Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE,
predstavljeni 15. oktobra 2020 [1]

Zadeva C-362/19 P

Evropska komisija
proti

Fútbol Club Barcelona

„Pritožba – Državne pomoči – Pomoč, dodeljena nekaterim profesionalnim nogometnim klubom – Člen 107(1) PDEU – Pojem ‚prednost' – Shema pomoči – Preferenčna davčna stopnja, ki se uporabi samo za klube, ki se lahko sklicujejo na status nepridobitne organizacije – Manj ugoden davčni odbitek – Vpliv"

1. Ta zadeva se nanaša na pritožbo, s katero Evropska komisija predlaga Sodišču, naj razveljavi sodbo z dne 26. februarja 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113), s katero je Splošno sodišče Evropske unije na podlagi tožbe Fútbol Club Barcelona (v nadaljevanju: FC Barcelona) razglasilo Sklep (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] (v nadaljevanju: sporni sklep), za ničen.

2. Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi Komisiji v bistvu očitalo, da v okviru analize davčne ureditve, ki se uporablja za nogometne klube, ki so po njenem mnenju prejeli državno pomoč, ni dovolj dobro analizirala pomena davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, določenega v tej ureditvi, da bi ugotovila obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. Splošno sodišče je Komisiji tudi očitalo, da v postopku preiskave glede tega ni zahtevala dovolj informacij.

3. V obravnavani zadevi bo imelo Sodišče priložnost pojasniti, katere vrste analizo mora opraviti Komisija in katere dejavnike mora upoštevati, da določi, ali gre za prednost v smislu člena 107(1) PDEU, zlasti v primeru odstopajočih davčnih ureditev, ki določajo preferenčno davčno stopnjo za zavezance, za katere se ta ureditev uporablja.

I. Dejansko stanje

4. V skladu z Ley 10/1990 del Deporte (zakon št. 10/1990 o športu) z dne 15. oktobra 1990 [3] (v nadaljevanju: zakon št. 10/1990) so se morali vsi španski profesionalni športni klubi preoblikovati v športne delniške družbe (v nadaljevanju: SAS). Namen tega zakona je bil spodbuditi k odgovornejšemu upravljanju dejavnosti klubov s prilagoditvijo njihove pravne oblike.

1 Jezik izvirnika: italijanščina.

2 UL 2016, L 357, str. 1.

3 BOE št. 249 z dne 17. oktobra 1990, str. 30397.

5. 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. V skladu s to izjemo so navedeni klubi imeli možnost, da še naprej delujejo v obliki športnih klubov. Edini profesionalni nogometni klubi, ki so spadali na področje uporabe te izjeme, so bili FC Barcelona in trije drugi klubi (Club Atlético Osasuna, Athletic Club in Real Madrid Club de Fútbol, v nadaljevanju: Real Madrid), ki so to možnost izkoristili.

6. 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.

7. Evropska komisija 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 profesionalne športne nogometne klube, za katere se uporablja davčna ureditev za nepridobitne organizacije, v primerjavi s SAS.

8. Komisija je s spornim sklepom 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 nekaterih nogometnih klubov, zlasti FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club in Real Madrid, ter s tem kršila člen 108(3) PDEU.[4] Poleg tega je Komisija zaključila, da ta ureditev ni združljiva z notranjim trgom in je zato Kraljevini Španiji naložila, naj ustavi izvajanje sheme ter od upravičencev izterja razliko med plačanim davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom od dohodkov pravnih oseb, za katerega bi bili ti upravičenci zavezani k plačilu, če bi imeli pravno obliko SAS, od davčnega obdobja za leto 2000, pri čemer zlasti ni izključena hipoteza, da gre za pomoč *de minimis*.[5]

II. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

9. Klub FC Barcelona je 7. decembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložil tožbo za razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa, v kateri je navedel pet tožbenih razlogov.

10. Z izpodbijano sodbo je Splošno sodišče, potem ko je zavrnilo prvi tožbeni razlog, ki ga je navedel klub FC Barcelona[6], ugodilo drugemu tožbenemu razlogu, ki se je nanašal na kršitev člena 107(1) PDEU zaradi napake glede obstoja prednosti, po eni strani, in kršitev načela dobrega upravljanja pri preučitvi obstoja navedene prednosti, po drugi strani.

11. V tem okviru je Splošno sodišče zlasti menilo, da je treba za preučitev, ali ukrep, sprejet z zakonom št. 10/1990, lahko zagotovi prednost, različne komponente davčne ureditve za nepridobitne organizacije presojati skupaj, ker tvorijo nerazdružljivo *celoto*, ki je bila z zakonom št. 10/1990 spremenjena zgolj, kar zadeva njeno osebno področje uporabe.[7]

12. Splošno sodišče je zato menilo, da je treba preučiti, ali je Komisija v izpodbijanem sklepu pravno zadostno dokazala, da je davčna ureditev nepridobitnih organizacij kot celota upravičence lahko postavila v ugodnejši položaj od tistega, v katerem bi bili, če bi morali delovati v obliki SAS.[8]

4 Člen 1 spornega sklepa.

5 Glej člen 2 in člen 4(1) in (4) spornega sklepa.

6 Prvi tožbeni razlog, ki ga je navedel klub FC Barcelona, 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. Glej točke od 25 do 37 izpodbijane sodbe.

7 Glej točko 53 izpodbijane sodbe.

8 Točka 54 izpodbijane sodbe.

13. Splošno sodišče je zlasti ugotovilo, da je bila v zadevnem obdobju v primeru štirih klubov, ki so upravičenci iz sporne ureditve, uporabljena preferenčna nominalna davčna stopnja v primerjavi s klubi, ki delujejo v obliki SAS.[9] Vendar pa je ugotovilo tudi, da je v okviru upravnega postopka klub Real Madrid opozoril, da je bil davčni odbitek za ponovno vlaganje izrednih dobičkov višji za SAS kot za nepridobitne organizacije, in da je bil glede na okoliščine ta odbitek lahko zelo velik.[10]

14. Splošno sodišče je ugotovilo, da je Komisija v spornem sklepu izključila, da bi relativna prednost, ki izhaja iz višje zgornje meje davčnih odbitkov, ki se uporabijo za SAS, lahko izravnala preferenčno davčno stopnjo, ki velja za nepridobitne organizacije, ker na eni strani ni bil predložen noben dokaz, da ta sistem davčnih odbitkov „načeloma in dolgoročneje zagotavlja večje prednosti“, in ker se na drugi strani davčni odbitki „zagotovi[jo] samo pod nekaterimi pogoji, ki se ne uporabljajo stalno“.[11]

15. V tem okviru je Splošno sodišče menilo, da Komisija, ki je nosila dokazno breme glede obstoja prednosti, ki izhaja iz davčne ureditve za nepridobitne organizacije, katere različnih komponent v zadevnem primeru ni bilo mogoče ločeno analizirati, ni mogla sklepati o obstoju takšne prednosti, ne da bi dokazala, da zgornja meja davčnih odbitkov na stopnji, ki je manj ugodna za nepridobitne organizacije kot pa za SAS, ni izravnala prednosti na podlagi nižje nominalne davčne stopnje.[12] Glede tega je Splošno sodišče ugotovilo, da je imela Komisija možnost, da v mejah svojih obveznosti preiskave v okviru upravnega postopka zahteva informacije, ki se izkažejo za upoštevne pri presoji, ki jo je treba opraviti v zvezi s tem.[13]

16. Glede ugotovitve pogojnega značaja davčnega odbitka je Splošno sodišče menilo, da ne zadostuje, da bi se zaključilo, da obstaja prednost. Po eni strani je ugotovilo, da je davčni odbitek lahko sam po sebi pomoč, kar upravičuje, da se – ne glede na njegov pogojni značaj – upošteva v okviru preizkusa obstoja prednosti. Po drugi strani je ugotovilo, da glede na to, da v spornem sklepu ni bila analizirana možnost za prenos davčnih odbitkov, v tem sklepu manjka presoja morebitne časovne izravnave učinkov tega davčnega mehanizma, ki bi lahko izravnala značaj, ki domnevno ni „stalen“, kot je navedla Komisija.[14]

17. Glede na zgoraj navedeno je Splošno sodišče ugotovilo, da Komisija ni pravno zadostno dokazala, da je bila s spornim ukrepom podeljena prednost njegovim upravičencem.

18. Posledično je Splošno sodišče razglasilo ničnost spornega sklepa, ne da bi preučilo druge trditve in pritožbene razloge, ki jih je navedel klub FC Barcelona.

III. Predlogi strank

19. Komisija v svoji pritožbi Sodišču predlaga, naj razveljavi izpodbijano sodbo, zadevo vrne Splošnemu sodišču in pridrži odločitev o stroških.

20. Klub FC Barcelona in Kraljevina Španija Sodišču predlagata, naj zavrne pritožbo Komisije in ji naloži plačilo stroškov postopka.

9 Točka 55 izpodbijane sodbe.

10 Točka 57 izpodbijane sodbe.

11 Točka 58 izpodbijane sodbe v zvezi s točko 68 spornega sklepa.

12 Točka 59 izpodbijane sodbe.

13 Prav tam.

14 Točka 60 izpodbijane sodbe.

IV. Analiza pritožbe

A. Kratka predstavitev trditev strank

21. Komisija je v svoji pritožbi navedla en pritožbeni razlog, ki se nanaša na kršitev člena 107(1) PDEU. Ta edini pritožbeni razlog je razdeljen na dva dela.

22. V prvem delu Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri presoji ocene, ki jo mora opraviti, da ugotovi, ali davčna ureditev podeljuje prednost upravičencem. Komisija Splošnemu sodišču očita, da je štelo, da ni potrebna le analiza meril obravnavane ureditve (na primer preferenčna davčna stopnja), zaradi katerih so upravičenci v bolj ugodnem položaju v primerjavi z drugimi podjetji, za katere velja splošna shema, ampak tudi analiza neugodnih elementov te ureditve, odvisnih od okoliščin zunaj sheme, ki se lahko v vsakem davčnem obdobju spremenijo (na primer davčni odbitek za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, ki je odvisen od naložbenih odločitev upravičenih podjetij), in sicer tudi, kadar so ti neugodni elementi naključni in ne morejo sistematično nevtralizirati prednosti ter jih ni mogoče predvideti z *ex ante* preizkusom obravnavane davčne ureditve.

23. Prvič, Komisija trdi, da je bila v spornem sklepu v nasprotju z navedbami Splošnega sodišča [15] analizirana samo ena shema pomoči, ne pa tudi individualne pomoči. Splošno sodišče naj bi napačno razložilo sporni sklep in člen 1(d) Uredbe št. 2015/1589 [16]. Zato je Komisija v skladu s sodno prakso lahko analizirala le splošne značilnosti davčne ureditve, da bi dokazala, da obstajajo merila, ki določajo državno pomoč, in ji ni bilo treba preučiti dejanske uresničitve pomoči za posamezne klube prejemnike. Ta dejanska uresničitev bi morala biti ugotovljena ob izterjavi.

24. Drugič, Komisija trdi, da iz sodne prakse izhaja, da je treba nacionalni ukrep, ki bi lahko bil državna pomoč, analizirati ob sprejetju davčne ureditve, ki je predmet analize, in ga oceniti *ex ante*, da se ugotovi, ali bi ta ureditev lahko podelila prednost. Dejansko se za določitev, ali gre za državno pomoč, ukrep, ki se izvaja brez predhodne priglasitve, ne more obravnavati bolj ugodno od priglašenega ukrepa.

25. Iz tega sledi, da je odločilni element za analizo merila, ali gre za prednost, zmožnost ukrepa, da podeli prednost. Torej dejstvo, da se lahko na podlagi poznejših elementov dokaže, da se v določenem številu primerov prednost ni pojavila, ne more biti odločilno za oceno, ali gre za prednost, zlasti takrat, ko mora Komisija analizirati shemo pomoči. Če so v nekem davčnem obdobju prednosti, ki jih prinaša obravnavana ureditev, v celoti izravnane z neugodnimi elementi, se prednost v tem obdobju ne pojavi, zato za to obdobje ni potrebna izterjava od zadevnega prejemnika.

26. 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, ker bi se zaradi te uporabe lahko posredno ali neposredno dajala prednost tem podjetjem. Ta prednost naj bi se pojavila vsakokrat, ko so ta podjetja ustvarila ugodnosti, ki so podlaga za davčno osnovo.

27. Komisija priznava, da v obravnavani zadevi davčna ureditev nepridobitnih organizacij določa davčni odbitek za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, ki je manjši od tistega, ki je določen v splošni ureditvi davka od dohodkov pravnih oseb. Splošno sodišče pa naj bi napačno uporabilo pravo pri oceni povezave med ugodnimi in neugodnimi elementi davčne ureditve nepridobitnih organizacij. Če namreč posebna ureditev določa tudi nekatere slabe strani ali neugodne elemente, ki se pojavijo samo

15 Glej zadnji del točke 69 izpodbijane sodbe.

16 Uredba Sveta (EU) št. 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2015, L 248, str. 9).

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 pa po mnenju Komisije v obravnavani zadevi ni tako.

28. Prvič, čeprav davčna stopnja in odstotek davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov spadata tako v splošno ureditev, kot tudi v posebno ureditev nepridobitnih organizacij, naj bi bil znesek odbitka odvisen od zunanjega dejavnika same ureditve in ni povezan z uporabo davčne stopnje. Povezan naj bi bil namreč z naložbeno politiko posameznega kluba v zvezi s prestopi igralcev v določenem davčnem obdobju. Torej gre za naključni element, ki ni povezan z dodelitvijo prednosti, ki je posledica uporabe preferenčne davčne stopnje, katerega učinek bi se lahko meril samo, ko se pojavi prednost v vsakem davčnem obdobju. V nasprotju z mnenjem Splošnega sodišča naj torej tega elementa ne bi bilo mogoče oceniti neločljivo od uporabe preferenčne davčne stopnje, ki je sama po sebi taka, da daje prednost upravičenim klubom.

29. Drugič, zadevna ureditev naj ne bi zagotavljala, da se z neugodnimi elementi te ureditve sistematično nevtralizirajo prednosti, ki jih zagotavlja. V obravnavani zadevi naj bi se davčna stopnja uporabljala za ugodnosti, odbitek pa naj bi temeljil na ponovnih naložbah nekaterih izrednih dobičkov, ki na področju nogometa v praksi izhajajo iz prestopov igralcev. Iz tega sledi, da naj zadevna elementa davčne ureditve med seboj ne bi bila primerljiva in naj se torej ne bi mogla nevtralizirati.

30. Tretjič, dejanski pojav prednosti naj bi se ocenil za vsako davčno obdobje v okviru dolgovanega letnega davka in bi se torej lahko vsako leto spreminjal. Ta pojavitev vključuje tudi davčne terjatve, do katerih so lahko upravičeni klubi v posameznem davčnem obdobju in jih torej ni mogoče določiti *ex ante*.

31. 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. Splošno sodišče naj bi v točki 59 napačno očitalo Komisiji, da ni zahtevala informacij, ki bi ji omogočile dokazati, da zgornja meja davčnih odbitkov na stopnji, ki je manj ugodna za nepridobitne organizacije kot pa za SAS, ni izravnala prednosti zaradi nižje davčne stopnje. Glede na ugotovitve v prvem delu edinega pritožnega razloga to dokazovanje ni bilo potrebno. Splošno sodišče v bistvu pričakuje, da Komisija *ex post* oceni podatke, ki so poznejši od sprejetja ukrepa. Ob sprejetju obravnavane davčne ureditve naj bi bilo namreč nemogoče predvideti način, kako bo znižana davčna stopnja delovala v povezavi z odbitnim zneskom zaradi davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov. Analiza *ex post*, potem ko se prednost pojavi, kot jo v bistvu zahteva Splošno sodišče, naj ne bi bila potrebna za določitev obstoja prednosti, ki je nastala zaradi državne pomoči. Rešitev, ki jo je sprejelo Splošno sodišče, naj bi torej dajala prednost nepriglašenim shemam pomoči pred tistimi, ki so bile priglašene.

32. Komisija ugovarja tudi trditvam, s katerimi klub FC Barcelona očita brezpredmetnost nekaterih njenih očitkov. Po mnenju Komisije se klub FC Barcelona, čeprav trdi, da so ta vprašanja in očitki brezpredmetni, v bistvu sklicuje na njihovo nedopustnost.

33. Klub FC Barcelona najprej trdi, da so nekateri očitki in elementi, ki jih navaja Komisija v svoji pritožbi, brezpredmetni. Prvič, Komisija naj bi se sklicevala na nova dejstva in predložila nove dokaze. Drugič, Komisija naj bi štela za dokazana tista dejstva, ki so bila ovržena z izpodbijano sodbo. Poleg tega naj nekatere trditve Komisije glede spornega sklepa ne bi bile resnične.

34. Vsebinsko, glede prvega dela edinega pritožbenega razloga Komisije klub FC Barcelona meni zlasti, da obravnavani ukrep ni shema pomoči, ampak omogoča posamezne pomoči štirim izrecno navedenim klubom. Komisija naj bi namreč v spornem sklepu opisala ukrep, namenjen samo štirim družbam, in navedla, da noben drug klub do njega ne bi bil upravičen.

35. Klub FC Barcelona tudi trdi, da naj davčna ureditev nepridobitnih organizacij navedenim štirim klubom ne podeljuje nobene prednosti. S pravnega vidika naj bi bila španska davčna ureditev zasnovana tako, da se poskrbi za davčno nevtralnost in da se zagotovi, da se za nepridobitne organizacije in gospodarske družbe uporablja enaka efektivna davčna stopnja. S praktičnega vidika naj bi se za obstoj prednosti ugotavljali učinki, in ne pravna oblika, v skladu s sodno prakso pa je treba analizirati vse elemente obravnavane pravne ureditve, in sicer tiste, ki podeljujejo prednost, in tiste, ki jo izravnavajo, ter njihove kumulativne učinke.

36. V obravnavani zadevi naj bi obveznost preoblikovanja v SAS vplivala na davčno stopnjo in na stopnjo davčnih odbitkov, ki se uporabljajo. Posledično naj bi bilo za ustrezno oceno obravnavanega nacionalnega ukrepa treba upoštevati indice in dokaze, v skladu s katerimi bi bilo mogoče prepoznati, da gre za državno pomoč, in tiste, ki dokazujejo odsotnost te pomoči. Komisija naj bi zato dvakrat napačno uporabila pravo pri oceni, ali gre za prednost: po eni strani naj bi se osredotočila na nominalno davčno stopnjo, čeprav naj bi bila pomembna efektivna davčna stopnja; po drugi pa bi morala, kjer davčna ureditev, kakršna je obravnavana, predvideva obstoj davčnih terjatev, katerih učinki se lahko razdelijo na več davčnih obdobij, opravljena analiza zadevati srednje in dolgoročno obdobje.

37. Klub FC Barcelona v zvezi z drugim delom edinega pritožbenega razloga Komisije trdi, da je obveznost nepristranskosti in skrbne presoje Komisiji nalagala, da mora analizirati vse učinke ukrepa, tudi tiste, ki izravnavajo ali nevtralizirajo morebitno prednost.

38. Prvič, Komisija naj bi obstoj prednosti zamešala z določitvijo višine pomoči. Pojem prednosti naj bi bil isti za vse individualne pomoči in za sheme pomoči. Sodna praksa Komisiji ne omogoča, da bi izvajala delno analizo učinkov ukrepa, pri čemer bi upoštevala samo učinke, ki ustvarjajo prednost (kot je nominalna davčna stopnja), in ne tistih, ki jo izravnavajo (kot so davčni odbitki). Komisija naj v spornem sklepu ne bi analizirala različnih splošnih značilnosti sheme, kot so davčni odbitki, ki se uporabljajo, običajnost teh odbitkov na zadevnem trgu ali pomen davčnih olajšav.

39. Drugič, potreba po izvedbi analize *ex ante* naj ne bi onemogočala upoštevanja davčnih odbitkov. Komisija naj bi imela 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 ureditev deluje v praksi. V vsakem primeru naj v spornem sklepu ne bi bila opravljena nobena analiza *ex ante*.

40. Tretjič, klub FC Barcelona meni, da naj bi iz obveznosti Komisije, da izvede upravni postopek s potrebno skrbnostjo in nepristranskostjo, izhajalo, da ima obveznost enako intenzivno oceniti elemente, ki nakazujejo na obstoj in odsotnost pomoči. Komisija se zato ne bi smela osredotočiti samo na elemente, ki dokazujejo obstoj pomoči. Morala bi upoštevati efektivno davčno stopnjo ob upoštevanju davčnih odbitkov, predstavljenih v upravnem postopku.

41. Četrtič, klub FC Barcelona navaja, da ima Komisija obveznost, da dokaže obstoj prednosti, tako da analizira vse kumulativne učinke ukrepa za upravičence. Torej naj ne bi zadostovala analiza samo 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 vzpostavljena 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 odsotnost prednosti, bi morala Komisija pridobiti potrebne informacije tako, da jih zahteva od zadevne države članice.

42. Kraljevina Španija predhodno ugotavlja, da bi napake v oceni, ali so davčni ukrepi državna pomoč, lahko vplivale na institucionalno ravnotežje, določeno v Pogodbah, ker člen 107 PDEU Komisiji ne bi podeljeval samostojnih normativnih pooblastil v sektorju davka od dohodkov pravnih oseb. Davčna stopnja naj bi bila nujni element pravne ureditve davka ter naj bi spadala v davčno avtonomijo in v pristojnost držav članic. Če ocena Komisije ni dovolj stroga, to spodkopava pristojnosti držav članic.

43. Kraljevina Španija meni, da je napačno šteti, da bi lahko samo obstoj drugačne davčne stopnje pomenil, da gre za državno pomoč. Čeprav je davčna stopnja temeljni element vseh davčnih ukrepov, ne zadostuje, 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 analizo, ali se davčne olajšave uporabljajo ali ne. Z uporabo takega pristopa bi se štelo, da morebitna razlika med davčnimi stopnjami med podjetji pomeni podelitev ugodnosti, kar bi bilo napačno. Španska vlada meni, da bi racionalen nacionalni zakonodajalec pripravil davčni ukrep ob upoštevanju posledic uporabe davčne stopnje in odbitkov. Odbitki naj se torej ne bi mogli šteti za element, ki ni povezan z določitvijo stopnje davka, niti kot naključni element, odvisen od zunanjih dejavnikov.

44. V obravnavani zadevi naj bi analiza poteka davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov v španskem davčnem pravu po več zakonskih spremembah dokazovala, da je zakonodajalec pri določitvi davčne stopnje upošteval elemente za omejitev davčnega dolga. Obstajala naj bi torej jasna povezava med določitvijo davčne stopnje in uporabljeno stopnjo davčnega odbitka, ob upoštevanju elementov, ki določajo znesek davčnega dolga in so torej tesno povezani med sabo. Posledično davčna stopnja ni mogla biti ločena od drugih komponent davčne ureditve, in sicer zaradi pomena davčnih odbitkov za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, zlasti v sektorju profesionalnega nogometa, in zaradi ponavljajoče se narave teh odbitkov.

45. Kraljevina Španija tudi trdi, da stopnja dokaznega bremena, ki ga zahteva Splošno sodišče v izpodbijani sodbi, ni višja od tiste, ki se zahteva v sodni praksi. Skrbni in nepristranski pregled, ki ga mora opraviti Komisija, bi moral zagotavljati, da ima pri sprejetju končne odločitve na voljo čim bolj popolne in zanesljive informacije. V obravnavani zadevi pa naj ne bi bilo tako.

B. Pravna presoja

46. Glede na tesno povezavo med dvema deloma edinega pritožbenega razloga, ki ga je navedla Komisija, in sicer prvim, ki se nanaša na napačno uporabo prava pri analizi, potrebni za ugotovitev, ali gre za prednost v smislu člena 107(1) PDEU, in drugim, ki se nanaša na napačno oceno obveznosti skrbne presoje in dokaznega bremena, menim, da je treba oba dela pritožbenega razloga obravnavati skupaj. Pred analizo tega edinega pritožbenega razloga pa je treba analizirati trditve kluba FC Barcelona v zvezi z dopustnostjo nekaterih vidikov obrazložitve Komisije.

1. Dopustnost nekaterih trditev Komisije in dokumenta v prilogi k pritožbi

47. Klub FC Barcelona najprej trdi, da so nekatere ugotovitve Komisije in dokument, ki ga je Komisija predložila k pritožbi kot dokaz, brezpredmetni. Kot je ugotovila Komisija, se trditve, ki jih je v zvezi s tem navedel klub FC Barcelona, bolj kot na brezpredmetnost nanašajo na vidike v zvezi z nedopustnostjo.

48. Prvič, klub FC Barcelona trdi, da naj bi se Komisija v svoji pritožbi sklicevala na nova dejstva in da naj bi predložila nove dokaze. Predvsem naj bi prvič trdila, da je davčni odbitek za ponovno vlaganje izrednih dobičkov naključni dejavnik in neodvisen od nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb. Da bi dokazala svojo trditev, naj bi kot dokaz predložila nov dokument, ki vsebuje podatke o prestopih, ki sta jih izvedla kluba FC Barcelona in Real Madrid med letoma 1991 in 2016. Poleg tega naj bi Komisija navedla nova dejstva, ki so brezpredmetna in v vsakem primeru napačna v zvezi z nacionalno zakonodajo, ko je najprej v pritožbi trdila, da naj bi se odbitki za ponovno vlaganje izrednih dobičkov uporabljali na davčni osnovi, ki se razlikuje od tiste, za katero se uporablja davčna stopnja, da pred letom 2011 odbitek ni mogel presegati skupnega zneska davka in da od leta 2012 ta odbitek ni mogel presegati 25 % tega zneska.

49. Glede tega je treba spomniti, da je, kot izhaja iz člena 256(1), drugi odstavek, PDEU in člena 58, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije, pritožba omejena na pravna vprašanja. Splošno sodišče je torej edino pristojno za ugotavljanje in presojo upoštevnih dejstev ter presojo dokazov.[17] Sodišče v okviru pritožbe zlasti ni pristojno za novo presojo dejstev na podlagi dokazov, ki niso bili predloženi pred Splošnim sodiščem.[18]

50. 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 torej omejena na presojo pravnih ugotovitev o razlogih, o katerih se je razpravljalo na prvi stopnji.[19] Vendar pa je iz sodne prakse tudi razvidno, da ima tožeča stranka pravico, da vloži pritožbo, v kateri se pred Sodiščem sklicuje na razloge, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija njeno utemeljenost.[20]

51. V izpodbijani sodbi je Splošno sodišče v bistvu razglasilo sporni sklep za ničen ter Komisiji očitalo, da ni izvedla dovolj podrobne preiskave in da ni pravno zadostno dokazala, da je bila s spornim ukrepom podeljena prednost njegovim upravičencem.[21] Komisija naj zlasti ne bi upoštevala posebnosti sektorja, na katerega se nanaša sporni ukrep, in sicer sektorja profesionalnega nogometa, z vidika pomena davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, s čimer je napačno uporabila pravo in kršila obveznost skrbne presoje.[22]

52. Splošno sodišče pa v izpodbijani sodbi ni zavzelo dokončnega stališča glede tega, ali v obravnavani zadevi obstaja prednost za upravičence obravnavanega ukrepa. Splošno sodišče namreč ni odločilo, ali so ti odbitki dejansko izravnali ugodnost, ki izhaja iz uporabe preferenčne davčne stopnje za zadevne štiri klube, in torej ali je bila z zadevno ureditvijo dana prednost tem klubom v primerjavi z drugimi primerljivimi subjekti, za katere se uporablja splošna ureditev.

53. V tem okviru, kar zadeva trditev kluba FC Barcelona, da naj bi Komisija v pritožbi prvič opredelila obravnavani odbitek kot naključni dejavnik, neodvisen od nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, je treba ugotoviti, da Komisija v prvem delu svojega edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ko je štelo, da mora za določitev, ali obstaja prednost, ki izhaja iz odstopajoče davčne ureditve, zaradi tega, ker je neločljivo povezana z drugimi elementi te ureditve, upoštevati neugodni element (v obravnavani zadevi zadevni odbitek), ki se pojavi zaradi okoliščin, ki so zunanje glede na ureditev in spremenljive (v obravnavani zadevi so to politične odločitve klubov za naložbe) ter ne zagotavljajo, da bodo prednosti nevtralizirane v vseh davčnih obdobjih. V tem smislu, in sicer v smislu elementa davčne ureditve, odvisnega od zunanjih okoliščin, ki se vsako davčno obdobje spreminja, je Komisija opredelila obravnavani davčni odbitek kot naključni dejavnik, neodvisen od stopnje davka od dohodka pravnih oseb.

54. Razlog, ki ga navaja Komisija, zadeva vprašanje glede elementov, ki jih mora upoštevati pri analizi davčne ureditve, da ugotovi, ali bi se s tako ureditvijo lahko podelila prednost upravičencem. Gre za pritožbeni razlog, s katerim se izpodbija utemeljenost pravne rešitve, podane v sodbi Splošnega sodišča, ki je dopusten. Povezan je tudi z analizo, opravljeno v spornem sklepu (in sicer v točki 68 spornega sklepa), in z obrazložitvijo izpodbijane sodbe.[23] Iz zgoraj navedenega po mojem mnenju izhaja, da ugovoru kluba FC Barcelona glede tega vidika ni mogoče ugoditi.

17 Glej med drugim sodbo z dne 28. maja 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisija (C-309/19 P, EU:C:2020:401, točka 10 in navedena sodna praksa).

18 Sklep z dne 28. novembra 2018, Le Pen/Parlament (C-303/18 P, neobjavljen, EU:C:2018:962, točka 78 in navedena sodna praksa).

19 Glej med drugim 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).

20 Glej sodbe z dne 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall in drugi/Komisija (C-176/06 P, neobjavljena, EU:C:2007:730, točka 17); z dne 10. aprila 2014, Komisija/Siemens Österreich in drugi (od C-231/11 P do C-233/11 P, EU:C:2014:256, točka 102), in nazadnje z dne 19. marca 2020, ClientEarth/Komisija (C-612/18 P, neobjavljena, EU:C:2020:223, točka 15).

21 Glej točke od 59 do 67 izpodbijane sodbe.

22 Glej točko 69 izpodbijane sodbe.

23 Glej točke od 57 do 60 izpodbijane sodbe, ki podpirajo zaključke, ki jih je sprejelo Splošno sodišče v točki 67.

55. V zvezi z novim dokumentom v prilogi k pritožbi pa je treba ugotoviti, kot priznava tudi sama Komisija v repliki, da je namenjen temu, da se dokaže, da naj obravnavani odbitki v nekaterih davčnih obdobjih ne bi dejansko nevtralizirali prednosti, ki jih prinaša uporaba preferenčne davčne stopnje za zadevne klube. Torej gre za dokazni element, ki ni bil predložen Splošnemu sodišču, ki je namenjen temu, da se z njim dokažejo dejstva, in ki je kot tak nedopusten ob uporabi sodne prakse, navedene v točki 49 zgoraj.

56. V zvezi z novimi trditvami Komisije glede nacionalnega prava menim, da če so bile navedene za dopolnitev obrazložitve spornega sklepa glede vsebine zakonodaje o davčnih odbitkih za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, jih je treba šteti za nedopustne in jih torej ni mogoče upoštevati.[24]

57. Drugič, klub FC Barcelona meni, da naj bi Komisija štela, da so dokazana dejstva, ki so bila ovržena z izpodbijano sodbo. Netočno naj bi bilo zlasti, da naj bi Komisija v spornem sklepu dokazala, da je davčna ureditev, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, ugodnejša od tiste, ki se uporablja za gospodarske družbe.

58. Glede tega menim, da trditev Komisije, ki ji klub FC Barcelona oporeka, ni namenjena temu, da pod vprašaj postavi dejansko ugotovitev Splošnega sodišča, ki se, kot izhaja iz točke 52 zgoraj, ni izreklo o vprašanju, katera ureditev je dejansko bolj neugodna. To trditev je treba razumeti predvsem v okviru vprašanja, ali je Komisija v obravnavani zadevi dovolj dobro dokazala obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, ki je povezano s predmetom pritožbe, ki jo je vložila Komisija.

59. Menim, da je z vidika ugotovitev iz točke 52 zgoraj vse trditve, ki so jih stranke navedle v svojih spisih glede vprašanja, ali obravnavana odstopajoča davčna ureditev dejansko prinaša take neugodne posledice, da te izravnajo prednost, ki izhaja iz preferenčne davčne stopnje, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, treba šteti za nedopustne, ker se ne nanašajo na pravno rešitev, ki jo je podalo Splošno sodišče v izpodbijani sodbi.

2. Načela, ki izhajajo iz sodne prakse v zvezi z ugotovitvijo obstoja prednosti, zlasti davčne prednosti, v smislu člena 107(1) PDEU

60. Da bi lahko vsebinsko analizirali očitke Komisije zoper sodbo Splošnega sodišča, menim, da je treba spomniti na nekatera načela iz sodne prakse v zvezi z ugotavljanjem obstoja prednosti, zlasti davčne prednosti, v smislu člena 107(1) PDEU.

a) Pojem prednosti, zlasti davčne prednosti

61. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, da so izpolnjeni vsi naslednji pogoji. Prvič, obstajati mora ukrep države ali ukrep prek državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, upravičencu mora dati selektivno prednost. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali pa mora obstajati možnost za to.[25]

62. Ta zadeva se nanaša izključno na tretjo od teh zahtev, natančneje na pogoj, da mora obravnavani ukrep dati prednost upravičencu.

24 Iz sodne prakse namreč izhaja, da neobrazložitve ni mogoče odpraviti tako, da zadevna oseba spozna razloge za odločbo med postopkom pred sodiščem Unije (glej sodbo z dne 13. junija 2013, Versalis/Komisija, C-511/11 P, EU:C:2013:386, točka 141 in navedena sodna praksa).

25 Glej sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group SA in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 19).

63. Glede te zahteve je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za državno pomoč šteje posredovanje v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno daje prednost podjetjem ali ki ga je treba razumeti kot gospodarsko korist, ki je upravičeno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo.[26]

64. Tako se za pomoč štejejo zlasti intervencije, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in so zato, ne da bi bile subvencije v ozkem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke.[27]

65. Iz tega sledi, prav tako v skladu z ustaljeno sodno prakso, da nacionalni ukrepi, ki podelijo davčno ugodnost in ki, čeprav ne gre za prenos državnih sredstev, postavijo prejemnike v ugodnejši finančni položaj v primerjavi z drugimi zavezanci, dajejo selektivno prednost prejemnikom in so zato državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.[28]

66. Tako je Sodišče priznalo, da so lahko državne pomoči na primer nacionalni ukrepi, ki določenim podjetjem odobrijo davčno oprostitev[29] ali ki določajo omejitve višine davka[30] ali znižanje davka[31] ali davčni odbitek[32] ali odlog plačila običajno zapadlega davka[33]. Merilo za oceno obstoja prednosti na davčnem področju je v bistvu, da lahko ukrep postavi upravičenca v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, ker ima drugačno davčno breme.[34]

67. Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da ima pojem prednosti, s katerim se ukrep opredeli kot državna pomoč, objektiven značaj ne glede na razloge, zaradi katerih je bil sprejet.[35] Dejansko ima pojem državne pomoči, kot je opredeljen v PDEU, pravno naravo in se mora razlagati na podlagi objektivnih elementov.[36] Poleg tega izhaja iz sodne prakse, da člen 107(1) PDEU ne ločuje med državnimi ukrepi glede na njihove razloge in cilje, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljane tehnike.[37]

b) Načela na področju dokazov in obveznosti glede potrebne skrbnosti in nepristranskosti Komisije

68. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da mora Komisija dokazati obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU[38] in zato tudi predložiti dokaze o izpolnjevanju zahteve po podelitvi selektivne prednosti upravičencem.

26 Glej med drugim sodbo z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 65). Glej tudi sodbo z dne 15. maja 2019, Achema in drugi (C-706/17, EU:C:2019:407, točki 74 in 83 ter navedena sodna praksa).

27 Glej med drugim sodbi z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 66 in navedena sodna praksa), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Aer Lingus in Ryanair Designated Activity (C-164/15 P in C-165/15 P, EU:C:2016:990, točka 40 in navedena sodna praksa).

28 Glej sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group SA in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 21). Glej tudi sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Aer Lingus in Ryanair Designated Activity (C-164/15 P in C-165/15 P, EU:C:2016:990, točka 41 in navedena sodna praksa).

29 Glej sodbi z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 90).

30 Glej sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke 12, 100 in 108).

31 Glej sodbo z dne 15. decembra 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, zlasti točki 8 in 50).

32 Glej sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 117).

33 Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, točka 45).

34 V tem smislu poleg sodne prakse, navedene v opombi 28, glej sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 93 in 103). Tukaj ne bom obravnaval občutljivega vprašanja selektivnosti davčnega ukrepa, ker ni predmet te pritožbe.

35 Sodba z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 17).

36 Glej med drugim sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 111).

37 Glej med drugim sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 87 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 15. maja 2019, Achema in drugi (C-706/17, EU:C:2019:407, točka 86 in navedena sodna praksa).

38 Sodba z dne 19. septembra 2018, Komisija/Francija in IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, točka 110).

69. Iz sodne prakse Sodišča v zvezi z načeli s področja predložitve dokazov na področju državnih pomoči izhaja zlasti, da je Komisija dolžna skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve izpodbijanih ukrepov, tako da ima v ta namen pri sprejetju končne odločbe o obstoju pomoči in – če je primerno – neskladnosti ali nezakonitosti pomoči na voljo najzanesljivejše in najpopolnejše podatke. [39]

70. Iz sodne prakse tudi izhaja, da je treba pri analizi različnih sestavnih elementov pomoči upoštevati vse pravne ali dejanske vidike pomoči. [40] Zlasti glede ocene davčne ureditve, kakršna je državna pomoč, je Sodišče pojasnilo, da je treba tako ureditev analizirati v celoti [41] in upoštevati njene posebne značilnosti. [42]

71. Sodišče je pojasnilo, da mora Komisija pri presoji obstoja prednosti iz člena 107(1) PDEU opraviti splošno presojo zadevnega ukrepa pomoči glede na podatke, ki so na voljo, in predvidene spremembe ob sprejetju odločitve o dodelitvi pomoči, ob upoštevanju zlasti okvira, v katerega spada navedena pomoč. [43]

72. V tem okviru mora Komisija preučiti upoštevne podatke, ki jih prejme med postopkom preiskave in ki lahko pojasnijo, ali lahko obravnavani ukrep podeli prednost v smislu člena 107(1) PDEU. [44]

73. V posebnem primeru sheme pomoči iz sodne prakse izhaja, da se Komisija lahko omeji na preučitev značilnosti zadevne sheme, zato da v obrazložitvi zadevnega sklepa presodi, ali zaradi pravil, ki so določena s to shemo, ta daje občutno prednost upravičencem. Iz tega sledi, da Komisija v sklepu, ki se nanaša na tako shemo pomoči, ni dolžna opraviti analize pomoči, ki je bila na podlagi take sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru. Šele v fazi izterjave pomoči bo treba preveriti individualne okoliščine posameznih zadevnih podjetij. [45]

74. Iz te sodne prakse izhaja, da se v primeru sheme pomoči lahko Komisija, ki mora na podlagi sodne prakse, navedene v odstavkih od 68 do 72 zgoraj, dokazati izpolnjevanje vseh meril, ki določajo državno pomoč, vključno z obstojem selektivne prednosti, in sicer na podlagi splošne analize, ki upošteva vse pravne in dejanske vidike same pomoči, omeji na preučitev splošnih značilnosti same pomoči in ni dožna obravnavati vsakega posameznega primera pomoči, da preveri, ali ta sistem vsebuje elemente pomoči. [46]

c) Potreba po analizi ex ante

75. Iz sodne prakse izhaja, da je treba pri davčnih ureditvah, kakršna je ta v obravnavani zadevi, ki se uporabljajo na letni ali periodični podlagi, razlikovati med sprejetjem sheme pomoči na eni strani in dodelitvijo letnih pomoči na podlagi te ureditve na drugi. [47]

39 Glej sodbe z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 90); z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 63), in z dne 19. septembra 2018, Komisija/Francija in IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, točka 110).

40 Sodba z dne 25. junija 1970, Francija/Komisija (47/69, EU:C:1970:60, točka 7).

41 Glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/0 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 98).

42 Glej v tem smislu sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101), in z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točki 19 in 24).

43 Glej sodbo z dne 1. oktobra 2015, Electrabel et Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, točka 104). Glede tega, da je treba pri presoji ukrepa glede na člen 107 PDEU upoštevati vse upoštevne dejavnike in njihovo ozadje, glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, točka 51).

44 Glej v tem smislu in po analogiji glede uporabe merila zasebnega vlagatelja sodbo z dne 1. oktobra 2015, Electrabel in Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, točki 103 in 105 ter navedena sodna praksa).

45 Glej sodbi 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 in navedena sodna praksa), in 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).

46 Glej sodbo z dne 15. decembra 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, točka 67).

47 Glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 22).

76. V skladu s sodno prakso je treba v takih primerih analizo, s katero se preveri, ali so izpolnjene zahteve za pojem državne pomoči in, zlasti, ali je izpolnjena zahteva za podelitev prednosti, opraviti glede na čas sprejetja zadevne davčne ureditve.[48] Torej gre za analizo *ex ante*.[49]

77. Ker mora ukrep, da se opredeli kot državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, dajati prednost upravičencem,[50] je namen te ocene *ex ante*, da se z vidika značilnosti obravnavane davčne ureditve ob njenem sprejetju preveri, ali bi lahko uporaba te ureditve povzročila nižje obdavčenje upravičencev od tistega, ki bi veljalo zanje, če bi se zanje uporabljala splošna ureditev obdavčenja.[51]

78. Iz zgoraj navedenega izhaja, da je na podlagi analize *ex ante* dokaz, da lahko odstopajoča davčna ureditev podeli prednost, odvisen od potrditve dejanske podelitve posameznih letnih pomoči ob uporabi te ureditve in torej od dokaza, da se je prednost v posameznih primerih uporabe te ureditve dejansko pojavila, kot je tudi v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 73 in 74.

79. V določenih primerih ureditev, kakršne so tiste, navedene v točki 75 zgoraj, je lahko glede na značilnosti ureditve nemogoče, da bi se na datum vzpostavitve odstopajoče ureditve in torej na podlagi analize *ex ante* ugotovilo, ali se je prednost, ki izhaja iz uporabe odstopajoče ureditve, dejansko pojavila v posameznem davčnem obdobju.[52]

80. Če na podlagi ocene *ex ante* ni mogoče natančno opredeliti prednosti in torej dejanske pojavitve prednosti v vseh davčnih obdobjih, pa to ne more preprečiti izvedbe analize *ex ante* za ugotovitev, ali obravnavana ureditev lahko pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Razlikovati je namreč treba med možnostjo preučitve obravnavanega načrta ukrepov v smislu člena 107(1) PDEU in možnostjo opredelitve natančne višine pomoči. Če, kot je navedeno zgoraj, prednosti ni mogoče opredeliti, to ne pomeni, da je država članica razbremenjena obveznosti priglasitve ukrepa, niti ne pomeni, da Komisija ureditve ne more preučiti v smislu navedene določbe.[53]

81. Glede tega je treba tudi ugotoviti, da iz sodne prakse izhaja, da Komisija pri svojih odločitvah na področju državne pomoči za ugotavljanje, ali so izpolnjene zahteve iz člena 107(1) PDEU, ne sme dajati prednosti državam članicam, ki pri izplačevanju pomoči kršijo obveznost priglasitve iz člena 108(3) PDEU v škodo tistih, ki programe pomoči priglasijo.[54]

82. Čeprav to načelo, ki se je razvilo v sodni praksi v zvezi z določanjem zahtev glede vpliva ukrepa na menjavo med državami članicami in na konkurenco, Komisije ne razbremenjuje obveznosti, da dokaže, da je izpolnjena zahteva glede prednosti,[55] pa v primeru nepriglašenih ukrepov določa, da se analizirajo vse zahteve pojma državne pomoči, tako da se ne daje prednost državi članici, ki ukrepa ni priglasila. Glede tega je treba spomniti, da je Sodišče večkrat ugotovilo, da je obveznost priglasitve eden od temeljnih elementov sistema nadzora, vzpostavljenega s PDEU na področju državnih pomoči.[56]

48 Sodba z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 22). Glede potrebe po analizi obstoja prednosti, ki se opravi glede na čas, v katerem je bila sprejeta odločitev o dodelitvi pomoči, glej tudi sodbo z dne 1. oktobra 2015, Electrabel et Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, točka 104).

49 V istem smislu glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, točki 48 in 51).

50 Glej sodno prakso, navedeno v točki 63 zgoraj.

51 Glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 24; glede tega glej tudi točko 19).

52 Glej na primer sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 19).

53 Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, točke od 48 do 53).

54 Glej sodbe z dne 14. februarja 1990, Francija/Komisija (imenovana Boussac Saint-Frères, C-301/87, EU:C:1990:67, točka 33); z dne 29. aprila 2004, Italija/Komisija (C-298/00 P, EU:C:2004:240, točka 49), iz 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).

55 Glede tega glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, točke od 65 do 67), katerega analizo je vsebinsko potrdilo Sodišče v točki 103 sodbe z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Glej sodbo z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, točka 56 in navedena sodna praksa).

83. Taka preferenčna obravnava bi po mojem mnenju obstajala v primeru, če bi pri oceni davčne ureditve, kakršna je ta, omenjena v točki 75, ki je zadevna država članica ni priglasila, Komisija na podlagi naknadno zbranih podatkov morala ugotavljati, ali se je z uporabo obravnavane sheme za upravičence dejansko pojavila prednost v vseh obravnavanih davčnih obdobjih, ali če bi morala ugotoviti, ali so bile prednosti, ki so se pojavile v nekaterih davčnih obdobjih, izravnane z neugodnimi učinki v drugih davčnih obdobjih. Iz sodne prakse, navedene v točkah 73, 74 in 78 zgoraj, izhaja, da se mora v takih primerih prednost – in torej njena dejanska pojavitev v posameznih zadevnih davčnih obdobjih – količinsko opredeliti ob ustrezni izterjavi.

84. Za zaključek, iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je treba ob uporabi sodne prakse Sodišča v primeru odstopajočih davčnih ureditev, ki se uporabljajo na letni podlagi ali periodično, šteti, da je obstoj prednosti dokazan, če Komisija glede na splošno ureditev, ki se uporablja v referenčnem okviru, ki je predmet preučitve, na podlagi analize *ex ante*, skladne z načeli, določenimi v zgornjem delu, dokaže, da bi obravnavani ukrep lahko postavil upravičence v ugodnejši finančni položaj od drugih zadevnih zavezancev. Točna količinska opredelitev prednosti in torej njena morebitna dejanska pojavitev v vseh obravnavanih davčnih obdobjih bo določena ob izterjavi na podlagi vseh upoštevnih elementov. [57]

85. V nadaljevanju bom z vidika načel, predstavljenih v tem delu, analiziral očitke Komisije zoper izpodbijano sodbo.

3. Pravna presoja edinega pritožbenega razloga

a) Vprašanje, ali je bila v spornem sklepu obravnavana samo ena shema pomoči ali tudi posamezne pomoči

86. Najprej je treba preučiti trditev Komisije, da je Splošno sodišče v točki 69 izpodbijane sodbe napačno menilo, da je treba sporni sklep razlagati kot sklep, ki se hkrati nanaša na shemo pomoči in na posamezne pomoči. Dejansko bi se v primeru, če bi se štelo, da je Komisija v spornem sklepu preučila samo eno shemo pomoči, kot je navedeno v točkah 73 in 74 zgoraj, čeprav ima obveznost dokazati, da so izpolnjene vse zahteve iz člena 107(1) PDEU, lahko v ta namen omejila na to, da preuči splošne značilnosti same sheme, in ne bi bila dolžna preučiti vseh posameznih primerov uporabe, da bi preverila, ali ta shema vsebuje elemente pomoči.

87. Glede tega je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče na koncu izpodbijane sodbe v točki 69 štelo, da je v spornem sklepu poleg opredelitve obravnavane sheme kot sheme pomoči, v obrazložitvi in izreku [58] odločeno glede individualno dodeljene pomoči štirim poimensko navedenim klubom z navedbo, da je treba te individualne pomoči „šteti za nezakonito in nezdružljivo pomoč“. Splošno sodišče je na podlagi tega sklepalo, da je treba sporni sklep v nasprotju s tem, kar je trdila Komisija, šteti za sklep, ki se nanaša na shemo pomoči in individualne pomoči.

88. Glede tega je treba ugotoviti, da je v skladu s členom 1(d) Uredbe št. 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.

57 Glej v istem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, točka 54).

58 Splošno sodišče navaja uvodno izjavo 90 in člen 1 spornega sklepa. Komisija dejansko tudi v členih 2 in 3 spornega sklepa v verodostojni španski različici uporablja izraz individualne pomoči (*ayuda individual*).

89. V obravnavani zadevi ni dvoma, da se je v spornem sklepu obravnavala shema pomoči v smislu člena 1(d) Uredbe št. 2015/1589. To je razvidno iz besedila sedme dodatne določbe zakona št. 10/1990[59], iz katere izhaja uporaba odstopajoče ureditve za obravnavane klube, ki spada v opredelitev sheme iz prejšnjega odstavka. V spornem sklepu je tudi v več točkah davčna ureditev, ki izhaja iz obravnavanega ukrepa, opredeljena kot shema pomoči[60].

90. Končno, samo Splošno sodišče ne zanika, da je bila v spornem sklepu analizirana shema pomoči, vendar meni, da je Komisija zavzela stališče tudi o posameznih individualnih pomočeh.

91. Glede tega je treba spomniti, da je v skladu s členom 1(e) Uredbe št. 2015/1589 „individualna pomoč“ pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki jo je treba uradno prijaviti in ki je dodeljena na podlagi sheme pomoči. Ker glede na ugotovitve v zgornjih odstavkih ni dvoma, da so bili posamezni ukrepi pomoči – če se tako opredelijo[61] – štirim zadevnim klubom (in sicer določitev davkov za vsako davčno obdobje na podlagi uporabe davčne ureditve za nepridobitne organizacije) dodeljeni v okviru sheme pomoči, je upoštevna samo druga možnost iz te določbe.

92. Iz sodne prakse izhaja, da so individualni ukrepi za izvedbo sheme pomoči, ki bi jo morala država članica kot tako priglasiti, samo ukrepi za izvedbo splošne sheme pomoči, ki jih načeloma ni treba priglasiti Komisiji.[62] Iz tega izhaja, da posameznih ukrepov pomoči, odobrenih zadevnim klubom, ki so posledica samodejne uporabe obravnavane davčne ureditve, ki se lahko opredeli kot shema pomoči, ne bi bilo treba priglasiti Komisiji in jih torej ni mogoče opredeliti kot „individualnih pomoči“ v skladu s členom 1(e) Uredbe št. 2015/1589.

93. Napačno je torej, da je Komisija v spornem sklepu kot individualno pomoč opredelila ukrepe za izvajanje obravnavane sheme in da je posledično Splošno sodišče v točki 69 izpodbijane sodbe štelo, da se ta sklep nanaša hkrati na shemo pomoči in na individualne pomoči.

94. Zaključiti je torej treba, da je Komisija v spornem sklepu analizirala izključno shemo pomoči, in ker so bili identificirani upravičenci te sheme ali vsaj nekateri izmed njih,[63] je zavzela stališče o posameznih ukrepih za izvajanje te sheme pomoči.

b) Trditve Komisije v zvezi z napačno uporabo prava s strani Splošnega sodišča glede analize, ki jo mora opraviti, da določi, ali gre za prednost

95. Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba obravnavati očitek Komisije, da je Splošno sodišče v izpodbijani sodbi napačno uporabilo pravo pri presoji ocene, ki jo mora opraviti, da ugotovi, ali davčna ureditev podeljuje prednost upravičencem, zlasti pa ocene glede povezave med ugodnimi in neugodnimi elementi sheme.

59 Besedilo te določbe je navedeno v opombi 4 spornega sklepa.

60 Glej uvodne izjave 47, 78 in 90 ter člene od 2 do 6 sporne odločbe.

61 Kar očitno izhaja iz rezultata pritožbe, ki jo je vložil klub FC Barcelona zoper sporni sklep.

62 Glede tega glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 1994, Italija/Komisija (C-47/91, EU:C:1994:358, točka 21).

63 Glede tega ugotavljam, da besedilo člena 1 spornega sklepa in zlasti uporaba izraza „*zlasti*“ dopuščata možnost, da bodo identificirani nadaljnji upravičenci obravnavane splošne sheme.

1) Obrazložitev Splošnega sodišča

96. Ugotoviti je treba, da je Splošno sodišče v izpodbijani sodbi zlasti menilo, da je treba za določitev, ali davčna ureditev, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, lahko upravičence (in sicer klube, za katere se je uporabljala na podlagi določbe o izjemi iz zakona št. 10/1990) postavi v ugodnejši položaj od tistega, v katerem bi se znašli, če bi morali poslovati v obliki SAS, preučiti različne komponente te davčne ureditve kot celoto. Ta pristop je skladen s sodno prakso iz točk 70 in 71 zgoraj. Splošno sodišče je tudi opredelilo komponente obravnavane sheme kot nerazdružljivo celoto.[64]

97. Splošno sodišče je ugotovilo tudi, da je Komisija pravilno ugotovila, da je bila v primeru štirih klubov, ki so upravičenci iz sporne ureditve, v zadevnem obdobju uporabljena preferenčna nominalna davčna stopnja v primerjavi s klubi, ki delujejo v obliki SAS.[65] Gre za nesporno ugotovitev dejanskega stanja (ki se nazadnje načeloma ne izpodbija v pritožbenem postopku).

98. V naslednjih točkah[66] pa je Splošno sodišče menilo, da v analizi davčne ureditve nepridobitnih organizacij v celoti ocena prednosti, ki izhaja iz preferenčne davčne stopnje, ne more biti ločena od ocene drugih komponent te davčne ureditve, zlasti pa ocene davčnega odbitka za ponovno vlaganje izrednih dobičkov. Na podlagi ugotovitve, da je bilo med upravnim postopkom izpostavljeno, da je najvišji znesek tega odbitka nižji za nepridobitne organizacije kot za SAS, je Splošno sodišče Komisiji očitalo, da ni dovolj dobro preučila učinka tega odbitka. Menilo je, da na podlagi analize, ki jo je opravila, ni mogoče izključiti, da manjše možnosti davčnih odbitkov v ureditvi za nepridobitne organizacije lahko izravnajo prednost, ki izhaja iz nižje nominalne davčne stopnje. Posledično je Splošno sodišče Komisiji očitalo, da od Kraljevine Španije ni zahtevala dovolj informacij glede tega in da je s tem kršila obveznost skrbnosti pri izvedbi preiskovalnega postopka. Pritožba Komisije je osredotočena na te točke.

2) Vrsta analize, ki jo mora opraviti Komisija, in dejavniki, ki jih mora pri tej analizi upoštevati

99. Glede tega je treba ugotoviti, da mora Komisija, kot izhaja iz odstavkov od 75 do 77 zgoraj, v primeru davčne ureditve, kakršna je ta za nepridobitne organizacije, da preveri, ali so izpolnjeni pogoji za pojem državne pomoči in zlasti ali je izpolnjen pogoj za podelitev prednosti, opraviti analizo *ex ante*, ki se opravi glede na datum sprejetja obravnavane davčne ureditve.

100. Kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah od 69 do 72, je to analizo seveda treba opraviti skrbno in nepristransko, tako da se preuči ureditev kot celota in izvede globalna ocena, pri kateri se upoštevajo vse značilnosti te ureditve, da se ugotovi, ali gre za pomoč, ter na podlagi ocene vseh upoštevnih informacij, predloženih v postopku preiskave.

101. Iz tega sledi, da bi morala Komisija za to, da bi dokazala, da bi lahko bili zaradi davčne ureditve nepridobitnih organizacij njeni upravičenci postavljeni v ugodnejši finančni položaj v primerjavi z drugimi profesionalnimi nogometnimi klubi, upoštevati vse elemente te davčne ureditve, ki omogočajo, da se na podlagi analize *ex ante* ugotovi, ali obstaja prednost, in sicer tako ugodne kot tudi neugodne dejavnike.

64 Glej točki 53 in 54 izpodbijane sodbe.

65 Točka 55 izpodbijane sodbe.

66 Točke od 56 do 59 izpodbijane sodbe.

102. Vendar pa iz točk od 78 do 80 tudi izhaja, po eni strani, da na podlagi analize *ex ante* dokaz o tem, da bi lahko odstopajoča davčna ureditev podelila prednost, ni odvisen od dokaza, da se je prednost v posameznih primerih uporabe te sheme dejansko pojavila, in po drugi strani, da nezmožnost, da se na datum sprejetja odstopajoče ureditve ugotovi, ali se prednost, ki izhaja iz uporabe te ureditve, dejansko pojavi v vsakem davčnem obdobju ali ne, ne odvezuje Komisije od obveznosti analize, ali je lahko obravnavana ureditev državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

103. Na podlagi teh ugotovitev je treba presoditi primer, kakršen je ta v obravnavani zadevi, v katerem odstopajoča davčna ureditev predvideva uporabo preferenčne davčne stopnje in hkrati vključuje komponente, kot so davčni odbitki, ki potencialno lahko izravnajo prednost, ki izhaja iz uporabe te preferenčne davčne stopnje.

104. V takem primeru, če v okviru analize *ex ante*, in sicer glede na datum sprejetja davčne ureditve, ni mogoče določiti točnega obsega takih komponent in torej njihovega vpliva na obdavčitev, ker je ta obseg odvisen od realizacije shemi zunanjih elementov, ki se spreminjajo od enega davčnega obdobja do drugega [67] in ki se pojavijo šele po sprejetju same sheme, potem ne bo mogoče *ex ante* ugotoviti, ali bodo te komponente v vsakem davčnem obdobju uspele izravnati prednost, podeljeno z uporabo preferenčne davčne stopnje, predvidene v obravnavani davčni ureditvi. Drugače povedano, če ni mogoče *ex ante* določiti obsega davčnih odbitkov, ni mogoče *ex ante* vedeti, ali bodo ti uspeli v vseh davčnih obdobjih izravnati prednost, ki izhaja iz uporabe preferenčne davčne stopnje. Zato ne bo mogoče *ex ante* izključiti obstoja te prednosti v vseh upoštevnih davčnih obdobjih.

105. Samo če so te komponente, same ali v povezavi z drugimi elementi obravnavane davčne ureditve, take, da vedno in sistematično nevtralizirajo prednost, ki izhaja iz uporabe preferenčne davčne stopnje, bo na podlagi analize *ex ante* mogoče izključiti, da bi se zaradi uporabe teh komponent ta prednost dejansko pojavila v vseh davčnih obdobjih.

106. Če ni tako, analize dejanskega vpliva tovrstnih dejavnikov na prednost ne bo mogoče opraviti glede na datum sprejetja ukrepa, ampak bo lahko njihov vpliv ocenjen samo *ex post* na datum morebitne izterjave pomoči.

107. Tovrstnih komponent kot elementov davčne ureditve torej zagotovo ne bo mogoče zanemariti v analizi obravnavane davčne ureditve. Vendar jih ne bo mogoče upoštevati v analizi te ureditve *ex ante* v zvezi z obstojem prednosti. Vpliv navedenih dejavnikov pa bo pomemben za opredelitev obsega pomoči in njenega dejanskega pojava, ki se, kot je ugotovljeno v točki 80 zgoraj, razlikuje od analize *ex ante*, s katero se ugotavlja, ali obstaja prednost. [68]

3) Analiza davčne ureditve, uporabljena za nepridobitne organizacije, ki jo je opravila Komisija

108. Kot je razvidno iz točke 97 zgoraj, je Splošno sodišče v obravnavani zadevi ugotovilo, da je Komisija pravilno ugotovila, da odstopajoča davčna ureditev določa uporabo preferenčne davčne stopnje za klube, ki so upravičeni do te ureditve, kar jih samo po sebi lahko postavi v ugodnejši finančni položaj kakor klube, za katere se uporablja splošna davčna ureditev.

109. Nesporno je tudi, da glede na to, da na podlagi analize, ki se nanaša na datum sprejetja obravnavane sheme, ni mogoče *ex ante* določiti dejanskega vpliva davčnih odbitkov za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, Komisija ni mogla za vsako davčno obdobje *ex ante* določiti natančne stopnje obdavčitve, povezane z odstopajočo davčno ureditvijo. [69] Zato ni mogla izključiti, da so lahko

67 Kot sta lahko izbira poslovne politike upravičenca do oprostitve ali določitev davčnih stopenj s strani teritorialnih organov, kot je bilo v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, glej zlasti točke od 20 do 23).

68 Glej v istem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, točka 51).

69 Glej v istem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 19).

bili zaradi uporabe davčnih odbitkov za ponovno vlaganje izrednih dobičkov klubi, za katere se je ta davčna ureditev uporabljala, v vsakem davčnem obdobju manj obdavčeni od drugih klubov. Drugače povedano, Komisija ni mogla v vseh davčnih obdobjih izključiti obstoja prednosti za klube, upravičene do preferenčne davčne stopnje. Glede tega tudi ugotavljam, da ni sporno, da obravnavani odbitek ni bil pripravljen tako, da bi zagotavljal sistematično nevtralizacijo prednosti, podeljene z uporabo preferenčne davčne stopnje, v vseh davčnih obdobjih. [70]

110. V tem okviru, kot izhaja iz točk od 104 do 107 zgoraj, Komisija ni mogla – in torej ni mogla biti zavezana – upoštevati teh odbitkov v trenutku ugotovitve obstoja prednosti, ampak jih je bilo treba upoštevati v trenutku količinske opredelitve pomoči, da bi preverila dejansko pojavitev prednosti v različnih upoštevnih davčnih obdobjih.

111. V nasprotju z mnenjem Splošnega sodišča Komisija z morebitnim upoštevanjem teh odbitkov ne bi mogla na podlagi analize *ex ante* zaključiti, da bi lahko manjše možnosti odbitkov v ureditvi za nepridobitne organizacije vedno, in sicer v vsakem davčnem obdobju, izravnale prednost, pridobljeno z uporabo preferenčne davčne stopnje, in tako izključile obstoj prednosti v vseh davčnih obdobjih.

112. Glede tega ugotavljam tudi, da Komisija ob ugotovitvi na podlagi analize *ex ante*, da lahko ukrep podeli prednost upravičencem, ni bila dolžna preveriti, ali je ob upoštevanju vseh obravnavanih davčnih obdobij skupna obdavčitev, ki izhaja iz uporabe odstopajoče davčne ureditve, višja ali nižja od tiste, ki izhaja iz uporabe splošne ureditve.

113. Poleg tega, da tovrstno preverjanje *ex ante* ni mogoče, ker ni mogoče *ex ante* določiti stopnje in s tem učinka obravnavanih odbitkov v vsakem davčnem obdobju, je namreč treba ugotoviti, da je bila izjema od splošne davčne ureditve, ki se uporablja za nogometne klube, v skladu s katero se za upravičene klube uporablja preferenčna davčna stopnja, predvidena v davčni ureditvi za nepridobitne organizacije, zasnovana za nedoločen čas. [71] Iz tega sledi, da bi se lahko kumulativni učinki različnih obdavčitev, ki izhajajo iz uporabe dveh različnih ureditev (splošne ureditve za SAS in odstopajoče ureditve za nepridobitne organizacije) – in torej morebiten obstoj globalne izravnave prednosti, ki izhajajo iz ugodnejše obdavčitve v nekaterih davčnih obdobjih, z neugodnimi učinki, ki izhajajo iz neugodne obdavčitve v drugih davčnih obdobjih – lahko določili samo *ex post* ob prenehanju uporabe odstopajoče ureditve.

114. Po mojem mnenju iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ko je menilo, da Komisija ni mogla zaključiti, da obstaja prednost, ki izhaja iz uporabe preferenčne davčne stopnje za klube, upravičene do davčne ureditve za nepridobitne organizacije, ne da bi dokazala, da omejitev davčnih odbitkov na raven, ki je manj ugodna od tiste za SAS, predvidene v tej ureditvi, ne izravnava prednosti, pridobljene z uporabo te davčne stopnje.

115. Iz tega tudi izhaja, da Komisiji zato, ker ni imela obveznosti upoštevati te odbitke ob ugotovitvi obstoja pomoči, ni mogoče očitati, po eni strani, da ni zahtevala dodatnih informacij in je s tem kršila obvezno skrbnost ter, po drugi strani, da ni dovolj dobro dokazala obstoja prednosti zaradi tega, ker teh odbitkov ni upoštevala.

70 Kot izhaja iz točk 35 in 44 zgoraj, sta se klub FC Barcelona in Kraljevina Španija omejila na to, da trdita, da španski sistem določa nominalne davčne stopnje in davčne odbitke, ki se uporabljajo in so zasnovani tako, da skrbijo za davčno nevtralnost in da se za nepridobitne družbe in komercialne družbe uporablja enaka efektivna davčna stopnja. Iz njunih spisov pa ne izhaja, da bi ugovarjala trditvi Komisije, v skladu s katero obravnavani odbitki ne morejo v vseh davčnih obdobjih nevtralizirati prednosti, podeljene z uporabo preferenčne davčne stopnje. Glede trditve kluba FC Barcelona, v skladu s katero naj bi bila davčna ureditev, ki se uporablja za poslovne subjekte, analizirana kot celota, za te klube ugodnejša, glej točki 112 in 113 v nadaljevanju.

71 Glej po analogiji sodbo France Télécom, točka 50, v kateri je tudi bila posebna ureditev obdavčenja zasnovana za nedoločen čas. Vendar pa se je glede tega ta ureditev razlikovala od te v obravnavani zadevi, kot je navedeno v točkah 74 in 75 izpodbijane sodbe.

116. Glede tega je treba ugotoviti tudi, da okoliščina, na katero je pravilno opozorilo Splošno sodišče v točki 60 izpodbijane sodbe, da je pod določenimi pogoji lahko davčni odbitek sam po sebi pomoč, ne zmanjšuje pomena ugotovitve, da če obsega davčnega odbitka ni mogoče preveriti *ex ante*, se ne more upoštevati v okviru analize, ki se nanaša na datum sprejetja obravnavane davčne ureditve, da bi se v vsakem primeru izključila prednost, ki jo podeli uporaba preferenčne davčne stopnje. Prav tako v zvezi s točko 60 izpodbijane sodbe se v primeru, kakršen je naveden v točki 109 zgoraj, opravi ocena učinka morebitne časovne izravnave možnosti za prenos davčnih odbitkov, vendar se ta opravi ob izterjavi pomoči.

117. Zaključkov iz točk 114 in 115 po mojem mnenju ni mogoče izpodbijati z drugimi trditvami kluba FC Barcelona in Kraljevine Španije.

118. Prvič, kar zadeva trditve Kraljevine Španije v zvezi z davčno avtonomijo držav članic, je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije.[72] Države članice se morajo zato v tem okviru vzdržati sprejetja ukrepov, ki bi lahko bili državna pomoč, ki ni skladna z notranjim trgom.

119. Drugič, kar zadeva potrebo, ki sta jo večkrat izpostavila klub FC Barcelona in Kraljevina Španija, in sicer da se v analizi obstoja prednosti upošteva efektivna davčna stopnja, in ne samo nominalna, opozarja, da mora Komisija, kot je ugotovljeno v točkah od 69 do 71 ter 100 in 101, seveda upoštevati vse upoštevne elemente obravnavane davčne ureditve in torej ne samo nominalne davčne stopnje. Kot je navedeno v točkah od 104 do 107 zgoraj, v primeru, da na podlagi preučitve komponente te davčne ureditve ni mogoče *ex ante* izključiti obstoja prednosti, ki jo podeli preferenčna davčna stopnja, tega elementa ni mogoče upoštevati v analizi *ex ante*, vendar je treba njegov vpliv še vedno upoštevati v analizi *ex post*, opravljeni ob izterjavi. Enako razmišljanje velja za trditve v zvezi z davčnimi terjatvami, ki izhajajo iz uporabe tovrstne komponente obravnavane davčne ureditve.

c) Predlog glede edinega pritožbenega razloga

120. Iz vsega zgoraj navedenega po mojem mnenju izhaja, da je treba pritožbi Komisije ugoditi in torej izpodbijano sodbo razveljaviti.

V. Tožba pred Splošnim sodiščem

121. V skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije lahko Sodišče, če odločbo Splošnega sodišča razveljavi, samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje, ali pa zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču.

122. Glede očitkov kluba FC Barcelona ob podpori Kraljevine Španije na prvi stopnji v okviru drugega tožbenega razloga, ki jim je Splošno sodišče ugodilo v izpodbijani sodbi,[73] menim, da jih je mogoče analizirati glede na to, kar je navedeno v točkah od 99 do 119 zgoraj.

123. Glede tega ugotavljam, da je Komisija v spornem sklepu po eni strani v zadnjem delu uvodne izjave 68 ugotovila, da se v okviru davčne ureditve, ki se uporablja za nepridobitne organizacije, davčna olajšava, povezana z davčnimi odbitki za ponovno vlaganje izrednih dobičkov, ne odobri sistematično, ampak samo pod nekaterimi pogoji, ki se ne uporabljajo stalno,[74] kar pomeni, da ne more sistematično in v vseh davčnih obdobjih nevtralizirati prednosti, ki jo podeli preferenčna davčna

72 Glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija (C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa).

73 Glej točko 38 izpodbijane sodbe.

74 Glej točko 15 teh sklepnih predlogov.

stopnja. Poleg tega je Komisija v uvodni izjavi 95 spornega sklepa tudi navedla, da naj bi se dejanski učinek teh odbitkov upošteval ob količinski opredelitvi pomoči, s tem da se za vsako davčno obdobje preveri morebitni pojav pomoči. Iz tega izhaja, da je pristop, ki ga je sprejela Komisija v spornem sklepu, skladen z ugotovitvami v točkah od 99 do 113 zgoraj. Iz tega sledi, da je treba očitke, navedene v prejšnji točki, dokončno zavrniti.

124. Zdi se, da stanje postopka Sodišču ne omogoča, da dokončno odloči o drugih trditvah, zastavljenih v okviru drugega tožbenega razloga, ki so navedene v točkah 39 in 40 izpodbijane sodbe, niti o tretjem, četrtem in petem tožbenem razlogu, ki jih je na prvi stopnji navedel klub FC Barcelona.

125. Iz tega po mojem mnenju sledi, da je treba zadevo vrniti Splošnemu sodišču, da bo to lahko preučilo te trditve in tožbene razloge.

VI. Predlog

126. Na podlagi zgoraj navedenega Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 26. februarja 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113), se razveljavi.

2. Zadeva se vrne v razsojanje Splošnemu sodišču Evropske unije.

3. Odločitev o stroških se pridrži.