nastane, zato za to obdobje ni potrebna izterjava od zadevnega prejemnika.
- 20 V skladu s temi načeli je uporaba znižane davčne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb za nekatera podjetja prednost v smislu člena 107(1) PDEU, če bi se zaradi te uporabe lahko posredno ali neposredno dajala prednost tem podjetjem. Ta prednost naj bi nastala vsakokrat, kadar bi ta podjetja ustvarila dobiček, ki je davčna osnova.
- 21 V obravnavani zadevi naj bi bilo res, da je davčna ureditev nepridobitnih organizacij določala davčni odbitek za reinvestiranje izrednih dobičkov, ki je manjši od tistega, ki je določen v splošni ureditvi davka od dohodkov pravnih oseb. Vendar naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, zlasti v točkah 53, 56, 60, 66 in od 73 do 76 izpodbijane sodbe, ko je presojalo zvezo med ugodnimi in neugodnimi elementi davčne ureditve nepridobitnih organizacij. Kadar namreč posebna ureditev zajema tudi nekatere slabosti ali neugodne elemente, ki nastanejo samo glede na okoliščine, ki so zunanje glede na ureditev in se vsako davčno obdobje spreminjajo, teh elementov ni mogoče šteti za elemente, ki nevtralizirajo prednost, razen če so s to prednostjo povezani tako, da zagotovijo, da se prednost nevtralizira v vseh davčnih obdobjih. Vendar naj v tem primeru ne bi bilo tako.
- 22 Najprej, čeprav davčna stopnja in odstotek davčnega odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov spadata tako v splošno ureditev kot tudi v posebno ureditev nepridobitnih organizacij, naj bi bil znesek odbitka odvisen od dejavnika, ki je zunanji glede na ureditev in ni nikakor povezan z uporabo davčne stopnje. Ta znesek naj bi bil namreč povezan z naložbeno politiko posameznega kluba v zvezi s prestopi igralcev v določenem davčnem obdobju. Torej naj bi šlo za negotov element, ki nima zveze s prednostjo, ki je posledica uporabe znižane davčne stopnje, katere učinek bi se lahko meril samo v trenutku, ko nastane prednost v posameznem davčnem obdobju. V nasprotju s tem, kar naj bi presodilo Splošno sodišče, naj torej tega elementa ne bi bilo mogoče oceniti neločljivo od uporabe znižane davčne stopnje, ki naj bi bila sama po sebi taka, da daje prednost klubom, ki so upravičeni do te stopnje.

- 23 Dalje, davčna ureditev nepridobitnih organizacij naj ne bi zagotavljala, da se z neugodnimi elementi te ureditve sistematično nevtralizirajo prednosti, ki jih zagotavlja. Davčna stopnja naj bi se namreč uporabila za dobiček, ki je rezultat redne dejavnosti zadevnega podjetja, medtem ko naj bi bila podlaga za odbitek reinvestiranje nekaterih izrednih dobičkov, ki bi na posebnem področju nogometa v praksi nastali s prestopi igralcev. Iz tega naj bi sledilo, da naj zadevna elementa davčne ureditve med seboj ne bi bila primerljiva in naj se torej ne bi mogla nevtralizirati.
- 24 Nazadnje, dejanski nastanek prednosti naj bi se ocenil za vsako davčno obdobje v okviru dolgovanega letnega davka in naj bi se torej lahko vsako leto spreminjal. Po navedbah Komisije ta nastanek vključuje tudi davčne dobropise, do katerih so lahko upravičeni klubi v posameznem davčnem obdobju in jih ni mogoče določiti vnaprej.
- 25 Tretjič, Komisija meni, da iz navedenega izhaja, da je Splošno sodišče v točkah od 72 do 75 izpodbijane sodbe napačno razlagalo sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Čeprav je namreč res, da se je davčna ureditev, obravnavana v navedeni sodbi, nekoliko razlikovala od tiste, ki je bila obravnavana v tej zadevi, pa naj bi iz navedene sodbe vseeno jasno izhajalo, da je treba za posebno davčno ureditev šteti, da daje prednost prejemnikom, če lahko ob njenem sprejetju vodi do nižje obdavčitve teh prejemnikov, tudi če je dejanski nastanek te prednosti odvisen od zunanjih okoliščin.
- 26 V drugem delu edinega pritožbenega razloga Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je napačno razlagalo obveznost skrbne presoje in dokazno breme glede obstoja prednosti, ki ju ima Komisija.
- 27 Splošno sodišče naj bi ji namreč v točki 59 izpodbijane sodbe napačno očitalo, da ni zahtevala informacij, ki bi ji omogočile dokazati, da omejitev davčnih odbitkov na stopnjo, ki je manj ugodna za nepridobitne organizacije kot pa za SAS, ni izravnala prednosti, ki izhaja iz nižje davčne stopnje. Glede na ugotovitve, predstavljene v okviru prvega dela edinega pritožbenega razloga, naj ta dokaz ne bi bil potreben. Ob sprejetju zadevne davčne ureditve naj bi bilo namreč nemogoče predvideti, kako bo znižana davčna stopnja delovala v povezavi z odbitnim zneskom iz naslova reinvestiranja izrednih dobičkov. Analiza *ex post* glede nastanka prednosti, kot jo v bistvu zahteva Splošno sodišče, naj ne bi bila potrebna za ugotovitev obstoja prednosti, ki je bila zagotovljena zaradi državne pomoči. Rešitev, ki jo je v izpodbijani sodbi sprejelo Splošno sodišče, naj bi torej dajala prednost nepriglašnim shemam pomoči pred tistimi, ki so bile priglašene.
- 28 FCB najprej trdi, da so nekatere trditve in elementi, ki jih navaja Komisija v svoji pritožbi, brezpredmetni.
- 29 Najprej, Komisija naj bi se sklicevala na nova dejstva in predložila nove dokaze. Prvič naj bi namreč navedla, da je odbitek za reinvestiranje izrednih dobičkov negotov dejavnik, neodvisen od nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, in naj bi prvič v prilogi k repliki predložila dokument v zvezi s prestopi, ki jih je med drugim opravil FCB. Komisija naj bi navedla tudi več novih trditev v zvezi z nacionalno zakonodajo o odbitku za reinvestiranje izrednih dobičkov.
- 30 Dalje, Komisija naj bi štela za dokazana tista dejstva, ki so bila v izpodbijani sodbi ovržena. Zlasti naj bi bilo netočno, da naj bi Komisija v točki 35 obrazložitve spornega sklepa dokazala, da je davčna ureditev, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, ugodnejša od splošne davčne ureditve, ki se uporablja za SAS. Poleg tega naj bi ta trditev izpodbijala presojo dejstev, ki jo je Splošno sodišče opravilo v točkah 61 in 62 izpodbijane sodbe.
- 31 Nazadnje, Komisija naj bi podala trditve glede spornega sklepa, ki naj ne bi bile resnične. Niti v točki 95 obrazložitve tega sklepa niti drugje v tem sklepu naj namreč ne bi bilo ugotovljeno, da znesek vračila določijo španski organi in da ga je treba oceniti za vsak primer posebej.

- 32 FCB glede utemeljenosti pritožbe z zvezi s prvim delom edinega pritožbenega razloga Komisije trdi, prvič, da ukrep iz spornega sklepa ni shema pomoči, ampak omogoča individualne pomoči štirim izrecno navedenim klubom. Komisija naj bi namreč v tem sklepu opisala ukrep, namenjen samo štirim klubom, in navedla, da do njega ni bil upravičen nihče drug. Če pa je edini cilj nacionalne zakonodaje dajati prednost konkretnim in opredeljenim podjetjem, naj se te zakonodaje ne bi smelo šteti za shemo pomoči, ampak za eno ali več individualnih pomoči.
- 33 FCB trdi, drugič, da davčna ureditev nepridobitnih organizacij navedenim štirim klubom ni podeljevala nobene prednosti. S pravnega vidika naj bi bila španska davčna ureditev zasnovana tako, da se poskrbi za davčno nevtralnost in da se zato zagotovi, da se za nepridobitne organizacije uporablja enaka efektivna davčna stopnja kot za poslovne subjekte. S praktičnega vidika naj bi bili za presojo obstoja prednosti odločilni učinki, in ne pravna oblika. Komisija naj bi morala preučiti vse elemente zadevne pravne ureditve, tako tiste, ki dajejo prednost, kot tiste, ki jo izravnavajo, ter njihove kumulativne učinke.
- 34 V obravnavani zadevi pa naj obveznost preoblikovanja v SAS ne bi vplivala le na davčno stopnjo, ampak tudi na stopnjo odbitkov, ki se uporabljajo. Posledično naj bi bilo za ustrezno oceno obravnavanega nacionalnega ukrepa treba upoštevati ne le indice in dokaze, ki izkazujejo obstoj pomoči, temveč tudi tiste, ki dokazujejo neobstoj te pomoči. Zlasti naj bi bila ob upoštevanju pomena prestopov v sektorju profesionalnega nogometa davčna ureditev, ki omogoča največje odbitke v zvezi s temi prenosi, to je ureditev, ki se uporablja za poslovne subjekte, dolgoročno še vedno ugodnejša. Komisija naj bi torej pri presoji obstoja prednosti storila dvojno napako. Po eni strani naj bi se osredotočila na nominalno davčno stopnjo, medtem ko naj bi bila pomembna dejanska davčna stopnja. Po drugi strani, ker davčni sistem določa davčne dobropise, katerih učinki se lahko raztezajo na več let, bi se morala analiza nanašati na srednji ali dolgi rok.
- 35 Tretjič, FCB meni, da davčna ureditev iz obravnavane zadeve nikakor ni podobna davčni ureditvi, analizirani v sodbi z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Najprej, za zadevne štiri klube naj ne bi veljala izjema od skupne davčne ureditve, ampak naj bi zanje veljala običajna pravila, ki se uporabljajo za nepridobitne organizacije. Dalje, noben element naj ne bi dokazoval, da je davčna ureditev, ki se uporablja za te štiri klube, ugodnejša. Nazadnje, v obravnavanem primeru naj ne bi bil sporen znesek pomoči, ampak sam obstoj te pomoči.
- 36 FCB v zvezi z drugim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da sta obveznosti nepristranskosti in skrbne presoje Komisiji nalagali, da analizira vse učinke spornega ukrepa, tudi tiste, ki izravnavajo ali nevtralizirajo morebitno prednost.
- 37 Prvič, FCB meni, da je Komisija obstoj prednosti zamešala z določitvijo višine pomoči. Pojem „prednost“ naj bi bil enak za vse individualne pomoči in za sheme pomoči. Temeljno merilo naj bi bili učinki ukrepa za morebitnega upravičenca. Komisija naj torej ne bi mogla izvesti delne analize učinkov ukrepa, pri čemer bi upoštevala samo učinke, ki ustvarjajo prednost – kot je nominalna davčna stopnja – ne pa tistih, ki jo izravnavajo, kot so odbitki. Komisija naj v spornem sklepu ne bi analizirala različnih splošnih značilnosti zadevne ureditve, kot so odbitki, ki se uporabljajo, običajnost teh odbitkov na zadevnem trgu ali višino davčnih dobropisov.
- 38 Drugič, FCB trdi, da potreba po izvedbi analize *ex ante* ne onemogoča upoštevanja odbitkov. Komisija naj bi imela namreč pravico od zadevne države članice zahtevati ocene učinka ukrepa ali izračune njegovega učinka v preteklih davčnih obdobjih. Če gre za izvedene ukrepe, ki niso bili priglašeni, bi se lahko upošteval način, kako shema deluje v praksi. V spornem sklepu naj nikakor ne bi bila opravljena nobena analiza *ex ante*.

- 39 Tretjič, FCB meni, da iz obveznosti Komisije, da izvede upravni postopek s potrebno skrbnostjo in nepristranskostjo, izhaja, da mora enako presoditi elemente, ki nakazujejo obstoj pomoči, kot tiste, ki nakazujejo neobstoj. Komisija naj se zato ne bi smela osredotočiti samo na elemente, ki dokazujejo obstoj pomoči. Morala bi upoštevati efektivno davčno stopnjo ob upoštevanju odbitkov, predstavljenih v upravnem postopku.
- 40 Četrtrič, FCB poudarja, da obveznost Komisije, da dokaže obstoj prednosti, pomeni, da mora analizirati vse kumulativne učinke ukrepa za upravičence. Torej naj ne bi zadostovala zgolj analiza nominalne davčne stopnje. Dokaz, utemeljen samo s primerjavo med nominalnimi davčnimi stopnjami, naj poleg tega ne bi bil primeren, ker naj bi bila davčna ureditev sestavljena iz celote predpisov, ki obsegajo tudi davčne odbitke, pravila za izračun davčne osnove in oprostitve. Če se, kot v obravnavani zadevi, Komisiji predloži indic, ki potencialno kaže na neobstoj prednosti, bi morala Komisija pridobiti potrebne informacije tako, da jih zahteva od zadevne države članice.
- 41 Kraljevina Španija ugotavlja, prvič, da bi napake pri presoji, ali so davčni ukrepi državna pomoč, lahko vplivale na institucionalno ravnovesje, določeno v Pogodbah, ker člen 107 PDEU Komisiji ne podeljuje samostojnih normativnih pooblastil na področju davka od dohodkov pravnih oseb. Davčna stopnja naj bi bila nujni element pravne ureditve davčnih dajatev ter naj bi spadala v davčno avtonomijo in v pristojnost držav članic. Če preučitev Komisije ni dovolj stroga, naj bi to torej spodbijalo pristojnosti držav članic.
- 42 Kraljevina Španija meni, drugič, da je napačno šteti, da bi lahko že obstoj drugačne davčne stopnje pomenil, da gre za državno pomoč. Čeprav je davčna stopnja temeljni element vseh davčnih ukrepov, naj ne bi zadostovalo, da se obstoj pomoči utemelji z ugotovitvijo, da obravnavana davčna ureditev, analizirana *ex ante*, lahko podeli letno prednost samo zato, ker obstaja nižja davčna stopnja, ne glede na to, ali se davčni dobropis uporabi ali ne. Z uporabo takega pristopa naj bi se štel, da morebitna razlika med davčnimi stopnjami med podjetji pomeni podelitev prednosti, kar naj bi bilo napačno. Razumen zakonodajalec naj bi pripravil davčni ukrep ob upoštevanju posledic uporabe tako davčne stopnje kot odbitkov. Odbitki naj se torej ne bi smeli šteti za element, ki ni povezan z določitvijo stopnje davka, niti za negotov element, odvisen od zunanjih dejavnikov.
- 43 V obravnavani zadevi naj bi analiza razvoja odbitka za ponovno reinvestiranje izrednih dobičkov v španskem davčnem pravu po več zakonskih spremembah dokazovala, da je nacionalni zakonodajalec pri določitvi davčne stopnje upošteval elemente za omejitev davčnega dolga. Obstajala naj bi torej jasna povezava med določitvijo davčne stopnje in uporabljenjo stopnjo davčnega odbitka, ki štejeta za elementa, ki določata znesek davčnega dolga in ki sta torej tesno medsebojno povezana. Posledično naj davčne stopnje ne bi bilo mogoče ločiti od drugih komponent davčne ureditve, in sicer zaradi pomena davčnih odbitkov za reinvestiranje izrednih dobičkov, zlasti v sektorju profesionalnega nogometa, in zaradi ponavljajoče se narave teh odbitkov.
- 44 Tretjič, Kraljevina Španija meni, da sodba z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811), v obravnavanem primeru ni upoštevana. Drugače kot v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, v kateri naj bi bila postavljena vprašanja v zvezi z opredelitvijo prednosti v okviru posebnih davčnih ukrepov, ki se uporabljajo za enoten gospodarski subjekt, naj bi se namreč ta zadeva nanašala na pravilo, in sicer obveznost profesionalnih nogometnih klubov, da se preoblikujejo v SAS, ki nima davčnega namena, pri katerem naj bi bil sporen obstoj prednosti.
- 45 Četrtrič, Kraljevina Španija trdi, da raven dokaznega bremena, ki ga zahteva Splošno sodišče v izpodbijani sodbi, ni višja od ravni, ki jo Sodišče zahteva v svoji sodni praksi, kot izhaja zlasti iz sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točki 54 in 123). Skrbni in nepristranski pregled, ki ga mora opraviti Komisija, zlasti glede obstoja dejanske gospodarske prednosti, bi moral zagotavljati, da ima pri sprejetju končne odločitve na voljo čim bolj popolne in zanesljive informacije. V tej zadevi naj ne bi bilo tako, saj je Komisija zgolj ugotovila obstoj nižje davčne stopnje.

Presoja Sodišča

Dopustnost

- 46 V zvezi z dopustnostjo nekaterih elementov in trditvev, ki jih je Komisija navedla v utemeljitev te pritožbe, in ki jo FCB izpodbija, ker naj bi bili ti elementi in trditve brezpredmetni, je treba opozoriti, da iz člena 256(1), drugi pododstavek, PDEU in člena 58, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije izhaja, da je pritožba omejena na pravna vprašanja. Splošno sodišče je torej edino pristojno za ugotavljanje in presojo upoštevanih dejstev ter presojo dokazov. Presoja teh dejstev in dokazov, razen ob njihovem izkrivljanju, torej ne pomeni pravnega vprašanja, ki bi bilo kot tako predmet nadzora Sodišča v okviru pritožbe (glej zlasti sodbo z dne 4. marca 2020, Buonotourist/Komisija, C-586/18 P, EU:C:2020:152, točka 67 in navedena sodna praksa).
- 47 Poleg tega v skladu s členom 170(1) Poslovnika Sodišča pritožba ne more spreminjati predmeta spora pred Splošnim sodiščem. Pristojnost Sodišča v okviru pritožbe je namreč omejena na presojo pravnih ugotovitev o razlogih, o katerih se je razpravljalo na prvi stopnji. Stranka torej pred Sodiščem ne more prvič navesti razloga, ki ga ni navedla pred Splošnim sodiščem, saj bi ji to omogočalo, da Sodišču, katerega pristojnost glede pritožb je omejena, predloži spor, katerega predmet je širši od tistega, o katerem je odločalo Splošno sodišče (glej zlasti sodbo z dne 29. julija 2019, Bayerische Motoren Werke in Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, točka 69 in navedena sodna praksa). Vendar lahko pritožnik vložiti pritožbo, v kateri se pred Sodiščem sklicuje na razloge, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija njeno utemeljenost s pravnega vidika (glej zlasti sodbo z dne 26. februarja 2020, SEAE/Alba Aguilera in drugi, C-427/18 P, EU:C:2020:109, točka 54 in navedena sodna praksa).
- 48 Na prvem mestu, v delu, v katerem FCB Komisiji očita, da je s trditvami, ki jih je navedla v podporo prvemu delu edinega pritožbenega razloga, prvič trdila, da je odbitek zaradi reinvestiranja izrednega dobička dejavnik, ki je negotov in neodvisen od nižje stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, je treba opozoriti, da je Splošno sodišče, kot je razvidno iz točk 59 in 67 izpodbijane sodbe, sporni sklep razglasilo za ničen, ker v bistvu Komisija, ki bi morala dokazati obstoj prednosti, ni pravno zadostno dokazala, da je bila s spornim ukrepom upravičencem dodeljena taka prednost, saj ni izvedla dovolj temeljite preiskave.
- 49 Natančneje, iz točk od 57 do 60, 65, 66 in 69 navedene sodbe je razvidno, da je Splošno sodišče v zvezi s tem menilo, da Komisija v nasprotju s členom 107(1) PDEU in načelom dobrega upravljanja ni upoštevala posebnosti sektorja profesionalnega nogometa zaradi pomena, ki ga ima odbitek za reinvestiranje izrednih dobičkov, čeprav je ta po njegovem mnenju neločljiv del davčne ureditve nepridobitnih organizacij, ki lahko izravna prednost, ki izhaja iz znižane davčne stopnje, do katere so upravičene te organizacije.
- 50 V teh okoliščinah je očitno, da Komisija s svojimi trditvami izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča v izpodbijani sodbi v zvezi z elementi, ki jih je morala upoštevati, natančneje v zvezi z odbitkom za reinvestiranje izrednih dobičkov, da bi se ugotovilo, ali sporni ukrep daje prednost upravičencem in zato lahko spada pod pojem „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU.
- 51 S tem Komisija postavlja pravno vprašanje, s katerim izpodbija utemeljenost pravne rešitve, ki jo je Splošno sodišče sprejelo v izpodbijani sodbi. V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 47 te sodbe, so njene trditve v zvezi s tem torej dopustne.

- 52 Na drugem mestu, glede dela, v katerem FCB Komisiji očita, da z argumentacijo, ki jo je navedla v utemeljitev prvega dela edinega pritožbenega razloga svoje pritožbe, da je v spornem sklepu dokazala, da je davčna ureditev, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, ugodnejša od tiste, ki se uporablja za SAS, zadostuje ugotovitev, da Komisija v nasprotju s trditvami družbe FCB s to argumentacijo nikakor ne želi izpodbiti dejanske ugotovitve Splošnega sodišča.
- 53 Kot je namreč razvidno iz točk 48 in 49 te sodbe, se Splošno sodišče v izpodbijani sodbi ni izreklo o tem, ali sporni ukrep upravičencem dejansko daje prednost, ampak se je omejilo na ugotovitev, da Komisija ni pravno zadostno dokazala obstoja take prednosti, ker ni preučila, ali bi lahko bil z odbitkom za reinvestiranje izrednih dobičkov glede FCB nadomeščen dobiček, ki izhaja iz uporabe nižje davčne stopnje.
- 54 V teh okoliščinah je očitno, da je namen te argumentacije Komisije izpodbiti ugotovitve, s katerimi je Splošno sodišče v izpodbijani sodbi ugotovilo, da ni pravno zadostno dokazala obstoja prednosti iz člena 107(1) PDEU. V skladu s preudarki, navedenimi v točki 46 te sodbe, je preučitev takega pravnega vprašanja v fazi pritožbe dopustna.
- 55 Iz tega izhaja, da sta ta pritožba in zlasti prvi del njenega edinega pritožbenega razloga v celoti, na katerega se nanašajo ugovori, ki jih uveljavlja FCB, dopustna.
- 56 V preostalem, ker FCB, kot je razvidno iz točk 29 in 31 te sodbe, posamično izpodbija dopustnost, prvič, dokumenta, ki ga je Komisija predložila v prilogi k repliki in ki se nanaša na prestop, ki jih je med drugim opravil FCB, in drugič, nekaterih trditev v zvezi z dejanskim stanjem ali določbami nacionalnega prava v zvezi z odbitkom za reinvestiranje izrednih dobičkov, bodo njegove trditve po potrebi preučene v okviru presoje utemeljenosti pritožbe.

Utemeljenost

- 57 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, ukrep mora biti poseg države ali pa kakršna koli pomoč iz državnih sredstev. Drugič, ta poseg mora biti tak, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njim mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivljati mora ali lahko bi izkrivljati konkurenco (glej med drugim sodbo z dne 17. septembra 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 58 Glede pogoja, v skladu s katerim mora biti z zadevnim ukrepom prejemniku podeljena prednost, iz prav tako ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se za državno pomoč štejejo posegi z državnimi sredstvi v kateri koli obliki, ki lahko podjetjem neposredno ali posredno dajejo prednost ali za katere je treba šteti, da upravičenemu podjetju dodelijo gospodarsko prednost, ki je pod običajnimi tržnimi pogoji ne bi dobilo (glej zlasti sodbo z dne 17. septembra 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 59 Pojem „državna pomoč“ je tako širši od pojma „subvencija“, saj zajema ne le pozitivne dajatve, kot so subvencije, posojila ali udeležbe v kapitalu podjetij, temveč prav tako ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in so zato, ne da bi bili subvencije v pravem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke (glej zlasti sodbi z dne 16. julija 2015, *BVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, točka 26, in z dne 20. septembra 2017, *Komisija/Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, točka 20).
- 60 Iz tega sledi, da nacionalni ukrepi, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost in ki, čeprav ne zajemajo prenosa državnih sredstev, upravičence postavljajo v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, upravičencem lahko dajejo selektivno prednost in zato pomenijo državno pomoč v smislu

člena 107(1) PDEU (glej zlasti sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 21).

- 61 Spomniti je treba tudi, da je pojem „prednost“, značilen za opredelitev ukrepa kot državne pomoči, objektivni, ne glede na namene avtorjev zadevnega ukrepa. Tako vrsta ciljev, ki se jih uresničuje z državnimi ukrepi, in razlogi zanje nikakor ne vplivajo na opredelitev ukrepov kot državne pomoči. Člen 107(1) PDEU namreč ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih ukrepov, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke (glej zlasti sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 17 in navedena sodna praksa).
- 62 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča mora Komisija dokazati obstoj „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU in torej tudi predložiti dokaz, da je izpolnjen pogoj podelitve selektivne prednosti upravičencem. Natančneje, Komisija je dolžna skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve zadevnih ukrepov, tako da ima ob sprejetju končnega sklepa o ugotovitvi obstoja pomoči in – če gre za tak primer – njene nezdružljivosti ali nezakovitosti, na voljo najpopolnejše in najzanesljivejše podatke za to (glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2018, Komisija/Francija in IFP Énergies nouvelles, C-438/16 P, EU:C:2018:737, točka 110 in navedena sodna praksa).
- 63 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba za preučitev različnih sestavnih elementov ukrepa, ki bi lahko pomenil „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, upoštevati vse pravne in dejanske okoliščine, ki se vežejo na ta ukrep, zlasti dobiček in stroške, ki jih povzroča (glej po analogiji sodbo z dne 25. junija 1970, Francija/Komisija, 47/69, EU:C:1970:60, točka 7), in torej presojati navedeni ukrep kot celoto ob upoštevanju vseh njegovih značilnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 98 in 101, in z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, točke 18, 19 in 24).
- 64 Sodišče je tako že razsodilo, da mora Komisija pri preučitvi obstoja prednosti iz člena 107(1) PDEU opraviti splošno presojo zadevnega ukrepa pomoči glede na podatke, ki so na voljo, in glede na spremembe, ki jih je bilo mogoče predvideti ob sprejetju odločitve o dodelitvi te pomoči, ob upoštevanju zlasti okvira, v katerega spada navedena pomoč (sodba z dne 1. oktobra 2015, Electrabel in Dunamenti Erőmű/Komisija, C-357/14 P, EU:C:2015:642, točka 104).
- 65 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se v posebnem primeru sheme pomoči Komisija lahko omeji na preučitev značilnosti sporne sheme, da v obrazložitvi sklepa presodi, ali se zaradi podrobnih pravil, ki so določena s to shemo, s to daje prednost upravičencem glede na njihove konkurente in imajo od nje korist predvsem podjetja, ki sodelujejo v trgovini med državami članicami. Tako Komisija v sklepu, ki se nanaša na tako shemo, ni dolžna opraviti preučitve pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru. Šele v fazi vračila pomoči bo nujno preveriti posamezni položaj vsakega zadevnega podjetja (glej med drugim sodbe z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 63; z dne 13. junija 2013, HGA in drugi/Komisija, od C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, točka 114, in z dne 29. julija 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, točka 27).
- 66 Zato je treba v primeru take sheme pomoči razlikovati med sprejetjem te sheme na eni strani in dodelitvijo pomoči na podlagi navedene sheme na drugi strani (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 22).
- 67 Utemeljenost edinega pritožbenega razloga iz te pritožbe, katerega oba dela je treba preučiti skupaj, je treba presoditi ob upoštevanju teh načel.

- 68 Na prvem mestu je treba glede očitka Komisije, da je Splošno sodišče v točki 69 izpodbijane sodbe razsodilo, da je treba sporni sklep obravnavati kot sklep, ki se hkrati nanaša na shemo pomoči in na individualne pomoči, opozoriti, da je v skladu s členom 1(d) Uredbe 2015/1589 „shema pomoči“ vsak akt, na podlagi katerega je mogoče brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov dodeliti individualno pomoč podjetjem, opredeljenim v aktu na splošen in abstrakten način, in kateri koli akt, na podlagi katerega je mogoče dodeliti pomoč, ki ni povezana z določenim projektom, enemu ali več podjetjem za nedoločen čas in/ali v nedoločenem znesku.
- 69 V obravnavanem primeru se sporni ukrep nanaša na „shemo pomoči“ v smislu te določbe, ker lahko posebne davčne določbe, ki se uporabljajo za nepridobitne organizacije, zlasti znižana davčna stopnja, že na podlagi tega ukrepa pomenijo korist za vsakega od upravičenih nogometnih klubov, ki so opredeljeni na splošen in abstrakten način, za nedoločen čas in v nedoločenem znesku, in to ne da bi bili potrebni dodatni izvedbeni ukrepi in ne da bi bile te določbe povezane z izvedbo določenega projekta.
- 70 V zvezi s tem je treba poleg tega ugotoviti, da ni sporno, da so tako davčne določbe, ki se uporabljajo za nepridobitne organizacije, kot pravilo o odstopanju, ki nekaterim klubom omogoča, da še naprej uživajo to ureditev, zajeti v splošnem ukrepu, in sicer, prvič, v zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in, drugič, v sedmi dodatni določbi zakona 10/1990.
- 71 V teh okoliščinah je v nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče v točki 69 izpodbijane sodbe, brez vpliva dejstvo, da Komisija v svojem sklepu ni le opredelila spornega ukrepa kot shemo pomoči, ampak se je v obrazložitvi in izreku tega sklepa izrekla tudi o individualno dodeljenih pomočeh štirim poimensko navedenim upravičenim klubom, pri čemer je navedla, da je treba te pomoči šteti za nezakonite in nezdržljive z notranjim trgov.
- 72 V členu 1(e) Uredbe 2015/1589 pa je pojem „individualna pomoč“ opredeljen kot pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki je dodeljena na podlagi take sheme in jo je treba priglasiti.
- 73 Vendar ta okoliščina ni upoštevana za določitev obsega obveznosti, ki jih ima Komisija v zvezi z dokazom obstoja prednosti na podlagi člena 107(1) PDEU v obravnavani zadevi.
- 74 Kot je bilo namreč navedeno v točki 66 te sodbe, je treba v primeru sheme pomoči razlikovati med sprejetjem te sheme in pomočmi, dodeljenimi na njeni podlagi. V zvezi s tem pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da posamični ukrepi, ki se omejujejo na izvajanje sheme pomoči, ki bi jo morala zadevna država članica kot tako priglasiti Komisiji, pomenijo zgolj ukrepe za izvajanje splošne sheme, ki jih načeloma ni treba priglasiti tej instituciji (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 1994, Italija/Komisija, C-47/91, EU:C:1994:358, točka 21).
- 75 Zato zgolj to, da so bile v obravnavanem primeru klubom individualno dodeljene pomoči na podlagi zadevne sheme pomoči, ne more vplivati na preučitev, ki jo mora Komisija opraviti na podlagi člena 107(1) PDEU glede dokaza obstoja prednosti, ker je ta dodelitev le posledica samodejne uporabe te sheme pomoči.
- 76 Iz tega sledi, da je morala Komisija za ugotovitev obstoja take prednosti v spornem sklepu preučiti izključno „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, ki je bila uvedena s spornim ukrepom, in ne „individualne pomoči“ v smislu člena 1(e) te uredbe, dodeljene na podlagi te sheme.
- 77 Zato je Splošno sodišče s tem, da je v točki 69 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je treba sporni sklep obravnavati kot sklep, ki se nanaša hkrati na shemo pomoči in na individualne pomoči, napačno uporabilo pravo.

- 78 Vendar je vpliv te napačne uporabe prava na zakonitost izpodbijane sodbe odvisen od izida preučitve drugih očitkov, ki jih je Komisija navedla v utemeljitev svoje pritožbe.
- 79 Na drugem mestu, v delu, v katerem Komisija Splošnemu sodišču v bistvu očita, da je napačno uporabilo pravo pri presoji povezave med ugodnimi elementi, kot je nižja davčna stopnja, in neugodnimi elementi, kot je nižja stopnja odbitka, sheme pomoči, kakršen je sporni ukrep, pri ugotavljanju, ali ta program daje upravičencem prednost iz člena 107(1) PDEU, je treba opozoriti, da je Splošno sodišče, zlasti v točkah 47, 48 in 69 izpodbijane sodbe, presodilo, da bi morala Komisija za ugotovitev take prednosti preučiti zadevno shemo pomoči v celoti, ob upoštevanju tako ugodnih kot neugodnih posledic te sheme za njene upravičence.
- 80 Tako je Splošno sodišče v točkah 53 in 54 navedene sodbe ugotovilo, da je treba za ugotovitev, ali sporni ukrep lahko daje prednost njegovim upravičencem s tem, da jih postavi v ugodnejši položaj od tistega, v katerem bi bili, če bi morali delovati v obliki SAS, preučiti različne sestavne dele davčne ureditve, ki se uporablja za nepridobitne subjekte, kot celoto, ker so ti sestavni deli neločljiva celota.
- 81 Splošno sodišče je v zvezi s tem v točki 55 navedene sodbe ugotovilo tudi, da je Komisija pravilno ugotovila, da je bila v primeru klubov, ki so bili upravičeni do spornega ukrepa, v zadevnem obdobju od 90-ih let do leta 2015 uporabljena nižja nominalna davčna stopnja v primerjavi s klubi, ki so delovali v obliki SAS.
- 82 Vendar je Splošno sodišče v točkah 56, 59, 65, 66 in 69 izpodbijane sodbe presodilo, da v okviru analize celotne davčne ureditve, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, preučitev prednosti, ki izhaja iz znižane davčne stopnje, ne more biti ločena od preučitve drugih sestavnih delov te davčne ureditve, zlasti preučitve davčnega odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov. Iz elementov, ki jih je med upravnim postopkom pred Komisijo predložil drug klub, upravičen do spornega ukrepa, povzetih v točki 57 te sodbe, pa je bilo razvidno, da je bil maksimalni delež dobička, ki ga je mogoče odbiti, za nepridobitne organizacije manjši od deleža, ki se uporablja za SAS, in da je imela ta okoliščina poseben pomen v sektorju profesionalnega nogometa.
- 83 V teh okoliščinah je Splošno sodišče v točkah od 58 do 60 in 67 izpodbijane sodbe sklenilo, da Komisija, ki je nosila dokazno breme glede obstoja prednosti, s tem da je v točki 68 obrazložitev spornega sklepa zgolj ugotovila, prvič, da ni bil predložen dokaz, da je bil ta odbitek „načeloma in dolgoročno ugodnejši“, in drugič, da je bil ta odbitek odobren „le pod nekaterimi pogoji, ki se ne uporabljajo stalno“, ni pravno zadostno dokazala, da se lahko izključi, da najmanjša možnost odbitka izravna prednost, ki izhaja iz znižane davčne stopnje, čeprav bi lahko od Kraljevine Španije zahtevala vse upoštevne informacije v zvezi s tem.
- 84 Pri tem razlogovanju je prišlo do napačne uporabe prava.
- 85 Kot je Splošno sodišče v bistvu pravilno ugotovilo v točkah 47, 48, 53, 54 in 69 izpodbijane sodbe, se Komisija v zvezi s shemo pomoči sicer lahko omeji na preučitev splošnih značilnosti te sheme, da bi preverila, ali zadevna shema daje prednost upravičencem, ne da bi morala preučiti vsak posamezen primer uporabe, vendar mora, kot je razvidno iz točk od 63 do 65 te sodbe, opraviti presojo navedene sheme v celoti in pri tem upoštevati vse njene sestavne dele, ki pomenijo njene značilnosti, tako tiste, ki so za njene upravičence ugodne, kot tiste, ki so zanje neugodne.
- 86 Vendar ker se v primeru take sheme pomoči preučitev, ki jo mora Komisija opraviti glede na člen 107(1) PDEU, nanaša izključno – kot je razvidno iz točk 66 in od 68 do 77 te sodbe – na to shemo in ne na pomoči, ki so bile naknadno dodeljene na podlagi te sheme, vprašanje, ali ta shema daje prednost njenim upravičencem, ne more biti odvisno od njihovega finančnega položaja ob poznejši dodelitvi teh pomoči, ampak ga je treba nujno presojati, kot je poudaril generalni

pravobranilec v točki 76 sklepnih predlogov, z vidika trenutka sprejetja zadevne sheme, z izvedbo analize *ex ante* (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 22).

- 87 Tako mora Komisija, kadar se davčna shema pomoči uporablja na letni ali redni podlagi, v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah od 58 do 60 in 64 te sodbe, dokazati le, da je ta shema pomoči taka, da lahko daje prednost upravičencem, tako da preveri, ali lahko ta shema, gledano v celoti, ob upoštevanju njenih značilnosti, ob njenem sprejetju pripelje do obdavčitve, ki je nižja od obdavčitve, ki izhaja iz uporabe splošne davčne ureditve, pri čemer ni pomembno, da ta institucija glede na te značilnosti ne more vnaprej in za vsako posamezno davčno obdobje določiti natančne višine davka, ki izhaja iz te ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, točki 19 in 24).
- 88 V skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 65 te sodbe, mora Komisija v fazi morebitne zagotovitve vračila pomoči, dodeljene na podlagi te sheme pomoči, ugotoviti, ali je navedena shema upravičencem dejansko dala prednost gledano posamično, ker je za tako vračilo potrebna določitev natančnega zneska pomoči, ki so jo ti dejansko pridobili v vsakem davčnem obdobju.
- 89 Iz tega sledi, da nemožnost, da se ob sprejetju sheme pomoči določi tak znesek, Komisiji ne more preprečiti ugotovitve, da bi lahko ta shema že v tej fazi tem upravičencem zagotovila prednost, in posledično zadevne države članice ne more odvezati obveznosti, da tako shemo priklasi na podlagi člena 108(3) PDEU.
- 90 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je obveznost prigrasitve eden od temeljnih elementov nadzornega sistema, uvedenega s Pogodbo DEU na področju državnih pomoči. V okviru tega sistema so države članice po eni strani dolžne Komisiji prigrasiti vsak ukrep, s katerim se podeli ali spremeni pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, po drugi strani pa v skladu s členom 108(3) PDEU takega ukrepa ne smejo izvesti, dokler ta institucija glede njega ne sprejme dokončne odločitve (glej zlasti sodbo z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 56 in navedena sodna praksa).
- 91 Ta obveznost prigrasitve je tako bistvena, da se Komisiji omogoči, da v celoti izvaja nalogo nadzora, ki ji je s členoma 107 in 108 PDEU zaupana na področju državnih pomoči, in zlasti za to, da pri izvajanju izključne pristojnosti, ki jo ima v zvezi s tem pod nadzorom sodišč Unije, presodi združljivost ukrepov pomoči z notranjim trgov na podlagi člena 107(3) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2019, Bayerische Motoren Werke in Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, točki 79 in 146).
- 92 Preučitev Komisije glede pogojev za obstoj državne pomoči iz člena 107(1) PDEU torej ne bi smela dajati prednosti državam članicam, ki izplačajo pomoči v nasprotju s členom 108(3) PDEU, na škodo tistih, ki v skladu s to določbo prigrasijo načrt pomoči in jih ne izvajajo do končne odločitve te institucije (glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 29. aprila 2004, Italija/Komisija, C-298/00 P, EU:C:2004:240, točka 49, in z dne 1. junija 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) in Diputación Foral de Vizcaya/Komisija, C-442/03 P in C-471/03 P, EU:C:2006:356, točka 110).
- 93 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 83 sklepnih predlogov, bi bile države članice, ki uvajajo sheme pomoči v nasprotju z obveznostjo iz člena 108(3) PDEU, v ugodnejšem položaju kot tiste, ki izpolnijo to obveznost, če bi morala Komisija za presojo obstoja sheme pomoči na podlagi podatkov, zbranih po sprejetju te sheme, preveriti, ali je prednost na podlagi zadevne sheme dejansko nastala v vseh poznejših davčnih obdobjih, ali pa se je prednost, ki je nastala v nekaterih davčnih obdobjih, izravnala z neugodnostmi, ugotovljenimi v drugih davčnih obdobjih.
- 94 V obravnavanem primeru pa ni sporno, kot je Splošno sodišče ugotovilo v točki 55 izpodbijane sodbe v okviru svoje neodvisne presoje dejstev, na katero je bilo opozorjeno v točki 81 te sodbe, da je shema pomoči, ki izhaja iz spornega ukrepa, ker je bila z njo nekaterim klubom, ki so bili upravičeni do te

sheme, med katerimi je bil tudi FCB, podeljena možnost, da še naprej delujejo kot nepridobitni subjekti, omogočila, da se zanje uporablja nižja davčna stopnja od tiste, ki se uporablja za klube, ki delujejo kot SAS.

- 95 S tem je lahko zadevna shema pomoči že od njenega sprejetja dajala prednost klubom, ki delujejo kot nepridobitne organizacije, v primerjavi s klubi, ki delujejo kot SAS, s čimer jim je bila dana prednost, ki bi lahko spadala na področje uporabe člena 107(1) PDEU.
- 96 Seveda prav tako ni sporno, da je ta shema od tega istega trenutka določala stopnjo odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov, ki je bila nižja od tiste, ki se je uporabljala za SAS.
- 97 Vendar, kot izhaja iz točk od 86 do 93 te sodbe, ta okoliščina ne more omajati ugotovitve, da je zadevna shema pomoči že od datuma njenega sprejetja zagotavljala prednost njenim upravičencem.
- 98 Da se namreč ne bi dajala prednost shemam pomoči, ki se izvajajo v nasprotju z obveznostjo iz člena 108(3) PDEU, se preučitev – za namene uporabe člena 107(1) PDEU – vpliva zadevnega odbitka, za katerega ni sporno, da je odvisen od poznejših negotovih in spremenljivih okoliščin, na nižjo davčno stopnjo, določeno z zadevno shemo pomoči, in zlasti presoja, ali bi se ta nižja stopnja lahko nevtralizirala z navedenim odbitkom, glede davčne sheme pomoči, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki se izvaja vsako leto, ne smeta opraviti ob sprejetju navedene sheme, saj se ta vpliv pokaže zgolj ob koncu vsakega poznejšega davčnega obdobja.
- 99 To še toliko bolj velja – kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah 112 in 113 sklepnih predlogov – kadar se, kot v obravnavani zadevi, zadevna shema pomoči uporablja za nedoločen čas, tako da ob upoštevanju morebitnih možnosti odloga v obliki davčnega dobropisa, ki sta jih izpostavili FCB in Kraljevina Španija, ni mogoče nikoli popolnoma izključiti – kot je Splošno sodišče poudarilo v točki 60 izpodbijane sodbe – da bi se lahko z zadevnim odbitkom sčasoma nevtralizirali učinki spornega ukrepa, s čimer bi se lahko prej ali slej izravnala nižja stopnja obdavčitve. Tako bo mogoče dokončno ugotoviti, ali je ta odbitek dejansko nevtraliziral uporabo nižje davčne stopnje, kadar se bo taka ureditev dokončno prenehala uporabljati – če bo do takega prenehanja prišlo.
- 100 V tem okviru v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče poudarilo v točkah 65, 66 in 69 izpodbijane sodbe, ni pomembno, da ima odbitek zaradi reinvestiranja izrednih dobičkov – kar je na obravnavi prav tako poudaril FCB – poseben pomen v sektorju profesionalnega nogometa, zlasti ob upoštevanju prakse prestopa igralcev. Kot namreč izhaja iz sodne prakse Sodišča, ta okoliščina nikakor ne more spremeniti pogojev za uporabo členov 107 in 108 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2006, Meca-Medina in Majcen/Komisija, C-519/04 P, EU:C:2006:492, točka 28).
- 101 Iz tega sledi, da Komisiji za to, da bi pravno zadostno dokazala, da zadevna shema pomoči upravičencem daje prednost v smislu člena 107(1) PDEU, v spornem sklepu ni bilo treba preučiti vpliva odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov niti vpliva možnosti odloga v obliki davčnega dobropisa in zlasti tega, ali bi ta odbitek ali te možnosti nevtralizirali prednost, ki izhaja iz nižje davčne stopnje. Možnost take nevtralizacije ne more povzročiti, da Komisija ne bi mogla ugotoviti obstoja sheme pomoči, niti tega, da ne bi mogla odrediti vračila individualnih pomoči, če bi bile te dodeljene upravičenim klubom na podlagi te sheme za nekatera davčna obdobja, takoj od sprejetja spornega sklepa. Komisija mora namreč prav v fazi morebitne zagotovitve vračila pomoči, ki je bila dodeljena na podlagi te sheme pomoči, ta vpliv upoštevati, kadar je treba določiti natančen znesek pomoči, ki jo je upravičenec dejansko prejel.
- 102 Zato je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče s tem, da je v točkah 59 in 67 izpodbijane sodbe presodilo, da bi Komisija morala opraviti tako preučitev, napačno uporabilo pravo, ne da bi bilo treba v zvezi s tem upoštevati dokument, ki ga je Komisija priložila repliki, v zvezi s prestopi, zlasti pri FCB,

нити elemente, ki jih je ta predložila v zvezi z obsegom spornega sklepa ali nekaterimi dejstvi in določbami nacionalnega prava o odbitkih za reinvestiranje izrednih dobičkov, katerih dopustnost FCB izpodbija.

- 103 Zaradi te napačne uporabe prava je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo tudi, ko je Komisiji v točki 59 izpodbijane sodbe očitalo, da od Kraljevine Španije ni zahtevala upoštevnih informacij, ki bi omogočale presojo tega vpliva.
- 104 Poleg tega iz navedenega izhaja, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo tudi, ko je v točkah od 72 do 75 izpodbijane sodbe presodilo, da razlike med shemo pomoči, ki izhaja iz spornega ukrepa, in shemo pomoči, obravnavano v sodbi z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811), preprečujejo uporabo ugotovitev Sodišča, zlasti iz točk od 19 do 24 te sodbe, v obravnavani zadevi. Poleg razlik v dejanskem stanju, ki za uporabo člena 107(1) PDEU niso upoštevne, se je namreč navedena sodba, kot je razvidno zlasti iz točk 86 in 87 te sodbe, nanašala tudi na shemo pomoči, ki je takoj od njenega sprejetja njenemu upravičencu zagotavljala prednost s tem, da mu je bila odobrena nižja davčna stopnja, čeprav Komisija ni mogla vnaprej in za vsako davčno obdobje določiti natančne stopnje obdavčitve, ki se nanaša na to davčno obdobje.
- 105 Teh ugotovitev nikakor ne more omajati argumentacija Kraljevine Španije v njenih pisanjih in na obravnavi, ki se nanaša na davčno avtonomijo držav članic. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo namreč države članice svojo pristojnost na področju neposredne obdavčitve izvrševati ob upoštevanju prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, točka 31 in navedena sodna praksa), zlasti pravil, določenih s Pogodbo DEU na področju državnih pomoči (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, točke 25, 29 in 36). Države članice se morajo torej pri izvajanju te pristojnosti vzdržati sprejetja ukrepov, ki bi lahko pomenili državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, v smislu člena 107 PDEU.
- 106 Iz vseh teh razlogov je treba izpodbijano sodbo razveljaviti v delu, v katerem je bil sprejet drugi tožbeni razlog, naveden na prvi stopnji, in posledično sporni sklep razglašen za ničen.

Tožba pred Splošnim sodiščem

- 107 V skladu s členom 61, prvi odstavek, drugi stavek, Statuta Sodišča Evropske unije lahko to v primeru razveljavitve odločitve Splošnega sodišča samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje.
- 108 V obravnavani zadevi ob upoštevanju zlasti okoliščine, da ničnostna tožba, ki jo je FCB vložil v zadevi T-865/16, temelji na razlogih, ki so bili predmet kontradiktorne razprave pred Splošnim sodiščem in katerih preučitev ne potrebuje sprejetja nobenega dodatnega ukrepa procesnega vodstva ali dodatne preučitve spisa, Sodišče meni, da stanje postopka dovoljuje odločanje o tožbi in da je treba o njej dokončno odločiti (glej po analogiji sodbo z dne 8. septembra 2020, Komisija in Svet/Carreras Sequeros in drugi, C-119/19 P in C-126/19 P, EU:C:2020:676, točka 130), v okviru spora, ki mu je predložen (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2008, Chronopost in La Poste/UFEX in drugi, C-341/06 P in C-342/06 P, EU:C:2008:375, točka 134).
- 109 Ta tožba temelji na petih tožbenih razlogih, navedenih v točki 8 te sodbe. Ker je Splošno sodišče zavrnilo prvi tožbeni razlog, ne da bi FCB ali Kraljevina Španija v okviru nasprotne pritožbe izpodbijala utemeljenost tega dela izpodbijane sodbe, razveljavitev te sodbe s strani Sodišča ne sproža dvomov o tej sodbi v delu, v katerem je Splošno sodišče ta razlog zavrnilo (glej po analogiji sodbo z dne 1. julija 2008, Chronopost in La Poste/UFEX in drugi, C-341/06 P in C-342/06 P, EU:C:2008:375, točka 138).

- 110 Člen 178(1) Poslovnika namreč določa, da se z nasprotno pritožbo predlaga, naj se odločba Splošnega sodišča v celoti ali deloma razveljavi, ne da bi bil obseg teh predlogov omejen na odločitev Splošnega sodišča, kot je navedena v izreku te odločbe, drugače kot člen 169(1) tega poslovnika, ki se nanaša na predloge iz pritožbe. Iz tega sledi, da bi lahko v obravnavanem primeru FCB in Kraljevina Španija vložila nasprotno pritožbo, s katero bi izpodbijala zavrnitev prvega tožbenega razloga, navedenega na prvi stopnji, s strani Splošnega sodišča. Če take pritožbe ni, je izpodbijana sodba pravnomočna v delu, v katerem je Splošno sodišče zavrnilo prvi tožbeni razlog, naveden na prvi stopnji.
- 111 V teh okoliščinah je treba preučiti le štiri druge tožbene razloge, ki jih je FCB navedel na prvi stopnji.

Drugi tožbeni razlog: kršitev člena 107(1) PDEU, ker je Komisija storila napako pri presoji obstoja prednosti, in kršitev načela dobrega upravljanja pri preučitvi obstoja navedene prednosti

Trditve strank

- 112 FCB, ki ga podpira Kraljevina Španija, Komisiji očita, da je štela, da mu je bila s spornim ukrepom podeljena prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Komisija naj bi namreč formalno primerjala davčne stopnje, ki se uporabljajo za delniške družbe in nepridobitne organizacije, ne da bi preučila obseg davčnih odbitkov, do katerih so bile oboje upravičene. Komisija naj tako ne bi preverila, ali je v zadevnem obdobju dejanska davčna stopnja za zadevne štiri nogometne klube tem zagotovila prednost. Primerjava kumulativnih učinkov davčne stopnje in odbitkov, ki se uporabljajo, pa naj bi pokazala, da je zadevna ureditev imela negativen učinek na FCB v primerjavi z ureditvijo, ki se uporablja za SAS. Komisija naj bi tako kršila svojo obveznost, da opravi popolno in nepristransko analizo vseh upoštevanih elementov spisa. S tem naj bi kršila tudi člen 107(1) PDEU zaradi neobstoja izkrivljanja konkurence, prav tako pa domnevo nedolžnosti.
- 113 Komisija te trditve izpodbija.

Presoja Sodišča

- 114 V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da iz razlogov, ki so bili v bistvu navedeni v točkah od 79 do 106 te sodbe, Komisiji zato, da bi pravno zadostno dokazala, da shema pomoči, ki izhaja iz spornega ukrepa, daje upravičencem prednost iz člena 107(1) PDEU, v spornem sklepu ni bilo treba preučiti vpliva odbitka za reinvestiranje izrednih dobičkov in zlasti tega, ali bi ta nevtraliziral prednost, ki izhaja iz nižje davčne stopnje. Zato Komisiji za sprejetje tega sklepa ni bilo treba zahtevati, naj ji Kraljevina Španija predloži upoštevne elemente, ki bi omogočali tako presojo.
- 115 Komisija je torej v točki 68 obrazložitve navedenega sklepa upravičeno štela, da se odbitek za reinvestiranje izrednih dobičkov, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, ne sme upoštevati pri ugotavljanju, ali sporni ukrep daje prednost prejemnikom, ker ta odbitek – glede na to, da se odobri le pod nekaterimi pogoji, ki niso vedno izpolnjeni – ni tak, da bi za vsako davčno obdobje sistematično nevtraliziral prednost, ki jo daje nižja davčna stopnja. Kot je Komisija pravilno navedla v točki 95 obrazložitve tega sklepa, pa bi bilo treba morebitni vpliv navedenega odbitka v vsakem posameznem primeru upoštevati v okviru postopka izterjave, da bi se za vsako davčno obdobje določil natančen znesek pomoči, ki ga je treba vrniti.
- 116 Glede trditve FCB, ki se nanašajo na neobstoj izkrivljanja konkurence in na kršitev domneve nedolžnosti, ki jih Splošno sodišče omenja v točkah 39 in 40 izpodbijane sodbe, je treba ugotoviti, da ne temeljijo na nobeni samostojni ugotovitvi, ampak se v celoti prekrivajo z drugimi trditvami, navedenimi v utemeljitev drugega tožbenega razloga, katerih namen je dokazati napako pri presoji v zvezi z obstojem prednosti oziroma kršitvijo načela dobrega upravljanja. Te trditve je zato treba zavrniti iz istih razlogov.

117 Iz tega sledi, da je treba drugi tožbeni razlog zavrniti kot neutemeljen.

Tretji tožbeni razlog: kršitev načel varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti

Trditve strank

118 FCB trdi, da je Komisija v spornem sklepu kršila načelo varstva legitimnih pričakovanj, ker je odredila zagotovitev vračila zadevne pomoči. FCB naj bi se namreč lahko skliceval na legitimno pričakovanje glede zakonitosti zadevne splošne davčne ureditve, kateri se ta klub sicer ne bi mogel izogniti, ob upoštevanju, prvič, delovanja španskih davčnih organov, ki so med različnimi pregledi, ki so jih izvedli v obdobju, v katerem je Komisija opravila postopek na podlagi členov 107 in 108 PDEU, v zvezi s tem klubom še naprej uporabljali davčno ureditev, ki se je uporabljala za nepridobitne subjekte, in drugič, očitno predolgega trajanja tega postopka, saj so med prejetjem pritožbe in začetkom formalnega postopka preiskave pretekla več kot štiri leta, še dodatnih 30 mesecev pa je bilo potrebnih za sprejetje spornega sklepa. Poleg tega naj bi bilo treba upoštevati izjemno naravo navedenega postopka, ki se je začel šele po posredovanju Evropskega varuha človekovih pravic.

119 Komisija te trditve izpodbija.

Presoja Sodišča

120 Opozoriti je treba, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, glede na obveznost nadzora državnih pomoči, ki ga izvaja Komisija na podlagi člena 108 PDEU, podjetja, ki so prejela pomoč, na eni strani načeloma lahko sklicujejo na legitimno pričakovanje, da je pomoč zakonita le, če je bila dodeljena v skladu s postopkom iz tega člena, in da mora biti na drugi strani skrben gospodarski subjekt navadno sposoben prepričati se, ali je bil ta postopek spoštovan. Natančneje, kadar je ukrep pomoči izveden brez predhodne priglasitve Komisiji in je torej glede na člen 108(3) PDEU nezakonit, prejemnik pomoči ob tem ne more imeti legitimnih pričakovanj glede zakonitosti dodelitve te pomoči (sodbi z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 98, in z dne 29. julija 2019, Bayerische Motoren Werke in Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, točka 145). To velja tako za individualne pomoči kot za pomoči, dodeljene na podlagi sheme pomoči (sodba z dne 30. aprila 2020, Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, točka 46).

121 Ker Kraljevina Španija v obravnavanem primeru spornega ukrepa ni priglasila na podlagi člena 108(3) PDEU, se torej FCB nikakor ne more sklicevati na kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj.

122 Natančneje, ne da bi se bilo treba izreči o domnevno predolgem trajanju postopka, je treba poudariti, da ker ta država članica Komisiji ni omogočila presoje tega ukrepa glede na člen 107 PDEU, iz trajanja tega postopka ni mogoče izpeljati nobene navedbe glede skladnosti tega ukrepa s to določbo.

123 Nazadnje, v zvezi z zatrjevano kršitvijo načela pravne varnosti je treba ugotoviti, da čeprav se FCB v naslovu tretjega tožbenega razloga formalno sklicuje na kršitev tega načela, pa ne navaja nobene posebne trditve, s katero bi bilo mogoče dokazati tako kršitev.

124 Zato je treba tretji tožbeni razlog zavrniti kot neutemeljen.

Četrty tožbeni razlog: kršitev člena 107(1) PDEU, ker Komisija ni upoštevala dejstva, da je sporni ukrep utemeljen z notranjo logiko davčnega sistema

Trditve strank

125 FCB, ki ga podpira Kraljevina Španija, trdi, da je obstoj različnih davčnih ureditev za nepridobitne organizacije in delniške družbe utemeljen z notranjo logiko španskega davčnega sistema. Medtem ko prvi svojim članom ne razdeljujejo dobička, namreč druge, prav nasprotno, skušajo doseči tak dobiček, ki se razdeli med njihove člane. Obstoj take drugačne davčne ureditve naj bi bil torej upravičen tudi v sektorju profesionalnega nogometa. Komisija pa naj v nasprotju z obveznostjo obrazložitve, ki jo ima na podlagi člena 296 PDEU, ne bi pojasnila, zakaj naj to v tem sektorju ne bi veljalo.

126 Komisija te trditve izpodbija.

Presoja Sodišča

127 Ugotoviti je treba, da v nasprotju s tem, kar predpostavlja FCB s trditvami, ki jih navaja v podporo četrtemu tožbenemu razlogu, pri spornem ukrepu, ki ga je Komisija preučila v svojem sklepu z vidika člena 107 PDEU, ne gre za to, da v španskem pravu obstajata različni davčni ureditvi za nepridobitne organizacije in delniške družbe, ampak za to, da je bilo v okviru sektorja profesionalnega športa osebno področje uporabe ureditve za nepridobitne organizacije zoženo, kar pomeni različno obravnavanje profesionalnih nogometnih klubov glede dostopa do te pravne oblike in s tem različno davčno ureditev za te klube, glede na to, ali so bili zavezani k preoblikovanju v delniške družbe ali pa so lahko na podlagi odstopanja še naprej delovali kot nepridobitne organizacije.

128 Iz tega sledi, da je treba četrty tožbeni razlog v delu, v katerem se nanaša na utemeljitev ukrepa, ki ni ukrep, ki je predmet spornega sklepa, zavrnil kot brezpredmeten.

Peti tožbeni razlog: kršitev člena 108 PDEU in členov od 21 do 23 Uredbe 2015/1589, ker je Komisija odredila zagotovitev vračila obstoječe pomoči in ni spoštovala postopka, določenega za to vrsto pomoči

Trditve strank

129 FCB, ki ga podpira Kraljevina Španija, trdi, da je Komisija storila napako, ker ni ugotovila, da sporni ukrep pomeni „veljavno [obstoječo] pomoč“ v smislu člena 1(b)(i) Uredbe 2015/1589, saj je različno obravnavanje delniških družb in neprofitnih organizacij v sektorju profesionalnega nogometa v zvezi z davčno stopnjo, ki se uporablja zanje, obstajalo že ob pristopu Kraljevine Španije k Evropski gospodarski skupnosti 1. januarja 1986. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je veljal ob tem pristopu, in sicer Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (zakon št. 61/1978 o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 27. decembra 1978 (BOE št. 312 z dne 30. decembra 1978, str. 29429), je namreč že uvedel različni davčni ureditvi za te družbe in subjekte. Zato naj Komisija ne bi mogla naložiti vračila pomoči na podlagi člena 108 PDEU. V skladu s členi od 21 do 23 te uredbe pa naj bi Komisija lahko štela, da je sporni ukrep obstoječa pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov, in po potrebi preučila ustrezne ukrepe za odpravo te pomoči.

130 Komisija te trditve zavrača.

Presoja Sodišča

- 131 Opozoriti je treba, da v skladu s členom 1(b)(i) Uredbe 2015/1589 „veljavna [obstoječa] pomoč“ pomeni vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe DEU in ki se po začetku veljavnosti te pogodbe v zadevnih državah članicah še vedno uporabljajo.
- 132 Poleg tega je treba na podlagi člena 1(c) te uredbe spremembo obstoječe pomoči šteti za „novo pomoč“, za katero velja obveznost priglasitve iz člena 108(3) PDEU. Člen 4(1), prvi stavek, Uredbe št. 794/2004, kakor je bila spremenjena z Uredbo 2015/2282, v zvezi s tem določa, da je treba za namene člena 1(c) Uredbe 2015/1589 vsako spremembo, razen preoblikovanja povsem formalne ali upravne narave, ki ne more vplivati na ocenjevanje združljivosti ukrepa pomoči z notranjim trgov, opredeliti kot spremembo obstoječe pomoči.
- 133 V obravnavanem primeru sicer ni sporno, da je nižja davčna stopnja, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, obstajala pred pristopom Kraljevine Španije k Evropski gospodarski skupnosti 1. januarja 1986.
- 134 Vendar je bilo, kot je Komisija navedla v točki 79 obrazložitve spornega sklepa, s spremembo, uvedeno z zakonom 10/1990, po tem pristopu uvedeno razlikovanje v sektorju profesionalnega športa s tem, da je bila profesionalnim nogometnim klubom na splošno zavrnjena možnost delovanja kot nepridobitni subjekt, hkrati pa je bila ta možnost in z njim povezana davčna ureditev ohranjena za štiri nogometne klube, upravičene do tega odstopanja.
- 135 Zakon 10/1990 je s tem uvedel davčno razlikovanje znotraj istega sektorja, ki ni zgolj formalno ali upravno.
- 136 Natančneje, ugotoviti je treba, da lahko ta sprememba vpliva na presojo združljivosti spornega ukrepa z vidika člena 107(3) PDEU, ker z omejitvijo ugodnega davčnega obravnavanja, ki iz tega izhaja, le na nekatere profesionalne nogometne klube, vpliva na pravico Kraljevine Španije, da se sklicuje na združljivost zadevne sheme pomoči glede na cilj spodbujanja športa, preučen v točkah 85 in 86 obrazložitve spornega sklepa, kot cilj skupnega interesa v smislu člena 107(3)(c) PDEU.
- 137 Zato je treba peti tožbeni razlog zavrni kot neutemeljen.
- 138 Ker nobenemu tožbenemu razlogu ni bilo ugodeno, je treba tožbo zavrniti.

Stroški

- 139 Sodišče v skladu s členom 184(2) Poslovnika Sodišča odloči o stroških, če pritožba ni utemeljena ali če je utemeljena in Sodišče samo dokončno odloči v sporu.
- 140 V skladu s členom 138(1) Poslovnika, ki se uporablja za pritožbeni postopek na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.
- 141 Ker je Komisija pred Splošnim sodiščem, ne pa pred Sodiščem, predlagala, naj se FCB naloži plačilo stroškov, je treba FCB naložiti plačilo stroškov Komisije, ki se nanašajo na postopek pred Splošnim sodiščem, medtem ko mora Komisija kriti svoje stroške, ki se nanašajo na obravnavano pritožbo.
- 142 V skladu s členom 140(1) Poslovnika, ki se v pritožbenem postopku uporablja na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, se državam članicam, ki so intervenirale v postopku, naloži, da nosijo svoje stroške. Kraljevina Španija, ki je intervenirala v tožbenem postopku pred Splošnim sodiščem in sodelovala v postopku pred Sodiščem, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 26. februarja 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113), se razveljavi v delu, v katerem je z njo ugodeno drugemu tožbenemu razlogu na prvi stopnji in je razglašen za ničen Sklep Komisije (EU) 2016/2391 z dne 4. julija 2016 o državni pomoči SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ki jo je Španija odobrila nekaterim nogometnim klubom.**
2. **Tožba za razglasitev ničnosti Sklepa 2016/2391, ki jo je v zadevi T-865/16 vložil Fútbol Club Barcelona, se zavrne.**
3. **Fútbol Club Barcelona nosi svoje stroške in stroške, ki so Evropski komisiji nastali v okviru postopka pred Splošnim sodiščem Evropske unije.**
4. **Evropska komisija nosi svoje stroške, nastale v okviru te pritožbe.**
5. **Kraljevina Španija nosi svoje stroške.**

Podpisi