Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 15. října 2020 [1]

Věc C-362/19 P

Evropská komise
proti

Fútbol Club Barcelona

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Podpora poskytnutá ve prospěch některých profesionálních fotbalových klubů – Článek 107 odst. 1 SFEU – Pojem ‚výhoda' – Režim podpory – Preferenční daňová sazba uplatněná pouze na kluby, kterým bylo povoleno využít postavení neziskové organizace – Méně výhodný daňový odpočet – Vliv"

1. Tato věc se týká kasačního opravného prostředku podaného Evropskou komisí, kterým se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr zrušil rozsudek ze dne 26. února 2019, Fútbol Club Barcelona v. Komise (T-865/16, EU:T:2019:113), kterým Tribunál Evropské unie na základě žaloby Fútbol Club Barcelona (dále jen „FC Barcelona") zrušil rozhodnutí (EU) 2016/2391 ze dne 4. července 2016 o státní podpoře SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) poskytnuté Španělskem určitým fotbalovým klubům [2] (dále jen „sporné rozhodnutí").

2. V napadeném rozsudku Tribunál v zásadě Komisi vytkl, že v rámci analýzy daňového režimu použitelného na fotbalové kluby, které Komise považovala za příjemce státní podpory, dostatečně nepřezkoumala význam odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku, který je tímto režimem stanovený, a to za účelem zjištění existence výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál rovněž Komisi vytkl, že v průběhu vyšetřovacího řízení nepožádala o dostatečné informace v tomto ohledu.

3. Projednávaná věc umožní Soudnímu dvoru, aby poskytl objasnění ohledně typu analýzy, kterou musí Komise provést, a ohledně prvků, které musí Komise zohlednit, a to za účelem určení existence výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zejména v případě odchylných daňových režimů, které stanoví preferenční daňovou sazbu pro subjekty podléhající tomuto režimu.

I. Skutkový základ sporu

4. Ley 10/1990 del Deporte (zákon 10/1990 o sportu) ze dne 15. října 1990 [3] (dále jen „zákon 10/1990") uložil všem španělským profesionálním sportovním klubům, aby se staly sportovními akciovými společnostmi (dále jen „SAS"). Cílem zákona bylo podpořit odpovědnější řízení činností klubů přizpůsobením jejich právní formy.

1 – Původní jazyk: italština.

2 – Úř. věst. 2016, L 357, s. 1.

3 – BOE č. 249, ze dne 17. října 1990, s. 30397.

5. Sedmé doplňující ustanovení zákona 10/1990 nicméně stanovilo výjimku ohledně profesionálních sportovních klubů, které v hospodářských letech předcházejících přijetí tohoto zákona vykázaly kladný hospodářský výsledek. Tato výjimka těmto klubům umožňovala nadále fungovat ve formě sportovních klubů. Jedinými profesionálními fotbalovými kluby, které spadaly pod tuto výjimku, byly FC Barcelona a další tři kluby (Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid Club de Fútbol, dále jen „Real Madrid"), přičemž všechny tyto kluby tuto možnost využily.

6. Na rozdíl od SAS jsou sportovní kluby neziskové organizace, které z tohoto titulu využívají zvláštní sazbu daně z příjmu. Tato sazba byla až do roku 2016 nižší než sazba uplatňovaná na SAS.

7. Evropská komise dopisem ze dne 18. prosince 2013 informovala Španělské království o svém rozhodnutí zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, pokud jde o možné preferenční daňové zacházení s profesionálními fotbalovými kluby podléhajícími daňovému režimu neziskových organizací ve srovnání s profesionálními fotbalovými kluby podléhajícími režimu SAS.

8. Sporným rozhodnutím Komise konstatovala, že zákonem 10/1990 Španělské království protiprávně zavedlo podporu ve formě daňového zvýhodnění v oblasti daně z příjmů právnických osob ve prospěch některých fotbalových klubů, zejména ve prospěch FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid, a to v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU [4]. Komise dále konstatovala, že tento režim nebyl slučitelný s vnitřním trhem, a v důsledku toho uložila Španělskému království tento režim ukončit a zajistit, aby příjemci navrátili rozdíl mezi zaplacenou daní z příjmu právnických osob a daní z příjmu právnických osob, které by podléhali v právní formě SAS, počínaje hospodářským rokem 2000, s výhradou zejména případu, kdy by podpora byla podporou *de minimis* [5].

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

9. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 7. prosince 2016 podala FC Barcelona žalobu znějící na zrušení sporného rozhodnutí, ve které uvedla pět žalobních důvodů.

10. Napadeným rozsudkem Tribunál poté, co zamítl první žalobní důvod vznesený ze strany FC Barcelona [6], vyhověl druhému žalobnímu důvodu ohledně jednak nesprávného posouzení při porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, a to pokud jde o existenci výhody v projednávané věci, a jednak ohledně porušení zásady řádné správy při přezkumu existence uvedené výhody.

11. V tomto ohledu Tribunál v první řadě uvedl, že za účelem posouzení, zda opatření zavedené zákonem 10/1990 může poskytovat výhodu, je třeba zohlednit souhrnně jednotlivé složky daňového režimu neziskových organizací, jelikož tvoří neoddělitelný *celek*, který zákon 10/1990 pozměnil pouze ve vztahu k jeho osobní působnosti [7].

12. Tribunál tudíž stanovil, že je třeba přezkoumat, zda Komise ve sporném rozhodnutí dostačujícím způsobem prokázala, že daňový režim neziskových organizací jako celek mohl svým příjemcům poskytnout výhodu ve srovnání s fungováním ve formě SAS [8].

4 – Článek 1 sporného rozhodnutí.

5 – Viz článek 2 a čl. 4 odst. 1 a 4 sporného rozhodnutí.

6 – První žalobní důvod vznesený ze strany FC Barcelona se týkal porušení článku 49 SFEU ve spojení s články 107 a 108 SFEU, jakož i článku 16 Listiny základních práv. Viz body 25 až 37 napadeného rozsudku.

7 – Viz bod 53 napadeného rozsudku.

8 – Bod 54 napadeného rozsudku.

13. Tribunál především konstatoval, že během dotčeného období byla ve skutečnosti na čtyři kluby-příjemce sporného režimu uplatňována preferenční nominální daňová sazba v porovnání s kluby fungujícími ve formě SAS [9]. Tribunál však také uvedl, že během správního řízení Real Madrid zdůraznil, že daňový odpočet na opětovné investování mimořádného zisku byl vyšší pro SAS než pro neziskové organizace a že v závislosti na okolnostech může být tento odpočet velmi vysoký [10].

14. Tribunál uvedl, že ve sporném rozhodnutí Komise vyloučila, že relativní výhoda plynoucí z vyššího stropu daňových odpočtů použitelných na SAS slouží jako vyrovnání preferenční daňové sazby uplatňované na neziskové organizace, protože jednak nebyl předložen důkaz o tom, že tento systém daňových odpočtů byl „v dlouhodobějším horizontu pro kluby v zásadě výhodnější“, a jednak daňový odpočet byl „mimoto přiznán pouze za určitých podmínek, které neplatí trvale“ [11].

15. V této souvislosti Tribunál konstatoval, že Komise, která nesla důkazní břemeno ohledně existence výhody plynoucí z daňového režimu neziskových organizací, jehož jednotlivé složky nemohly být v projednávané věci odděleny, přitom nemohla mít za to, že taková výhoda existuje, aniž prokázala, že omezení daňových odpočtů pro neziskové organizace na méně výhodnou úroveň než pro SAS nekompenzuje výhodu plynoucí z nižší nominální daňové sazby [12]. V tomto ohledu Tribunál uvedl, že Komise mohla v rozsahu svých vyšetřovacích povinností v rámci správního řízení požadovat informace, které se zdály relevantními pro posouzení, jež je třeba provést [13].

16. Pokud jde o konstatování podmíněnosti výhody daňového odpočtu, Tribunál rozhodl, že nepostačuje k závěru o existenci výhody. V tomto ohledu Tribunál zaprvé uvedl, že daňový odpočet může sám o sobě představovat podporu, což nezávisle na jeho podmíněnosti odůvodňuje to, že je zohledněn v rámci přezkumu existence výhody. Zadruhé Tribunál uvedl, že vzhledem k tomu, že sporné rozhodnutí neobsahuje analýzu možnosti přenosu daňových odpočtů, tak v tomto rozhodnutí chybí posouzení případného časového posunu účinků tohoto daňového mechanismu, který by mohl kompenzovat údajně nikoli „trvalou“ povahu uvedenou Komisí [14].

17. S ohledem na výše uvedené Tribunál konstatoval, že Komise právně dostačujícím způsobem neprokázala, že sporné opatření poskytovalo svým příjemcům výhodu.

18. V důsledku toho Tribunál zrušil sporné rozhodnutí, aniž by zkoumal ostatní argumenty a žalobní důvody vznesené ze strany FC Barcelona.

III. Návrhová žádání účastníků řízení

19. Kasačním opravným prostředkem Komise navrhuje, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, vrátil věc Tribunálu a určil, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.

20. FC Barcelona a Španělské království navrhují, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravný prostředek Komise a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

9 – Bod 55 napadeného rozsudku.

10 – Bod 57 napadeného rozsudku.

11 – Bod 58 napadeného rozsudku s odkazem na bod 68 sporného rozhodnutí.

12 – Bod 59 napadeného rozsudku.

13 – Tamtéž.

14 – Bod 60 napadeného rozsudku.

IV. Analýza kasačního opravného prostředku

A. Stručné shrnutí argumentů účastníků řízení

21. V kasačním opravném prostředku Komise vznáší jediný důvod kasačního opravného prostředku, který se týká porušení čl. 107 odst. 1 SFEU. Tento jediný důvod se dělí na dvě části.

22. V první části Komise uvádí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při posouzení přezkumu, který Komise musí provést za účelem určení toho, zda daňový režim poskytuje výhodu svým příjemcům. Komise Tribunálu vytýká, že považoval za nezbytnou nejen analýzu kritérií dotčeného režimu (jako je preferenční daňová sazba), které jsou takové povahy, že uvádí příjemce opatření do výhodnějšího postavení oproti ostatním podnikům podléhajícím obecnému režimu, ale také analýzu znevýhodňujících prvků, které závisí na okolnostech, které nesouvisejí s tímto režimem a mění se pro každé daňové období (jako je daňový odpočet na opětovné investování mimořádného zisku, který závisí na investičním rozhodnutí podniků-příjemců), a to i když jsou tyto znevýhodňující prvky nahodilé povahy, nemohou soustavně neutralizovat výhodu a nelze je zohlednit při *ex ante* přezkumu předmětného daňového režimu.

23. Komise zaprvé tvrdí, že na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál [15], sporné rozhodnutí analyzovalo pouze režim podpory, a nikoli také individuální podpory. Tribunál nesprávně vyložil jak sporné rozhodnutí, tak čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 [16]. V důsledku toho se Komise podle judikatury mohla omezit na analýzu obecných charakteristik daňového režimu, aby prokázala, že kritéria představující státní podporu byla splněna, a nebyla povinna přezkoumat skutečnou materializaci předmětné podpory pro každý klub-příjemce. Takováto konkrétní materializace by musela být určena v okamžiku navrácení.

24. Zadruhé Komise tvrdí, že z judikatury vyplývá, že při analýze vnitrostátního opatření, které by mohlo představovat státní podporu, by Komise měla vycházet z okamžiku přijetí přezkoumávaného daňového režimu a provést *ex ante* posouzení za účelem určení toho, zda tento režim může poskytnout výhodu. Pro účely určení existence státní podpory totiž s opatřením provedeným bez předchozího oznámení nelze zacházet příznivěji než s oznámeným opatřením.

25. Z toho podle názoru Komise vyplývá, že rozhodujícím prvkem pro analýzu kritéria existence výhody je schopnost opatření zajistit výhodu. Skutečnost, že na základě pozdějších skutečností lze prokázat, že v určitých případech se výhoda nematerializovala, nemůže být rozhodující pro účely posouzení existence výhody, a to tím spíše, když Komise musí analyzovat režim podpory. Pokud jsou během určitého období výhody plynoucí z předmětného režimu zcela vyváženy nevýhodami, pak se výhoda v daném období nematerializuje, a tudíž nebude nutné pro toto konkrétní období ve vztahu k dotyčným příjemcům uskutečnit žádné navrácení.

26. V souladu s těmito zásadami by uplatnění snížené sazby daně z příjmu právnických osob na určité podniky představovalo výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť by mohlo tyto podniky přímo nebo nepřímo zvýhodňovat. Tato výhoda by se materializovala pokaždé, kdy tyto podniky uskutečňují zisk, který tvoří základ daně.

27. Komise uznává, že v projednávané věci daňový režim neziskových organizací stanovil daňový odpočet na opětovné investování mimořádného zisku, který byl nižší než daňový odpočet stanovený obecným režimem daně z příjmů právnických osob. Tribunál se však dopustil nesprávného právního posouzení při posouzení vztahu existujícího mezi zvýhodňujícími a znevýhodňujícími prvky daňového

15 – Viz bod 69 *in fine* napadeného rozsudku.

16 – Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

režimu neziskových organizací. Pokud totiž konkrétní režim zahrnuje také některé nevýhody nebo znevýhodňující prvky, které se materializují pouze v závislosti na okolnostech vyplývajících z okolností, které nesouvisejí s režimem a mění se pro každé období, tak tyto prvky nelze považovat za prvky, které neutralizují výhodu, pokud neudržují s touto výhodou takový vztah, který zaručuje neutralizaci výhody ve všech daňových obdobích. Podle Komise tomu tak však v projednávané věci nebylo.

28. Zaprvé, i když daňová sazba a procentní podíl odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku jsou součástí jak obecného režimu, tak zvláštního režimu neziskových organizací, tak výše odpočtů však závisí na prvku, který nesouvisí se samotným režimem a který nemá žádnou souvislost s uplatňováním daňové sazby. Tento prvek je totiž spojen s investiční politikou přijatou každým klubem v souvislosti s přestupy hráčů během určitého období. Jedná se tedy o nahodilý prvek a bez souvislosti s výhodou plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby, jejíž účinek lze měřit pouze v okamžiku, kdy se výhoda materializuje v každém daňovém období. Na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál, by tedy nebylo možné posoudit tento prvek neoddělitelně od uplatnění preferenční daňové sazby, která sama o sobě může poskytnout výhodu klubům, které z ní mají prospěch.

29. Zadruhé dotčený režim nezaručuje, že znevýhodňující prvky tohoto systému systematicky neutralizují výhody, které z něj plynou. V projednávané věci se daňová sazba uplatnila na zisk, zatímco odpočet byl založen na opětovném investování určitého mimořádného zisku, který v konkrétní oblasti fotbalu v praxi plyne z přestupu hráčů. Z toho vyplývá, že oba předmětné prvky daňového režimu nejsou vzájemně srovnatelné, a nemohou se tedy neutralizovat.

30. Zatřetí skutečná materializace výhody by byla posuzována pro každé daňové období v rámci roční splatné daně, a mohla by se tedy každý rok měnit. Tato materializace zahrnuje rovněž daňové úlevy, z nichž mohou mít kluby prospěch během každého daňového období, které nelze určit *ex ante*.

31. Ve druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když nesprávně vyložil povinnost náležité péče Komise a důkazní břemeno Komise ohledně existence výhody. Tribunál v bodě 59 napadeného rozsudku Komisi neprávem vytkl, že nepožádala o informace, které by jí umožnily prokázat, že omezení daňových odpočtů pro neziskové organizace na méně výhodnou úroveň než pro SAS nekompenzuje výhodu plynoucí z nižší nominální sazby. S ohledem na úvahy uvedené v první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku nebyl takový důkaz nezbytný. Tribunál v zásadě požaduje, aby Komise přistoupila k *ex post* přezkumu dat následujících po přijetí opatření. V okamžiku přijetí dotčeného daňového režimu by bylo totiž věcně nemožné stanovit způsob, jak bude snížená daňová sazba kombinována s částkou odpočitatelnou na základě daňového odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku. *Ex post* analýza materializace výhody, jako je analýza v zásadě požadovaná Tribunálem, však není nezbytná pro stanovení existence výhody poskytnuté státní podporou. Řešení přijaté Tribunálem tudíž zvýhodňovalo neoznámené režimy podpory před oznámenými režimy podpory.

32. Konečně Komise zpochybňuje tvrzení, kterými se FC Barcelona dovolává irelevantnosti určitých argumentů, které Komise předložila. Podle Komise, ačkoli FC Barcelona kvalifikuje tyto otázky a argumenty jako irelevantní, tak se ve skutečnosti dovolává jejich nepřípustnosti.

33. FC Barcelona nejprve tvrdí, že některé argumenty a prvky předložené Komisí v jejím kasačním opravném prostředku jsou irelevantní. Zaprvé se Komise dovolává nových skutečností a předkládá nové důkazy. Zadruhé Komise považuje za prokázané skutečnosti, které napadený rozsudek vyvrátil. Některá tvrzení Komise týkající se sporného rozhodnutí navíc neodpovídají realitě.

34. Ve věci samé, pokud jde o první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise, FC Barcelona především uvádí, že dotčené opatření nepředstavuje režim podpory, ale spočívá v individuálních podporách čtyřem konkrétně určeným klubům. Ve sporném rozhodnutí totiž Komise popsala opatření určené pouze čtyřem společnostem, přičemž upřesnila, že žádný jiný klub z něj nemůže mít prospěch.

35. FC Barcelona dále tvrdí, že daňový režim neziskových organizací nepřiznal těmto čtyřem klubům žádnou výhodu. Z právního hlediska je cílem španělského daňového systému usilovat o daňovou neutralitu, a tudíž zajistit, aby skutečná daňová sazba použitelná na neziskové organizace a obchodní subjekty byla stejná. Z praktického hlediska by pro existenci výhody byly rozhodující účinky, a nikoli právní forma, a podle judikatury by bylo nutné analyzovat všechny prvky dotčeného právního režimu, a tedy jak prvky, které přiznávají výhodu, tak prvky, které ji kompenzují, jakož i jejich kumulativní účinky.

36. V projednávané věci by povinnost stát se SAS měla vliv nejen na daňovou sazbu, ale také na úroveň uplatnitelných odpočtů. V důsledku toho by pro řádné posouzení dotčeného vnitrostátního opatření bylo nutné zohlednit nejen údaje a důkazy, které směřovaly k uznání existence státní podpory, ale také ty, které prokazovaly její neexistenci. Komise se tedy při posouzení existence výhody dopustila dvojího pochybení: zaprvé se soustředila na nominální daňovou sazbu, když byla relevantní skutečná daňová sazba; zadruhé, pokud takový daňový systém, jako je dotčený daňový systém, stanoví existenci daňových úlev, jejichž účinky lze rozdělit do různých daňových období, měla by se provedená analýza týkat střednědobého a dlouhodobého horizontu.

37. Pokud jde o druhou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise, FC Barcelona tvrdí, že povinnosti nestrannosti a náležité péče Komisi ukládaly, aby analyzovala všechny účinky opatření, včetně těch, které kompenzují nebo neutralizují možnou výhodu.

38. Zaprvé Komise zaměňuje existenci výhody s vyčíslením podpory. Pojem „výhoda“ je stejný pro individuální podpory i pro režimy podpory. Judikatura neopravňuje Komisi provést částečnou analýzu účinků opatření s přihlédnutím pouze k účinkům, které vytvářejí výhodu (jako je nominální daňová sazba), ale nikoli k těm, které ji kompenzují (jako jsou odpočty). Ve sporném rozhodnutí Komise neanalyzovala odlišné obecné charakteristiky režimu, jako jsou uplatnitelné odpočty, stálou povahu těchto odpočtů na relevantním trhu nebo význam daňových úlev.

39. Zadruhé potřeba uskutečnit *ex ante* analýzu nebrání zohlednění odpočtů. Komise totiž měla pravomoc požadovat od dotyčného členského státu odhady dopadu opatření nebo výpočty jeho dopadů v předchozích letech. V případě opatření přijatých, ale neoznámených, lze vzít v úvahu způsob, jakým režim funguje v praxi. V každém případě ve sporném rozhodnutí nebyla provedena žádná *ex ante* analýza.

40. Zatřetí podle FC Barcelona z povinnosti Komise vést správní řízení s náležitou péčí a nestranností vyplývá existence povinnosti posoudit stejně intenzivně prvky naznačující jak existenci, tak neexistenci podpory. Komise se tedy nemůže soustředit pouze na prvky, které prokazují existenci podpory. Komise tedy měla zohlednit skutečnou daňovou sazbu s přihlédnutím k odpočtům, na které byl kladen důraz během správního řízení.

41. Začtvrté FC Barcelona zdůrazňuje, že důkazní břemeno Komise spočívající v prokázání existence výhody ukládá analyzovat všechny kumulativní účinky opatření na příjemce. Nestačí tedy analyzovat pouze nominální daňovou sazbu. Kromě toho důkaz založený pouze na srovnání nominálních sazeb není dostatečný, jelikož daňový režim sestává ze souboru pravidel, která zahrnují také odpočty, pravidla pro výpočet základu daně a osvobození od daně. Pokud je, jako v projednávané věci, Komisi předložen údaj, který by mohl naznačovat neexistenci výhody, má Komise povinnost získat nezbytné informace tím, že si je vyžádá od dotčeného členského státu.

42. Španělské království úvodem podotýká, že chyby v posouzení povahy státních podpor v podobě daňových opatření mohou ovlivnit institucionální rovnováhu stanovenou Smlouvami, neboť článek 107 SFEU Komisi nepřiznává samostatnou pravomoc k normotvorné činnosti v oblasti daně z příjmů právnických osob. Daňová sazba je podstatným prvkem právního režimu týkajícího se výběru daně a spadá do daňové autonomie a pravomoci členských států. Nedůsledný přezkum ze strany Komise by tedy podkopal pravomoci členských států.

43. Španělské království dále uvádí, že je nesprávné se domnívat, že pouhá existence jiné daňové sazby zakládá existenci státní podpory. I když je daňová sazba základním prvkem jakéhokoli daňového opatření, nestačí založit existenci státní podpory na zjištění, že dotčený daňový režim, přezkoumaný *ex ante*, může poskytnout roční výhodu jednoduše z důvodu existence nižší daňové sazby, bez ohledu na analýzu uplatnění či neuplatnění daňových úlev či nikoli. Uplatnění takového přístupu by vedlo k závěru, že případný rozdíl v daňové sazbě mezi podniky zakládá poskytnutí výhody, což by bylo chybné. Podle španělské vlády by racionální vnitrostátní zákonodárce navrhl daňové opatření s přihlédnutím k důsledkům vyplývajícím z uplatnění daňové sazby i odpočtů. Odpočty tudíž nemohou být vnímány jako prvek, který je cizí stanovení sazby odvodu, ani jako nahodilý prvek závisející na vnějších faktorech.

44. V projednávané věci analýza postupu daňového odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku ve španělském daňovém právu, v návaznosti na různé provedené legislativní změny, ukázala, že zákonodárce při stanovení sazeb odvodů zohlednil prvky vymezující daňový dluh. Existuje tedy jasná souvislost mezi určením sazby odvodu a použitelnou sazbou odpočtu, které jsou považovány za určující faktory pro výši daňového dluhu, a jsou tedy vzájemně úzce propojeny. V důsledku toho nelze daňovou sazbu oddělit od ostatních složek daňového režimu, a to jak kvůli významu odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku, zejména v odvětví profesionálního fotbalu, tak kvůli opakující se povaze tohoto odpočtu.

45. Konečně Španělské království tvrdí, že úroveň důkazního břemene požadovaná Tribunálem v napadeném rozsudku není vyšší než úroveň požadovaná judikaturou. Důsledná a nestranná kontrola, ke které je Komise povinna, by měla zajistit, že Komise má při přijetí konečného rozhodnutí k dispozici co nejúplnější a nejspolehlivější informace k tomu, aby tak učinila. V projednávané věci tomu tak však nebylo.

B. Právní analýza

46. Vzhledem k úzké vazbě mezi dvěma částmi jediného důvodu kasačního opravného prostředku vzneseného Komisí, první týkající se nesprávného právního posouzení pokud jde o analýzu za účelem prokázání existence výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a druhá týkající se nesprávného posouzení povinnosti náležité péče a důkazního břemene v tomto ohledu, považuji za vhodné zabývat se těmito dvěma částmi společně. Před analýzou tohoto jediného důvodu kasačního opravného prostředku je však třeba zkoumat argumenty vznesené ze strany FC Barcelona týkající se přípustnosti některých aspektů argumentace Komise.

1. K přípustnosti některých argumentů vznesených Komisí a dokumentu připojeného ke kasačnímu opravnému prostředku

47. Úvodem se FC Barcelona dovolává irelevantnosti některých tvrzení Komise, jakož i dokumentu připojeného ke kasačnímu opravnému prostředku jako důkazního prostředku. Jak uvedla Komise, argumenty vznesené v tomto ohledu ze strany FC Barcelona se spíše než irelevantnosti týkají aspektů nepřípustnosti.

48. FC Barcelona zaprvé tvrdí, že Komise se ve svém kasačním opravném prostředku dovolává nových skutečností a předložila nové důkazy. V první řadě, Komise poprvé uvedla, že daňový odpočet na opětovné investování mimořádného zisku je nahodilým faktorem nezávislým na nominální daňové sazbě z příjmu právnických osob. Za účelem prokázání svého argumentu Komise předložila jako důkaz nový dokument obsahující údaje týkající se přestupů, které FC Barcelona a Real Madrid uskutečnily v letech 1991 až 2016. Kromě toho Komise vznesla nové skutkové otázky, irelevantní a v každém případě nesprávné, pokud jde o vnitrostátní právní úpravu, přičemž poprvé v kasačním opravném prostředku uvedla, že odpočty na opětovné investování mimořádného zisku by se uplatnily na jiný základ daně, než na který se uplatňuje daňová sazba, že před rokem 2011 odpočet nemohl překročit celkovou částku daně a že počínaje rokem 2012 tento odpočet nemohl překročit 25 % této částky.

49. V tomto ohledu je třeba připomenout, že z čl. 256 odst. 1 druhého pododstavce SFEU a čl. 58 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že kasační opravný prostředek je omezen na právní otázky. Pouze Tribunál je tedy příslušný ke zjištění a posouzení relevantního skutkového stavu a k posouzení důkazů [17]. Soudní dvůr zejména není v rámci kasačního opravného prostředku příslušný k novému posouzení skutkových okolností na základě důkazů, které nebyly předloženy Tribunálu [18].

50. Navíc podle čl. 170 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora kasační opravný prostředek nesmí měnit předmět sporu před Tribunálem. Pravomoc Soudního dvora v rámci řízení o kasačním opravném prostředku je totiž omezena na posuzování právního řešení, které bylo uplatněno na důvody projednávané v prvním stupni [19]. Navrhovatel však může podat kasační opravný prostředek tak, že před Soudním dvorem uvede důvody vyplývající z napadeného rozsudku a směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti [20].

51. V napadeném rozsudku Tribunál zrušil sporné rozhodnutí, přičemž v zásadě Komisi vytkl, že neprovedla dostatečně důkladné šetření, a tedy že právně dostačujícím způsobem neprokázala, že sporné opatření poskytovalo svým příjemcům výhodu [21]. Komise zejména nezohlednila, a dopustila se tak nesprávného právního posouzení a porušení své povinnosti náležité péče, zvláštnost odvětví, jehož se sporné opatření týká, tedy odvětví profesionálního fotbalu, z hlediska významu daňového odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku [22].

52. V napadeném rozsudku se však Tribunál s konečnou platností z věcného hlediska nevyjádřil k existenci či neexistenci výhody v projednávané věci pro příjemce dotčeného opatření. Tribunál totiž neurčil, zda tyto odpočty skutečně kompenzovaly výhodu plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby na čtyři dotčené kluby, a tedy zda předmětný režim zvýhodňoval tyto kluby před jinými srovnatelnými subjekty podléhajícími obecnému režimu.

53. V této souvislosti, pokud jde o argument FC Barcelona, podle kterého Komise poprvé v kasačním opravném prostředku kvalifikuje předmětný odpočet jako nahodilý faktor nezávislý na nominální daňové sazbě z příjmu právnických osob, je třeba uvést, že v první části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když konstatoval, že za účelem určení existence výhody plynoucí z odchylného daňového

17 – Viz *ex multis* rozsudek ze dne 28. května 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos v. Komise (C-309/19 P, EU:C:2020:401, bod 10 a citovaná judikatura).

18 – Usnesení ze dne 28. listopadu 2018, Le Pen v. Parlament (C-303/18 P, nezveřejněné, EU:C:2018:962, bod 78 a citovaná judikatura).

19 – Viz *ex multis* rozsudek ze dne 29. července 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen v. Komise (C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 69 a citovaná judikatura).

20 – Viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a další v. Komise (C-176/06 P, nezveřejněný, EU:C:2007:730, bod 17), ze dne 10. dubna 2014, Komise v. Siemens Österreich a další (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, bod 102) a nedávný rozsudek ze dne 19. března 2020, ClientEarth v. Komise (C-612/18 P, nezveřejněný, EU:C:2020:223, bod 15).

21 – Viz body 59 až 67 napadeného rozsudku.

22 – Viz bod 69 napadeného rozsudku.

režimu má Komise povinnost zohlednit, z důvodu jeho povahy neoddělitelné od ostatních prvků tohoto režimu, znevýhodňující prvek (v projednávané věci předmětný odpočet), který se materializuje pouze v závislosti na okolnostech, které nesouvisejí s režimem a mění se (v projednávané věci volby investiční politiky klubů) a které nejsou takové, aby zajišťovaly neutralizaci výhody ve všech daňových obdobích. Právě v tomto smyslu, tedy ve smyslu prvku daňového režimu závisejícího na vnějších okolnostech, které se mění pro každé daňové období, kvalifikuje Komise předmětný odpočet jako nahodilý faktor nezávislý na daňové sazbě z příjmu právnických osob.

54. Důvod vznesený Komisí se týká otázky prvků, které musí Komise zohlednit ve své analýze daňového režimu za účelem určení toho, zda tento režim je či není způsobilý poskytnout výhodu svým příjemcům. Jedná se o právní důvod, jehož cílem je zpochybnit opodstatněnost právního řešení přijatého Tribunálem v rozsudku, a je tedy přípustný. Tento důvod navíc souvisí jak s analýzou provedenou ve sporném rozhodnutí (konkrétně v bodě 68 tohoto rozhodnutí), tak s odůvodněním obsaženým v napadeném rozsudku [23]. Z výše uvedených úvah podle mého názoru vyplývá, že námitce vznesené ze strany FC Barcelona v tomto ohledu nelze vyhovět.

55. Pokud jde naopak o nový dokument připojený ke kasačnímu opravnému prostředku, je třeba uvést, jak ostatně sama Komise připouští ve své replice, že jeho cílem je prokázat, že v některých daňových obdobích předmětné odpočty skutečně neměly za následek neutralizaci výhody vyplývající z uplatnění preferenční daňové sazby na dotyčné kluby. Jedná se tedy o důkaz, který nebyl předložen Tribunálu, jehož cílem je prokázat skutkové okolnosti, a jako takový je podle judikatury uvedené v bodě 49 výše nepřípustný.

56. Pokud jde o nová tvrzení Komise týkající se vnitrostátního práva, domnívám se, že v rozsahu, v jakém byla vznesena za účelem doplnění odůvodnění sporného rozhodnutí, pokud jde o obsah právní úpravy týkající se odpočtů na opětovné investování mimořádného zisku, musí být považována za nepřípustná, a nelze je tedy zohlednit [24].

57. Zadruhé FC Barcelona tvrdí, že Komise považuje za prokázané skutečnosti, které napadený rozsudek vyvrátil. Zejména není pravdou, že by Komise ve sporném rozhodnutí prokázala, že daňový režim použitelný na neziskové organizace byl výhodnější než režim použitelný na obchodní společnosti.

58. V tomto ohledu se domnívám, že tvrzení Komise, které bylo zpochybňováno ze strany FC Barcelona, nemá v úmyslu zpochybnit skutkové zjištění učiněné Tribunálem, který, jak je uvedeno v bodě 52 výše, se nevyjádřil k otázce, který režim je ve skutečnosti výhodnější. Toto tvrzení je třeba spíše chápat v kontextu otázky, zda v projednávané věci Komise dostatečně prokázala existenci výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, což je otázka týkající se samotného předmětu kasačního opravného prostředku podaného Komisí.

59. Konečně uvádím, s ohledem na to, co bylo uvedeno v bodě 52 výše, že všechny argumenty předložené účastníky řízení v jejich písemných vyjádřeních, které se týkají otázky, zda předmětný odchylný daňový režim skutečně zahrnuje či nikoli takové nevýhody, které by kompenzovaly výhodu vyplývající z preferenční daňové sazby použitelné na neziskové organizace, musí být považovány za nepřípustné, neboť se netýkají právního řešení přijatého Tribunálem v napadeném rozsudku.

23 – Viz body 57 až 60 napadeného rozsudku, které podporují závěr, ke kterému dospěl Tribunál v bodě 67.

24 – Z judikatury totiž vyplývá, že chybějící odůvodnění nemůže být zhojeno skutečností, že se dotčená osoba dozví důvody rozhodnutí v průběhu řízení před unijními orgány (viz rozsudek ze dne 13. června 2013, Versalis v. Komise (C-511/11 P, EU:C:2013:386, bod 141 a citovaná judikatura).

2. Zásady vyplývající z judikatury týkající se zjištění existence výhody, zejména daňové povahy, ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU

60. Abych mohl analyzovat podstatu výtek vznesených Komisí proti rozsudku Tribunálu, považuji za vhodné připomenout některé zásady vyplývající z judikatury týkající se zjištění existence výhody, zejména daňové povahy, ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

a) K pojmu „výhoda“, zejména daňové povahy

61. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat příslušného příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž [25].

62. Projednávaná věc se týká pouze třetí z těchto podmínek a konkrétněji podmínky, že dotčené opatření zvýhodňuje své příjemce.

63. Ve vztahu k této podmínce je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se za státní podpory považují zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal [26].

64. Za podpory jsou zejména považovány různé formy opatření, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky [27].

65. Z toho podle ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření, která poskytují daňové zvýhodnění, přiznávající daňovou výhodu, která ačkoli nejsou spojena s převodem státních prostředků, staví příjemce do výhodnější finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, mohou přinést příjemcům selektivní zvýhodnění, a představují tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU [28].

25 – Viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group SA a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatura) a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 19).

26 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65). Viz rovněž rozsudek ze dne 15. května 2019, Achema a další (C-706/17, EU:C:2019:407, body 74 a 83 a citovaná judikatura).

27 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66 a citovaná judikatura), jakož i rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 40 a citovaná judikatura).

28 – Viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group SA a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatura) a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 21). Viz rovněž rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 41 a citovaná judikatura).

66. Soudní dvůr tak uznal, že například mohou představovat státní podporu vnitrostátní opatření, která určitým podnikům přiznávají osvobození od daně [29], která stanoví omezení výše daně [30], snížení daně [31] nebo daňový odpočet [32] nebo dokonce možnost odkladu zaplacení obvykle dlužné daně [33]. Kritériem pro posouzení existence výhody v daňové oblasti je v zásadě to, že opatření je způsobilé uvést příjemce do výhodnější finanční situace tím, že je ve srovnání s ostatními relevantními daňovými poplatníky podřídí odlišné daňové zátěži [34].

67. Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že pojem „výhoda“, vnitřně spjatý s kvalifikací opatření jako státní podpora, má objektivní povahu, nezávisle na důvodech autorů dotčeného opatření [35]. Pojem „státní podpora“, jak je definován ve SFEU, má totiž právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností [36]. Navíc z judikatury vyplývá, že čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích [37].

b) K zásadám v oblasti důkazů a povinností náležité péče a nestrannosti Komise

68. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je na Komisi, aby předložila důkaz o existenci státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU [38], a tudíž také důkaz o existenci podmínky poskytnutí selektivní výhody příjemcům.

69. Z judikatury Soudního dvora v oblasti zásad opatřování důkazů týkajících se státních podpor zejména vyplývá, že Komise je povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla úplné a spolehlivé poznatky k přijetí konečného rozhodnutí stanovujícího existenci a případně i neslučitelnost nebo protiprávnost podpory [39].

70. Z judikatury rovněž vyplývá, že při analýze různých prvků představujících podporu je třeba zohlednit všechny právní nebo skutkové aspekty samotné podpory [40]. Pokud jde zejména o posouzení daňového režimu jako státní podpory, Soudní dvůr objasnil, že tento režim musí být analyzován v plném rozsahu [41] a při zohlednění jeho vlastních charakteristik [42].

29 – Viz rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14) a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 90).

30 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 12, 100 a 108).

31 – Viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, zejména body 8 a 50).

32 – Viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 117).

33 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 45).

34 – V tomto smyslu, kromě judikatury citované v poznámce pod čarou 28, viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 93 a 103). Nezabývám se zde citlivou otázkou selektivity daňového opatření, která nespadá do předmětu tohoto kasačního opravného prostředku.

35 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 17).

36 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 111).

37 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudek ze dne 15. května 2019, Achema a další (C-706/17, EU:C:2019:407, bod 86 a citovaná judikatura).

38 – Rozsudek ze dne 19. září 2018, Komise v. Francie a IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110).

39 – Viz rozsudky ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90), ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63) a ze dne 19. září 2018, Komise v. Francie a IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110).

40 – Rozsudek ze dne 25. června 1970, Francie v. Komise (47/69, EU:C:1970:60, bod 7).

41 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 98).

42 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 101) a ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 19 a 24).

71. Soudní dvůr objasnil, že při posuzování existence výhody podle čl. 107 odst. 1 SFEU musí Komise provést celkové posouzení sporného opatření podpory s ohledem na poznatky, které byly dostupné k okamžiku, kdy bylo rozhodnuto o poskytnutí této podpory, a vývoj, který bylo k tomuto okamžiku možné očekávat, při zohlednění zejména okolností, za nichž byla uvedená podpora poskytnuta [43].

72. V této souvislosti je Komise povinna přezkoumat relevantní informace, které jí byly poskytnuty v průběhu vyšetřovacího řízení a které mohou sloužit k objasnění toho, zda je dotyčné opatření způsobilé poskytnout výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU [44].

73. V konkrétním případě režimu podpory z judikatury vyplývá, že se Komise může omezit na prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby v odůvodnění předmětného rozhodnutí posoudila, zda z důvodu podmínek, které tento režim stanoví, zajišťuje příjemcům podstatnou výhodu. Z toho vyplývá, že Komise není povinna v rozhodnutí, které se týká režimu podpor, provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat pouze ve stadiu navracení podpor [45].

74. Z této judikatury vyplývá, že v případě režimu podpory, ačkoli je Komise na základě judikatury uvedené v bodech 68 až 72 výše zajisté povinna prokázat existenci všech kritérií představujících státní podporu, včetně existence selektivní výhody, a to na základě celkové analýzy, která zohlední všechny právní nebo skutkové aspekty samotné podpory, může se Komise za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na zkoumání všeobecných charakteristik dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití [46].

c) K potřebě ex ante analýzy

75. Z judikatury vyplývá, že v případě takových daňových režimů, jako je předmětný režim v projednávané věci, které se uplatňují na ročním nebo pravidelném základě, je třeba rozlišovat mezi přijetím režimu podpory na straně jedné a poskytováním každoročních podpor na základě uvedeného režimu na straně druhé [47].

76. Podle judikatury musí být v takových případech analýza, která musí být provedena za účelem ověření existence podmínek pojmu „státní podpora“, a zejména existence podmínky poskytnutí výhody, provedena s ohledem na okamžik přijetí dotčeného daňového režimu [48]. Jedná se tedy o *ex ante* analýzu [49].

43 – Viz rozsudek ze dne 1. října 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű v. Komise (C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 104). K potřebě zohlednit, při posuzování opatření z hlediska článku 107 SFEU, všechny relevantní skutečnosti a jejich souvislosti, viz rovněž stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2013:766, bod 51).

44 – V tomto smyslu, a obdobně s odkazem na použití kritéria soukromého investora, rozsudek ze dne 1. října 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű v. Komise (C-357/14 P, EU:C:2015:642, body 103 a 105 a citovaná judikatura).

45 – Viz rozsudky ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a citovaná judikatura) *a* ze dne 13. června 2013, HGA a další v. Komise (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 114).

46 – Viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 67).

47 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22).

48 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22). K potřebě analýzy týkající se existence výhody provedené s ohledem na okamžik přijetí rozhodnutí o poskytnutí podpory viz rovněž rozsudek ze dne 1. října 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű v. Komise (C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 104).

49 – Ve stejném smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:554, body 48 a 51).

77. Vzhledem k tomu, že aby opatření mohlo být kvalifikováno jako státní podpora podle čl. 107 odst. 1 SFEU, musí zvýhodňovat své příjemce [50], je cílem tohoto *ex ante* posouzení ověřit, zda by, vzhledem k charakteristikám dotčeného daňového režimu, v době jeho přijetí použití tohoto režimu mohlo nebo spíše bylo způsobilé vést k nižšímu zdanění jeho příjemců, než kterému by podléhali, kdyby na ně byl uplatněn obecný daňový režim [51].

78. Z výše uvedených úvah vyplývá, že důkaz, na základě *ex ante* analýzy, o způsobilosti odchylného daňového režimu poskytnout výhodu pomíjí zjištění konkrétního poskytnutí individuální roční podpory při použití tohoto režimu, a tedy důkaz skutečné materializace samotné výhody v jednotlivých případech použití tohoto režimu, což je ostatně v souladu s judikaturou uvedenou v bodech 73 a 74.

79. Navíc v určitých případech režimů, jako jsou režimy uvedené v bodě 75 výše, v závislosti na charakteristikách vlastních tomuto režimu, může být nemožné určit ke dni zavedení odchylného režimu, a tedy na základě *ex ante* analýzy, zda se výhoda plynoucí z použití odchylného režimu v každém daňovém období skutečně materializuje či nikoli [52].

80. Nemožnost určit na základě *ex ante* posouzení přesné vyčíslení výhody, a tedy její skutečnou materializaci ve všech daňových obdobích, však nemůže zabránit provedení *ex ante* analýzy zaměřené na určení, zda dotyčný režim může představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Je totiž třeba rozlišovat mezi možností přezkoumat návrh dotčených opatření ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a možností vyčíslit přesnou částku podpory. Výše uvedená případná nemožnost tedy nemůže zbavit členský stát povinnosti oznámit opatření, ani nemůže zbavit Komisi možnosti posoudit tento režim podle uvedeného ustanovení [53].

81. V tomto ohledu je třeba rovněž uvést, že z judikatury vyplývá, že analýza, kterou musí Komise provést ve svých rozhodnutích o státní podpoře za účelem určení existence podmínek uvedených v čl. 107 odst. 1 SFEU, nemůže zvýhodňovat členské státy, které poskytují podpory při porušení požadavku oznámení uvedeného v čl. 108 odst. 3 SFEU na úkor těch, které podpory oznamují ve stadiu záměru [54].

82. Ačkoli tato zásada, vyvinutá judikaturou týkající se stanovení požadavků vlivu opatření na obchod mezi členskými státy a na hospodářskou soutěž, zajisté nezbavuje Komisi povinnosti prokázat existenci podmínky výhody [55], tak v případě neoznámených opatření ukládá provedení analýzy všech podmínek pojmu „státní podpora“, která nezvýhodňuje členský stát, který opatření neoznámil. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně uvedl, že oznamovací povinnost představuje jeden ze základních prvků systému kontroly zavedeného SFEU v oblasti státních podpor [56].

83. Takové příznivější zacházení by podle mého názoru existovalo v případě, že by Komise měla být při posouzení takového daňového režimu, jako je režim uvedený v bodě 75, který nebyl dotčeným členským státem oznámen, povinna na základě údajů shromážděných *ex post* posoudit, zda se při použití dotčeného režimu výhoda pro příjemce skutečně materializovala ve všech předmětných

50 – Viz judikatura uvedená v bodě 63 výše.

51 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 24; v tomto ohledu viz také bod 19).

52 – Viz například rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 19).

53 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:554, body 48 až 53).

54 – Viz rozsudky ze dne 14. února 1990, Francie v. Komise (známý jako „Boussac Saint-Frères“, C-301/87, EU:C:1990:67, bod 33), ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise (C-298/00 P, EU:C:2004:240, bod 49) a ze dne 1. června 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) a Diputación Foral de Vizcaya v. Komise (C-442/03 P a C-471/03 P, EU:C:2006:356, bod 110).

55 – V tomto ohledu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2013:766, body 65 až 67), jehož analýza byla Soudním dvorem v podstatě potvrzena v bodě 103 rozsudku ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 – Viz rozsudek ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 56 a citovaná judikatura).

daňových obdobích, nebo kdyby byla v každém případě povinna určit, zda výhody, které se v určitých daňových obdobích materializovaly, byly kompenzovány nevýhodami zjištěnými v jiných daňových obdobích. Jak vyplývá z judikatury zmíněné v bodech 73, 74 a 78 výše, v takových případech musí být vyčíslení výhody, a tedy její skutečná materializace v příslušných jednotlivých daňových obdobích, provedeno v okamžiku navrácení.

84. Závěrem, ze všech výše uvedených úvah vyplývá, při uplatnění judikatury Soudního dvora, že v případě odchylných daňových režimů, které se uplatňují na ročním nebo pravidelném základě, je třeba existenci výhody považovat za prokázanou, když s odkazem na obecný režim použitelný v rámci přezkoumávaného rámce Komise na základě *ex ante* analýzy v souladu se zásadami stanovenými v předchozím oddíle prokáže, že předmětné opatření může uvést příjemce do výhodnější finanční situace než je situace ostatních relevantních daňových poplatníků. Přesné vyčíslení výhody, a tedy její případná konkrétní materializace ve všech dotčených daňových obdobích bude určeno v okamžiku navrácení na základě všech příslušných prvků [57].

85. Právě ve světle zásad uvedených v tomto oddíle v následujícím oddíle analyzuji výtky vznesené Komisí proti napadenému rozsudku.

3. Analýza jediného důvodu kasačního opravného prostředku

a) K otázce, zda se ve sporném rozhodnutí zkoumal pouze režim podpory nebo také individuální podpory

86. Úvodem je třeba zkoumat argument Komise, podle kterého Tribunál v bodě 69 napadeného rozsudku nesprávně uvedl, že sporné rozhodnutí musí být vykládáno jako rozhodnutí týkající se zároveň režimu podpory a individuálních podpor. Pokud by se totiž mělo za to, že Komise ve sporném rozhodnutí zkoumala pouze režim podpory, tak jak bylo uvedeno v bodech 73 a 74 výše, ačkoli byla povinna prokázat existenci všech podmínek uvedených v čl. 107 odst. 1 SFEU, tak se Komise mohla za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na zkoumání všeobecných charakteristik dotčeného režimu, aniž je povinna zkoumat každý konkrétní případ použití.

87. V tomto ohledu je třeba uvést, že v bodě 69 *in fine* napadeného rozsudku Tribunál konstatoval, že sporné rozhodnutí se kromě kvalifikace dotčeného režimu jako režimu podpor vyjádřilo, a to jak v odůvodnění, tak ve výroku [58], k individuálním podporám poskytnutým čtyřem klubům-příjemcům, jmenovitě označeným, přičemž uvedlo, že tyto individuální podpory bylo třeba „považovat za protiprávní a neslučitelnou podporu“. Tribunál z toho vyvodil, že na rozdíl od toho, co uvedla Komise, bylo sporné rozhodnutí rozhodnutím, které se týká zároveň režimu podpory a individuálních podpor.

88. V tomto ohledu je třeba uvést, že podle čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 představuje „režim podpory“ jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta individuální podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem, a dále akt, na jehož základě může být na neurčitou dobu nebo na neurčitou částku poskytnuta pro jeden nebo několik podniků podpora, která není spojena se zvláštním projektem.

57 – Ve stejném smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 54).

58 – Tribunál zmiňuje bod 90 odůvodnění a článek 1 sporného rozhodnutí. Dokonce i v článcích 2 a 3 sporného rozhodnutí, ve španělském znění, které je závazné, používá Komise pojem „jednotlivé [individuální] podpory“ (ayuda individual).

89. V projednávané věci je nepochybné, že sporné rozhodnutí analyzovalo režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. To vyplývá ze znění sedmého doplňujícího ustanovení zákona 10/1990[59], z něhož je odvozeno použití odchylného režimu na dotčené kluby, které spadá do definice režimu uvedeného v předchozím bodě. Sporné rozhodnutí navíc v několika bodech kvalifikuje daňový režim vyplývající z dotčeného opatření jako režim podpory[60].

90. Samotný Tribunál ostatně nepopírá, že sporné rozhodnutí analyzovalo režim podpory, avšak shledává, že Komise zaujala stanovisko také ke konkrétním individuálním podporám.

91. V tomto ohledu je však třeba připomenout, že podle čl. 1 písm. e) nařízení 2015/1589 představují „jednotlivou [individuální] podporu" dva typy podpory: podpora, která není poskytnuta na základě režimu podpory nebo která je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena. Vzhledem k tomu, že ve světle úvah uvedených v předchozích bodech není pochyb o tom, že jednotlivá opatření podpory – jsou-li takto kvalifikovatelná[61] – poskytnutá čtyřem předmětným klubům (tedy určení daní, za každé daňové období, vyplývající z uplatňování daňového režimu neziskových organizací) byla poskytnuta v rámci režimu podpory, je případně relevantní pouze druhý případ stanovený v tomto ustanovení.

92. Z judikatury však vyplývá, že jednotlivá opatření provádějící režim podpory, který jako takový měl být členským státem oznámen, představují pouhá opatření provádějící obecný režim podpory, která v zásadě nemusí být oznámena Komisi[62]. Z toho vyplývá, že jednotlivá opatření podpory poskytnutá dotyčným klubům, jelikož jsou důsledkem automatického uplatnění dotčeného daňového režimu kvalifikovatelného jako režim podpory, nemusela být oznámena Komisi, a nelze je tedy kvalifikovat jako „jednotlivé [individuální] podpory" ve smyslu čl. 1 písm. e) nařízení 2015/1589.

93. Je tedy nesprávné tvrdit, že Komise ve sporném rozhodnutí kvalifikovala opatření provádějící dotčený režim jako individuální podporu, a v důsledku toho Tribunál v bodě 69 napadeného rozsudku nesprávně uvedl, že se toto rozhodnutí týkalo zároveň režimu podpory a individuálních podpor.

94. Je tedy třeba dospět k závěru, že ve sporném rozhodnutí Komise analyzovala pouze režim podpory, a jelikož byli identifikováni příjemci tohoto režimu, nebo alespoň někteří z nich[63], Komise zaujala stanovisko k jednotlivým opatřením provádějícím tento režim podpory.

b) K argumentům Komise týkajícím se nesprávného právního posouzení Tribunálu ohledně analýzy, kterou Komise musí provést za účelem určení existence výhody

95. Vzhledem k výše uvedenému je třeba zkoumat výtku vznesenou Komisí, podle níž se Tribunál v napadeném rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení při posouzení přezkumu, který musí Komise provést za účelem určení toho, zda daňový režim poskytuje zvýhodnění svým příjemcům, zejména s ohledem na posouzení vztahu existujícího mezi zvýhodňujícími a znevýhodňujícími prvky daňového režimu.

59 – Znění tohoto ustanovení je převzato do poznámky pod čarou 4 sporného rozhodnutí.

60 – Viz body 47, 78, 90 odůvodnění a články 2 až 6 sporného rozhodnutí.

61 – Což zjevně závisí na výsledku žaloby podané ze strany FC Barcelona proti spornému rozhodnutí.

62 – V tomto ohledu a v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. října 1994, Itálie v. Komise (C-47/91, EU:C:1994:358, bod 21).

63 – V tomto ohledu uvádím, že znění článku 1 sporného rozhodnutí, a konkrétně použití výrazu „zejména", ponechává prostor pro případnou identifikaci dalších příjemců dotyčného obecného režimu.

1) Úvahy Tribunálu

96. V tomto ohledu je třeba uvést, že v napadeném rozsudku Tribunál především stanovil, že za účelem určení toho, zda je daňový režim použitelný na neziskové organizace způsobilý uvést své příjemce (tedy kluby, na které se vztahoval na základě výjimky uvedené v zákoně 10/1990) do výhodnější situace, než je situace, v jaké by se nacházeli, pokud by museli působit ve formě SAS, je třeba zkoumat různé složky tohoto daňového režimu jako celku. Tento přístup je v souladu s judikaturou uvedenou v bodech 70 a 71 výše. Tribunál rovněž kvalifikoval složky dotčeného režimu jako neoddělitelný celek [64].

97. Tribunál poté uvedl, že Komise správně dospěla k závěru, že během dotčeného období byla na čtyři kluby-příjemce uplatňována preferenční nominální daňová sazba v porovnání s kluby fungujícími ve formě SAS [65]. Jedná se o nezpochybněné skutkové zjištění (a ostatně v zásadě nezpochybnitelné v rámci řízení o kasačním opravném prostředku).

98. V následujících bodech [66] však Tribunál uvedl, že při analýze daňového režimu neziskových organizací jako celku nemůže být posouzení výhody plynoucí z preferenční daňové sazby odděleno od posouzení ostatních složek tohoto daňového režimu a zejména od posouzení daňového odpočtu na opětovné investování mimořádného zisku. Na základě zjištění, že během správního řízení bylo prokázáno, že strop tohoto odpočtu byl u neziskových organizací nižší než u SAS, Tribunál vytkl Komisi, že dostatečně nepřezkoumala dopad tohoto odpočtu. Tribunál stanovil, že analýza učiněná Komisí neumožňuje vyloučit, že menší možnosti odpočtu v režimu neziskových organizací by mohly vyvážit výhodu plynoucí z nižší nominální daňové sazby. V důsledku toho Tribunál rovněž Komisi vytkl, že v tomto ohledu nepožadovala od Španělského království dostatečné informace, a že tedy porušila svou povinnost náležité péče při provádění vyšetřovacího řízení. Právě na tyto body se zaměřuje kasační opravný prostředek Komise.

2) K typu analýzy, kterou musí Komise provést, a k faktorům, které musí při této analýze zohlednit

99. V tomto ohledu je však třeba uvést, jak vyplývá z bodů 75 až 77 výše, že v případě takového daňového režimu, jako je režim neziskových organizací, je analýza, kterou musí Komise provést za účelem ověření existence podmínek pojmu „státní podpora“, a zejména existence podmínky poskytnutí výhody, *ex ante* analýzou provedenou s ohledem na okamžik přijetí dotčeného daňového režimu.

100. Tuto analýzu je samozřejmě nutno provést, jak vyplývá z judikatury zmíněné v bodech 69 až 72 výše, s náležitou péčí a nestranně, přičemž je třeba posoudit režim jako celek a provést celkové posouzení dotčeného režimu s přihlédnutím ke všem charakteristikám vlastním tomuto režimu, a to za účelem ověření, zda tento režim představuje podporu, a na základě posouzení všech příslušných informací poskytnutých v průběhu vyšetřovacího řízení.

101. Z toho vyplývá, že za účelem prokázání způsobilosti daňového režimu neziskových organizací uvést své příjemce do výhodnějšího finančního postavení než jiné profesionální fotbalové kluby musela Komise zohlednit všechny prvky tohoto daňového režimu, které umožňují na základě *ex ante* analýzy určit existenci výhody, a tedy jak zvýhodňující, tak znevýhodňující faktory.

64 – Body 53 a 54 napadeného rozsudku.

65 – Bod 55 napadeného rozsudku.

66 – Body 56 až 59 napadeného rozsudku.

102. Z bodů 78 až 80 výše však rovněž zaprvé vyplývá, že důkaz, na základě *ex ante* analýzy, o způsobilosti odchylného daňového režimu poskytnout výhodu pomíjí důkaz skutečné materializace výhody v jednotlivých případech použití tohoto režimu, a zadruhé, že nemožnost určit ke dni zavedení odchylného režimu to, zda se v každém daňovém období výhoda plynoucí z použití tohoto režimu skutečně materializuje či nikoli, nemůže zbavit Komisi povinnosti analyzovat, zda dotčený režim může představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

103. Právě na základě těchto úvah je třeba posoudit případ, jako je případ v projednávané věci, ve kterém odchylný daňový režim stanoví uplatnění preferenční daňové sazby a současně zahrnuje složky, jako jsou daňové odpočty, které jsou potenciálně způsobilé vyvážit výhodu plynoucí z uplatnění této preferenční sazby.

104. V takovémto případě, pokud v rámci *ex ante* analýzy, tedy s ohledem na okamžik přijetí daňového režimu, není možné určit přesný rozsah těchto složek, a tedy ani jejich dopad na zdanění, protože tento rozsah závisí na realizaci prvků, které nesouvisí s tímto režimem a mění se pro každé daňové období[67], které nastanou až po přijetí samotného režimu, tak nebude možné *ex ante* určit, zda tyto složky v každém daňovém období vyváží výhodu plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby stanovené předmětným režimem. Jinými slovy, pokud není možné *ex ante* určit rozsah odpočtů, nebude možné *ex ante* zjistit, zda tyto odpočty ve všech daňových obdobích vyrovnají výhodu plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby. Nebude tedy možné *ex ante* vyloučit existenci této výhody ve všech příslušných daňových obdobích.

105. Pouze v případě, že jsou tyto složky samy o sobě nebo ve spojení s dalšími prvky dotčeného daňového režimu takové povahy, aby vždy a systematicky neutralizovaly výhodu plynoucí z uplatnění preferenční sazby, bude možné na základě *ex ante* analýzy vyloučit to, že v důsledku uplatnění těchto složek se uvedená výhoda skutečně realizuje ve všech daňových obdobích.

106. Pokud tomu tak není, nelze analýzu konkrétního vlivu faktorů tohoto druhu na výhodu provést s ohledem na dobu přijetí opatření, ale jejich vliv bude možné posoudit až *ex post* v okamžiku případného navrácení podpory.

107. Složky tohoto typu, jakožto prvky daňového režimu, tudíž zcela jistě nelze při analýze předmětného daňového režimu přehlížet. Tyto složky však nebude možné zohlednit v rámci *ex ante* analýzy tohoto režimu týkající se existence výhody. Vliv těchto faktorů bude naopak relevantní pro účely vyčíslení podpory, a tedy její případné skutečné materializace, které se, jak je uvedeno v bodě 80 výše, liší od *ex ante* analýzy týkající se zjištění existence výhody[68].

3) K analýze Komise týkající se daňového režimu použitelného na neziskové organizace

108. V projednávané věci, jak vyplývá z bodu 97 výše, Tribunál shledal, že Komise správně určila, že odchylný daňový režim stanovil uplatnění preferenční daňové sazby na kluby, které využívají tohoto režimu, což je samo o sobě způsobilé uvést je do výhodnější finanční situace než kluby podléhající obecnému daňovému režimu.

109. Dále je nesporné, že jelikož není možné *ex ante* určit skutečný vliv daňových odpočtů na opětovné investování mimořádného zisku na základě analýzy s ohledem na okamžik přijetí dotčeného režimu, nebyla Komise schopna předem pro každé daňové období určit přesnou úroveň zdanění související s odchylným daňovým režimem[69]. Komise tedy nebyla schopna vyloučit, že z důvodu

67 – Jako mohou být volba obchodní politiky příjemce osvobození od daně nebo stanovení daňových sazeb místními orgány, jako ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C -81/10 P, EU:C:2011:811, viz zejména body 20 až 23).

68 – Ve stejném smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 51).

69 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 19).

uplatnění daňových odpočtů na opětovné investování mimořádného zisku měly kluby, na které se tento daňový režim vztahoval, v každém daňovém období prospěch z nižšího zdanění než jiné kluby. Jinými slovy, Komise nemohla v každém daňovém období vyloučit existenci výhody pro kluby, které mají prospěch z preferenční daňové sazby. V tomto ohledu rovněž uvádím, že je nesporné, že dotčený odpočet nebyl nastaven tak, aby zajistil systematickou neutralizaci výhody plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby ve všech daňových obdobích [70].

110. V této souvislosti, jak vyplývá z bodů 104 až 107 výše, Komise nemohla – a tedy nemohla mít povinnost – zohlednit tyto odpočty v okamžiku zjištění existence výhody, ale spíše měly být zohledněny v okamžiku vyčíslení podpory za účelem ověření její skutečné materializace v různých relevantních daňových obdobích.

111. Na rozdíl od toho, co shledal Tribunál, případné zohlednění těchto odpočtů nemohlo vést Komisi k závěru, na základě *ex ante* analýzy, že menší možnosti odpočtu v režimu neziskových organizací mohly vždy, tedy v každém daňovém období, vyvážit výhodu získanou uplatněním preferenční daňové sazby, což by vyloučilo existenci výhody ve všech daňových obdobích.

112. V tomto ohledu také uvádím, že Komise byla ještě méně povinna, v okamžiku zjištění způsobilosti opatření poskytnout výhodu svým příjemcům na základě *ex ante* analýzy, ověřit, zda s přihlédnutím ke všem dotčeným daňovým obdobím bylo celkové zdanění vyplývající z použití odchylného daňového režimu vyšší nebo nižší než zdanění vyplývající z uplatnění obecného režimu.

113. Kromě nemožnosti takového *ex ante* ověření, jelikož není možné *ex ante* stanovit úroveň, a tedy ani dopad dotyčných odpočtů na každé daňové období, je tedy třeba uvést, že výjimka z obecného režimu použitelného na fotbalové kluby, která vedla k uplatnění preferenční daňové sazby stanovené daňovým režimem neziskových organizací na kluby-příjemce, byla koncipována na dobu neurčitou [71]. Z toho vyplývá, že určení kumulativních účinků různých daní vyplývajících z uplatnění dvou odlišných režimů (obecného režimu SAS a odchylného režimu neziskových organizací) – a tudíž možné existence celkové kompenzace výhod vyplývajících z výhodnějšího zdanění v určitých obdobích s nevýhodami plynoucími ze znevýhodňujícího zdanění v jiných obdobích – by mohlo být provedeno pouze *ex post* v okamžiku, kdy by odchylný režim přestal být uplatňován.

114. Podle mého názoru ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že závěr Tribunálu, podle něhož Komise nemohla dospět k závěru, že existuje výhoda plynoucí z uplatnění preferenční daňové sazby na kluby, které mají prospěch z daňového režimu neziskových organizací, aniž prokázala, že omezení daňových odpočtů na méně výhodnou úroveň než pro SAS, které je stanoveno tímto režimem, nekompenzuje výhodu plynoucí z uplatnění této sazby, je stižen nesprávným právním posouzením.

115. Z toho také vyplývá, že jelikož Komise není povinna tyto odpočty zohlednit v okamžiku zjištění existence výhody, nelze Komisi vytýkat, že nepožádala o doplňující informace v rozporu se svou povinností náležité péče, a dále, že dostatečně neprokázala existenci výhody z důvodu nezohlednění těchto odpočtů.

70 – Jak vyplývá z bodů 35 a 44 výše, FC Barcelona a Španělské království se totiž omezují na stanovení toho, že španělský systém stanovil nominální daňové sazby a použitelné odpočty, jejichž cílem je fiskální neutralita a zajištění toho, aby skutečná daňová sazba použitelná na neziskové organizace a obchodní subjekty byla stejná. Z jejich písemných vyjádření však nevyplývá, že zpochybňují argument Komise, podle něhož dotčené daňové odpočty nebyly s to neutralizovat ve všech daňových obdobích výhodu vyplývající z uplatnění preferenční daňové sazby. Pokud jde o argument vznesený ze strany FC Barcelona, podle něhož je daňový režim použitelný na obchodní subjekty analyzovaný jako celek pro tento klub výhodnější, viz body 112 a 113 níže.

71 – Viz obdobně France Télécom, bod 50; v tomto případě byl zvláštní režim zdanění rovněž koncipován tak, aby byl na dobu neurčitou. V tomto ohledu se však tento režim lišil od režimu v projednávané věci, jak je uvedeno v bodech 74 a 75 napadeného rozsudku.

116. V tomto ohledu je třeba rovněž uvést, že skutečnost, kterou správně zdůraznil Tribunál v bodě 60 napadeného rozsudku, že samotné stanovení daňového odpočtu může za určitých podmínek představovat podporu, nic nemění na úvaze, že pokud rozsah daňového odpočtu není ověřitelný *ex ante*, nelze jej v rámci analýzy s ohledem na okamžik přijetí dotčeného daňového režimu zohlednit pro účely vyloučení výhody poskytnuté uplatněním preferenční daňové sazby. Kromě toho, opět s odkazem na bod 60 napadeného rozsudku, v případě, jako je případ uvedený v bodě 109 výše, bude posouzení dopadu případného průběžného vyrovnání možnosti převodu daňového odpočtu uskutečněno, ale v okamžiku navrácení podpory.

117. Závěry, k nimž jsem dospěl v bodech 114 a 115 výše, nejsou podle mého názoru zpochybněny ostatními argumenty vznesenými ze strany FC Barcelona a Španělského království.

118. Pokud jde zaprvé o argumenty Španělského království týkající se daňové autonomie členských států, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo [72]. Členské státy tedy v tomto kontextu nesmí přijmout jakákoli opatření, která by mohla představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

119. Pokud jde zadruhé o potřebu, na kterou opakovaně upozornila jak FC Barcelona, tak Španělské království, aby při analýze existence výhody byla zohledněna skutečná daňová sazba, a nikoli pouze nominální sazba, připomínám, jak je uvedeno v bodech 69 až 71 a 100 a 101, že Komise musí samozřejmě zohlednit všechny relevantní prvky dotčeného daňového režimu, a tedy nejen nominální daňovou sazbu. Nic to však nemění na tom, jak je uvedeno v bodech 104 až 107 výše, že v případě, že na základě posouzení složky tohoto daňového režimu není možné *ex ante* vyloučit existenci výhody plynoucí z preferenční daňové sazby, tak tento prvek nelze zohlednit při *ex ante* analýze, ale jeho vliv musí být zohledněn při *ex post* analýze provedené v okamžiku navrácení. Stejné odůvodnění platí pro argumenty týkající se daňových úlev vyplývajících z uplatnění takovéto složky dotčeného daňového režimu.

c) Závěr k jedinému důvodu kasačního opravného prostředku

120. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že podle mého názoru musí být kasačnímu opravnému prostředku Komise vyhověno, a že napadený rozsudek musí být tedy zrušen.

V. K žalobě před Tribunálem

121. Podle čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie může Soudní dvůr v případě zrušení rozhodnutí Tribunálu sám vydat konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.

122. V tomto ohledu, pokud jde o výtky vznesené v prvním stupni ze strany FC Barcelona, podporované Španělským královstvím, v rámci druhého žalobního důvodu, kterým Tribunál v napadeném rozsudku vyhověl [73], domnívám se, že je lze analyzovat ve světle toho, co je uvedeno v bodech 99 až 119 výše.

72 – Viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko (C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura).

73 – Viz bod 38 napadeného rozsudku.

123. V tomto ohledu uvádím, že Komise ve sporném rozhodnutí v bodě 68 *in fine* odůvodnění uvedla, že v rámci daňového režimu použitelného na neziskové organizace nebyla daňová úleva spojená s daňovým odpočtem na opětovné investování mimořádného zisku poskytována systematicky, ale pouze za určitých podmínek, které ne vždy nastaly[74], což znamená, že daňová úleva nebyla schopna systematicky v každém daňovém období neutralizovat výhodu poskytovanou preferenční daňovou sazbou. Kromě toho Komise v bodě 95 odůvodnění sporného rozhodnutí rovněž uvedla, že skutečný dopad těchto odpočtů by byl zohledněn v okamžiku vyčíslení podpory tím, že by se v každém období ověřovala případná materializace podpory. Z toho vyplývá, že přístup, který Komise přijala ve sporném rozhodnutí, je v souladu s úvahami uvedenými v bodech 99 až 113 výše. Z toho vyplývá, že výtky uvedené v předchozím bodě musí být v konečném výsledku zamítnuty.

124. Stav sporu však Soudnímu dvoru patrně neumožňuje vydat konečné rozhodnutí o dalších argumentech vznesených v rámci druhého žalobního důvodu, které jsou uvedeny v bodech 39 a 40 napadeného rozsudku, ani o třetím, čtvrtém a pátém žalobním důvodu vzneseném v prvním stupni ze strany FC Barcelona.

125. Z toho vyplývá, že podle mého názoru musí být věc vrácena zpět Tribunálu, aby mohl tyto argumenty a žalobní důvody přezkoumat.

VI. Závěry

126. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

1) Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 26. února 2019, Fútbol Club Barcelona v. Komise (T-865/16, EU:T:2019:113), se zrušuje.

2) Věc se vrací zpět Tribunálu Evropské unie.

3) O nákladech řízení bude rozhodnuto později.

74 – Viz bod 15 tohoto stanoviska.