Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2020 m. spalio 15 d.[1]

Byla C-362/19 P

Europos Komisija
prieš

Fútbol Club Barcelona

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Tam tikriems profesionalaus futbolo klubams suteikta pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „pranašumas“ – Pagalbos schema – Lengvatinis pelno mokesčio tarifas, taikomas klubams, kuriems leidžiama naudotis pelno nesiekiančio subjekto statusu – Mažiau palankus mokesčių atskaitymas – Poveikis“

1. Ši byla susijusi su Europos Komisijos pateiktu apeliaciniu skundu, kuriame ši institucija prašo Teisingumo Teismo panaikinti 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *Fútbol Club Barcelona / Komisija* (T-865/16, EU:T:2019:113); juo Europos Sąjungos Bendrasis Teismas, remdamasis *Fútbol Club Barcelona* (toliau – *FC Barcelona*) ieškiniu, panaikino 2016 m. liepos 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2016/2391 dėl valstybės pagalbos SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), kurią Ispanija suteikė tam tikriems futbolo klubams[2] (toliau – ginčijamas sprendimas).

2. Ginčijamame sprendime Bendrasis Teismas iš esmės nubaudė Komisiją už tai, kad ši, analizuodama futbolo klubams, kurie, jos nuomone, gavo valstybės pagalbą, taikomą apmokestinimo tvarką, nepakankamai išnagrinėjo pagal ją numatyto mokesčių atskaitymo už nenumatyto pelno (pagautės) reinvestavimą svarbą nustatant pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Bendrasis Teismas taip pat nubaudė Komisiją už tai, kad ji, atlikdama tyrimo procedūrą, nepaprašė pakankamos informacijos šiuo klausimu.

3. Ši byla padės Teisingumo Teismui pateikti išsamesnę informaciją apie analizę, kurią Komisija turi atlikti, ir veiksnius, į kuriuos ji turi atsižvelgti nustatydama pranašumą pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ypač tais atvejais, kai nukrypti leidžiančioje apmokestinimo tvarkoje numatoma subjektams, kuriems ji galioja, taikyti lengvatinį mokesčio tarifą.

I. Bylos faktinės aplinkybės

4. Pagal 1990 m. spalio 15 d. *Ley 10/1990 del Deporte* (Įstatymas Nr. 10/1990 dėl sporto)[3] (toliau – Įstatymas Nr. 10/1990) visi Ispanijos profesionalaus sporto klubai turėjo būti reorganizuoti į ribotos atsakomybės sporto bendroves (toliau – RASB). Įstatymo tikslas buvo paskatinti atsakingesnį klubų veiklos valdymą ir pakeisti jų teisinę formą.

1 Originalo kalba: italų.

2 OL L 357, 2016, p. 1.

3 BOE, Nr. 249, 1990 m. spalio 17 d., p. 30397.

5. Vis dėlto Įstatymo Nr. 10/1990 septintojoje papildomoje nuostatoje buvo numatyta išimtis profesionalaus sporto klubams, kurių veiklos balansas paskutiniais finansiniais metais prieš priimant tą įstatymą buvo teigiamas. Pagal tą išimtį minėtiems klubams buvo suteikta teisė toliau vykdyti veiklą sporto klubų forma. Vieninteliai profesionalaus futbolo klubai, patekę į šios išimties taikymo sritį, buvo *FC Barcelona* ir kiti trys klubai (*Club Atlético Osasuna*, *Athletic Club* ir *Real Madrid Club de Fútbol* (toliau – *Real Madrid*), kurie pasinaudojo šia galimybe.

6. Skirtingai nei RASB, sporto klubai yra pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, kuriems dėl tos priežasties taikomas specialus pelno mokesčio tarifas. Šis tarifas iki 2016 m. išliko mažesnis už RASB taikomą tarifą.

7. 2013 m. gruodžio 18 d. raštu Europos Komisija Ispanijos Karalystei pranešė apie sprendimą pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą dėl galimo lengvatinių apmokestinimo sąlygų taikymo profesionalaus futbolo klubams, kuriems taikoma pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarka, o ne RASB apmokestinimo tvarka.

8. Ginčijamame sprendime Komisija padarė išvadą, kad pagal Įstatymą 10/1990 Ispanijos Karalystė neteisėtai suteikė tam tikriems profesionalaus futbolo klubams, būtent *FC Barcelona*, *Club Atlético Osasuna*, *Athletic Club* ir *Real Madrid*, pagalbą pelno mokesčio lengvatos forma, pažeisdama Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio 3 dalį[4]. Be to, Komisija nusprendė, kad tokia tvarka nesuderinama su vidaus rinka, ir dėl šios priežasties nurodė Ispanijos Karalystei jos nebetaikyti bei susigrąžinti iš naudos gavėjų sumokėto pelno mokesčio ir pelno mokesčio, kuris jiems būtų taikomas, jeigu jie turėtų RASB teisinę formą, skirtumą, jį skaičiuojant nuo 2000 mokestinių metų, tačiau neatsižvelgiant į atvejus, kai pagalba yra *de minimis* pagalba[5].

II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

9. 2016 m. gruodžio 7 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *FC Barcelona* ieškinį dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo, grindžiamą penkiais pagrindais.

10. Skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas atmetė pirmąjį *FC Barcelona* ieškinio pagrindą[6], pripažino pagrįstu antrąjį ieškinio pagrindą, susijusį, pirma, su pažeidžiant SESV 107 straipsnio 1 dalį padaryta vertinimo klaida dėl pranašumo egzistavimo ir, antra, su gero administravimo principo pažeidimu nagrinėjant to pranašumo egzistavimą.

11. Šiuo klausimu Bendrasis Teismas visų pirma nusprendė, kad siekiant įvertinti, ar Įstatymu Nr. 10/1990 įdiegta priemonė gali suteikti pranašumą, pelno nesiekiantiems subjektams taikomos apmokestinimo tvarkos sudedamosios dalys turėtų būti vertinamos kartu kaip sudarančios *nedalomą visumą*, kuri Įstatymu Nr. 10/1990 buvo pakeista tik tiek, kiek yra susijusi su apmokestinimo tvarkos asmeninio taikymo sritimi[7].

12. Taigi Bendrasis Teismas nusprendė, kad reikia išnagrinėti, ar ginčijamame sprendime Komisija pakankamai teisiškai įrodė, kad dėl pelno nesiekiantiems subjektams taikomos apmokestinimo tvarkos, vertinamos kaip visuma, naudos gavėjai apskritai galėjo atsidurti palankesnėje padėtyje, palyginti su padėtimi, kurioje būtų atsidūrę, jei būtų turėję veikti kaip RASB[8].

4 Ginčijamo sprendimo 1 straipsnis.

5 Žr. ginčijamo sprendimo 2 straipsnį ir 4 straipsnio 1 ir 4 punktus.

6 Pirmasis *FC Barcelona* ieškinio pagrindas buvo susijęs su SESV 49 straipsnio, siejamo su SESV 107 ir 108 straipsniais, bei Pagrindinių teisių chartijos 16 straipsnio pažeidimu. Žr. skundžiamo sprendimo 25–37 punktus.

7 Žr. skundžiamo sprendimo 53 punktą.

8 Skundžiamo sprendimo 54 punktas.

13. Bendrasis Teismas pirmiausia nustatė, kad visiems keturiems klubams, kurie naudojosi ginčijama tvarka, nagrinėjamu laikotarpiu buvo taikomas lengvatinis nominalus mokesčio tarifas, palyginti su RASB statusą turinčiais klubais [9]. Tačiau Bendrasis Teismas taip pat pažymėjo, kad vykstant administraciniam procesui *Real Madrid* nurodė, kad mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą RASB atveju buvo gerokai didesnis nei pelno nesiekiančių subjektų atveju ir kad, atsižvelgiant į aplinkybes, tas atskaitymas gali būti labai didelis [10].

14. Bendrasis Teismas nurodė, kad ginčijamame sprendime Komisija paneigė, kad santykinė nauda dėl RASB taikomų aukštesnių mokesčių atskaitymo lubų galėtų atsverti lengvatinį mokesčio tarifą, kuriuo naudojasi pelno nesiekiantys subjektai, nes, pirma, nėra įrodymo, kad ši mokesčių atskaitymo sistema „iš principo ir ilgesniu laikotarpiu būtų palankesnė“, ir, antra, mokesčių atskaitymo galimybė „teikiama tik tam tikromis sąlygomis, o šios netaikomos nuolat“ [11].

15. Tokiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija, kuriai teko pareiga įrodinėti, kad iš pelno nesiekiantiems subjektams taikomos apmokestinimo tvarkos, kurios atskiros sudedamosios dalys šiuo atveju negali būti atsietos, gaunama naudos, negalėjo padaryti išvados, kad tokia nauda gaunama, neįrodžiusi, jog mažiau palankios mokesčių atskaitymų viršutinės ribos nustatymas pelno nesiekiantiems subjektams, palyginti su RASB, nekompensuoja naudos, gautos dėl mažesnio nominalaus mokesčio tarifo [12]. Šiuo klausimu Bendrasis Teismas pažymėjo, kad Komisija gali, laikydamasi savo tyrimo pareigų per administracinę procedūrą ribų, prašyti informacijos, kuri jai atrodo reikšminga atliekant tokį vertinimą [13].

16. Vertindamas dėl atskaitymo gaunamos naudos sąlygiškumą, Bendrasis Teismas nurodė, kad jo nepakanka pranašumui nustatyti. Šiuo klausimu jis, pirma, nurodė, kad mokesčių atskaitymas savaime gali būti laikomas pagalba, o tai yra pagrindas, nors atskaitymas taikomas tam tikromis sąlygomis, į jį galima atsižvelgti nagrinėjant pranašumo buvimo klausimą. Antra, jis pažymėjo, kad, ginčijamame sprendime nėra mokesčių atskaitymų perkėlimo galimybių analizės, todėl trūksta galimo šio mokesčių mechanizmo padarinių išsilyginimo per tam tikrą laiką, kuriuo būtų galima kompensuoti Komisijos nustatytą „nenuolatinį“ pobūdį, įvertinimo [14].

17. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Bendrasis Teismas konstatavo, kad Komisija pakankamai teisiškai neįvykdė pareigos įrodyti, kad ginčijama priemonė suteikia pranašumą jos gavėjams.

18. Taigi Bendrasis Teismas panaikino ginčijamą sprendimą, neišnagrinėjęs kitų argumentų ir *FC Barcelona* ieškinio pagrindų.

III. Šalių reikalavimai

19. Apeliaciniame skunde Komisija Teisingumo Teismo prašo panaikinti skundžiamą sprendimą, grąžinti bylą Bendrajam Teismui ir atidėti sprendimo dėl bylinėjimosi išlaidų priėmimą.

20. *FC Barcelona* ir Ispanijos Karalystė prašo Teisingumo Teismo atmesti Komisijos apeliacinį skundą ir priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas.

9 Skundžiamo sprendimo 55 punktas.

10 Skundžiamo sprendimo 57 punktas.

11 Skundžiamo sprendimo 58 punktas, kuriame daroma nuoroda į ginčijamo sprendimo 68 punktą.

12 Skundžiamo sprendimo 59 punktas.

13 Ten pat.

14 Skundžiamo sprendimo 60 punktas.

IV. Apeliacinių skundų vertinimas

A. Trumpas šalių argumentų apibendrinimas

21. Savo apeliaciniame skunde Komisija nurodo vienintelį ieškinio pagrindą, susijusį su SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu. Šį apeliacinio skundo pagrindą sudaro dvi dalys.

22. Pirmojoje dalyje Komisija nurodo, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, vertindamas tyrimą, kurį ji turi atlikti, kad nustatytų, ar tam tikra apmokestinimo tvarka suteikia pranašumą subjektams, kuriems ji taikoma. Komisija priekaištauja Bendrajam Teismui dėl to, kad jis nusprendė, kad reikia ne tik išanalizuoti nagrinėjamai tvarkai būdingus kriterijus (kaip antai lengvatinį mokesčio tarifą), dėl kurių subjektai, kuriems ta tvarka taikoma, atsiduria palankesnėje padėtyje nei kitos įmonės, kurioms taikoma bendroji tvarka, bet ir išnagrinėti nepalankius tos tvarkos aspektus, kurie priklauso nuo su ta tvarka nesusijusių ir kiekvienais mokestiniais metais kintančių aplinkybių (pvz., mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą priklauso nuo įmonių, kurioms ji taikoma, priimamų sprendimų dėl investavimo), ir taip yra net ir tuo atveju, kai tie veiksniai yra atsitiktiniai, negali sistemiškai neutralizuoti pranašumo ir jų negalima numatyti *ex ante* nagrinėjant apmokestinimo tvarką.

23. Visų pirma Komisija teigia, kad, priešingai, nei nurodo Bendrasis Teismas[15], ginčijamame sprendime buvo išnagrinėta tiktai pagalbos schema, bet ne individuali pagalba. Teismas klaidingai išaiškino tiek ginčijamą sprendimą, tiek Reglamento 2015/1589 1 straipsnio d punktą[16]. Todėl, remiantis jurisprudencija, Komisija galėjo apsiriboti tik bendrų apmokestinimo tvarkos ypatybių analize, kad įrodytų, jog ji yra valstybės pagalba, ir neprivalėjo nagrinėti, ar kiekvienam klubui, kuriam ta tvarka taikoma, pagalba buvo faktiškai skirta. Konkreti materiali pagalbos išraiška turėjo būti nustatyta ją susigrąžinant.

24. Antra, Komisija teigia, kad iš jurisprudencijos matyti, jog analizuodama nacionalinę priemonę, kuri gali būti pripažinta valstybės pagalba, ji turėtų, remdamasi nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos priėmimo momentu, atlikti *ex ante* vertinimą, kad nustatytų, ar tokia tvarka gali būti suteiktas pranašumas. Iš tikrųjų, siekiant nustatyti, ar valstybės pagalba buvo suteikta, priemonė, taikyta iš anksto nepranešus, negalėtų būti vertinama palankiau nei priemonė, apie kurią buvo pranešta.

25. Iš to aiškėja, kad lemiamas veiksnys analizuojant pranašumo buvimo kriterijų turėtų būti tai, ar priemonė gali suteikti pranašumą. Todėl aplinkybė, kad, remiantis paskesniais duomenimis, būtų galima įrodyti, jog tam tikrais atvejais realus pranašumas nebuvo suteiktas, negalėtų būti lemiama vertinant pranašumo buvimą, juo labiau tuo atveju, kai Komisija turi nagrinėti pagalbos schemą. Jeigu atitinkamais mokestiniais metais dėl nagrinėjamos tvarkos įgyjamas pranašumas būtų visiškai kompensuotas trūkumais, tais mokestiniais metais jis nebūtų materializuotas, todėl nereikėtų susigrąžinti jokios pagalbos iš atitinkamo gavėjo.

26. Pagal tokius principus sumažinto pelno mokesčio tarifo taikymas tam tikroms įmonėms būtų pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes gali būti tiesiogiai arba netiesiogiai palankus minėtoms įmonėms. Minėtas pranašumas materializuojasi kiekvieną kartą, kai jos gauna pelną, kuris sudaro mokesčio bazę.

27. Komisija pripažįsta, kad nagrinėjamu atveju pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarkoje numatytas mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą buvo mažesnis už bendrojoje pelno mokesčio sistemoje numatytą atskaitymą. Tačiau Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, vertindamas pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarkos pranašumų ir trūkumų sąsają. Iš

15 Žr. skundžiamo sprendimo 69 punktą *in fine*.

16 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (Tekstas svarbus EEE) (OL L 248, 2015, p. 9, klaidų ištaisymas OL L 186, 2017 7 19, p. 17).

tikrųjų, kai tam tikroje tvarkoje esama ir trūkumų ar nepalankių aspektų, kurie materializuojasi tik atsižvelgiant į tvarką paisant išorinių ir kiekvienais mokestiniais metais kintančių aplinkybių, tokių aspektų negalima laikyti pranašumą neutralizuojančiais aspektais, jeigu jų ryšiu su tuo pranašumu negalima užtikrinti pranašumo neutralizavimo kiekvienais mokestiniais metais. Tačiau, Komisijos nuomone, nagrinėjamu atveju taip nėra.

28. Pirmiausia, nors mokesčio tarifas ir mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą yra tiek bendrosios sistemos, tiek pelno nesiekiantiems subjektams taikomos tvarkos dalis, atskaitymų suma priklauso nuo šiai tvarkai išorinio veiksnio, visiškai nesusijusio su mokesčio tarifo taikymu. Jis iš tikrųjų yra susijęs su kiekvieno klubo investavimo politika, įgyvendinama tam tikrais mokestiniais metais perkeliant žaidėjus. Taigi tai yra atsitiktinis aspektas, nesusijęs su lengvatinio mokesčio tarifo teikiama nauda, kurio poveikį galima išmatuoti tik tuo metu, kai pranašumas materializuojasi kiekvienais mokestiniais metais. Priešingai, nei teigia Bendrasis Teismas, neįmanoma šio aspekto įvertinti atskirai nuo lengvatinio mokesčio tarifo taikymo, nes tas tarifas savaime suteikia pranašumą klubams, kuriems yra taikomas.

29. Antra, nagrinėjama tvarka neužtikrina, kad nepalankūs šios tvarkos aspektai sistemiškai neutralizuoja jos teikiamus pranašumus. Nagrinėjamu atveju mokesčio tarifas taikomas pelnui, o atskaitymas grindžiamas nenumatyto pelno, kuris specifinėje futbolo srityje praktiškai gaunamas iš žaidėjų perkėlimo, reinvestavimu. Iš to darytina išvada, kad abu nagrinėjami apmokestinimo tvarkos aspektai nepanašūs, todėl negali vienas kito neutralizuoti.

30. Trečia, tikrąjį pranašumo materializavimąsi kiekvienais mokestiniais metais reikėtų vertinti atsižvelgiant į mokėtiną metinį mokestį, todėl jis kasmet gali kisti. Toks materializavimasis apima mokesčių kreditus, kuriais klubai gali pasinaudoti kiekvienais mokestiniais metais ir kurie negali būti nustatyti *ex ante*.

31. Antroje vienintelio ieškinio pagrindo dalyje Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, neteisingai aiškindamas stropumo ir įrodinėjimo pareigas, siekiant įrodyti, kad suteikiamas pranašumas. Skundžiamo sprendimo 59 punkte Bendrasis Teismas klaidingai nubaudė Komisiją už tai, kad ji nepaprašė informacijos, kuri jai būtų padėjusi įrodyti, kad mažiau palankios mokesčių atskaitymų viršutinės ribos nustatymas pelno nesiekiantiems subjektams, palyginti su RASB, nekompensuoja dėl mažesnio nominalaus mokesčio tarifo įgyto pranašumo. Atsižvelgiant į vienintelio skundo pagrindo pirmojoje dalyje išdėstytus argumentus, toks įrodymas nereikalingas. Iš esmės Bendrasis Teismas reikalauja, kad Komisija *ex post* išnagrinėtų po priemonės įdiegimo surinktus duomenis. Iš tikrųjų įdiegiant nagrinėjamą apmokestinimo tvarką būtų fiziškai neįmanoma numatyti, kaip sumažintas mokesčio tarifas derinamas su nenumatyto pelno reinvestavimo atveju taikomo mokesčio atskaitymo suma. Tačiau tokia pranašumo materializavimosi *ex post* analizė, kokios iš esmės prašo Bendrasis Teismas, nėra reikalinga siekiant nustatyti, ar valstybės pagalba suteikiamas tam tikras pranašumas. Todėl Bendrojo Teismo pasirinkta išeitis yra palankesnė pagalbos, apie kurią nepranešama, schemoms, o ne pagalbos, apie kurią pranešama, schemoms.

32. Galiausiai Komisija ginčija *FC Barcelona* teiginius, kad tam tikri jos argumentai yra nereikšmingi. Komisijos teigimu, nors *FC Barcelona* tokius klausimus ir argumentus kvalifikuoja kaip nereikšmingus, iš tikrųjų reikalauja pripažinti juos nepriimtinais.

33. *FC Barcelona* visų pirma teigia, kad tam tikri Komisijos apeliaciniame skunde nurodyti argumentai ir aspektai yra nereikšmingi. Visų pirma Komisija nurodė naujas faktines aplinkybes ir pateikė naujų įrodymų. Antra, Komisija laikosi nuomonės, kad skundžiamame sprendime paneigtos faktinės aplinkybės yra įrodytos. Be to, tam tikri Komisijos teiginiai dėl ginčijamo sprendimo neatitinka tikrovės.

34. Kalbant iš esmės, atsakydamas į pirmąją vienintelio Komisijos skundo pagrindo dalį *FC Barcelona* visų pirma teigia, kad nagrinėjama priemonė yra ne pagalbos schema, o individuali pagalba keturiems konkrečiai įvardytiems klubams. Iš tikrųjų ginčijamame sprendime Komisija aprašė tik keturioms bendrovėms skirtą priemonę, nurodydama, kad ja negali pasinaudoti joks kitas klubas.

35. *FC Barcelona* dar teigia, kad pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarka nesuteikė minėtiems keturiems klubams jokio pranašumo. Teisiniu požiūriu, Ispanijos mokesčių sistema yra suformuota siekiant mokesčių neutralumo, taigi stengiantis užtikrinti, kad ir pelno nesiekiantiems, ir verslo subjektams būtų taikomas vienodas faktinis mokesčio tarifas. Praktiniu atžvilgiu lemiamą reikšmę nustatant pranašumo egzistavimą turi ne teisinė forma, o teisiniai padariniai ir pagal jurisprudenciją reikėtų nagrinėti visus nagrinėjamos teisinės tvarkos aspektus, taigi tiek tuos, kuriais suteikiamas pranašumas, tiek tuos, kuriais jis kompensuojamas, taip pat jų kompleksinis poveikis.

36. Nagrinėjamomis faktinėmis aplinkybėmis pareiga tapti RASB darė poveikį ne tik mokesčio tarifui, bet ir taikomų atskaitymų viršutinei ribai. Dėl to, siekiant tinkamai įvertinti nagrinėjamą nacionalinę priemonę, reikėjo atsižvelgti ne tik į tuos įtarimus ir įrodymus, kuriais siekta pripažinti, kad buvo suteikta valstybės pagalba, bet ir į tuos, kuriais siekta įrodyti, kad ji nebuvo suteikta. Todėl Komisija padarė dvejopą klaidą vertindama pranašumo buvimą: pirma, ji dėmesį sutelkė į nominalų mokesčio tarifą, nors svarbiu turėjo būti laikomas faktinis mokesčio tarifas; antra, kadangi nagrinėjamoje mokesčių sistemoje yra numatyti mokesčių kreditai, kurių padariniai gali būti paskirstyti keliems mokestiniams metams, analizėje turėjo būti atsižvelgta į vidutinės trukmės ir ilgąjį laikotarpį.

37. Dėl Komisijos skundo vienintelio pagrindo antros dalies *FC Barcelona* teigia, kad Komisija turėjo pareigą nešališkai ir stropiai išnagrinėti visus priemonės padarinius, įskaitant tuos, kuriais kompensuojamas arba neutralizuojamas galimas pranašumas.

38. Visų pirma, Komisija painioja pranašumo buvimą su pagalbos kiekybiniu įvertinimu. Sąvoka „pranašumas“ tiek individualios pagalbos, tiek pagalbos schemos atveju yra tokia pati. Remiantis jurisprudencija, Komisija neturi teisės atlikti dalinės priemonės padarinių analizės, atsižvelgdama tik į tuos padarinius, kuriais sukuriamas pranašumas (kaip antai nominalų mokesčio tarifą), o ne tuos, kuriais jis kompensuojamas (kaip antai atskaitymais). Ginčijamame sprendime Komisija neišnagrinėjo įvairių bendrųjų tvarkos ypatybių, kaip antai taikytinų atskaitymų, įprastinio tokių atskaitymų pobūdžio atitinkamoje rinkoje ar mokesčių kredito svarbos.

39. Antra, būtinybė atlikti *ex ante* analizę nėra kliūtis atsižvelgti į atskaitomas sumas. Iš tikrųjų Komisija turi įgaliojimą paprašyti atitinkamos valstybės narės vertinti priemonės poveikį arba apskaičiuoti jo poveikį, padarytą ankstesniais mokestiniais metais. Tais atvejais, kai priemonės buvo taikomos, bet apie jas nepranešta, galima atsižvelgti į tai, kaip tvarka įgyvendinama praktiškai. Bet kuriuo atveju ginčijamame sprendime nebuvo atlikta jokios *ex ante* analizės.

40. Trečia, *FC Barcelona* teigimu, iš Komisijos pareigos stropiai ir nešališkai vykdyti administracinę procedūrą galima daryti išvadą, kad ji turi pareigą vienodai nuodugniai įvertinti ir aspektus, kurie rodo pagalbos buvimą, ir aspektus, kurie rodo jos nebuvimą. Todėl Komisija negali sutelkti dėmesio tik į aspektus, kuriais įrodomas pagalbos nebuvimas. Taigi ji gali atsižvelgti į faktinį mokesčio tarifą, vertindama per administracinę procedūrą nustatytus atskaitymus.

41. Ketvirta, *FC Barcelona* pažymi, kad turėdama pareigą įrodyti pranašumo buvimą Komisija privalo išnagrinėti visą kompleksinį priemonės poveikį subjektams, kuriems ji taikoma. Taigi nepakanka vien išnagrinėti nominalaus mokesčio tarifo. Be to, vien nominalių tarifų palyginimu grindžiamas įrodymas nebūtų tinkamas, nes apmokestinimo tvarką sudaro visos nuostatos, apimančios ir atskaitymus, mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, ir atleidimo nuo mokesčių atvejus. Jeigu, kaip nagrinėjamu atveju, Komisijai pateikiamas rodiklis, galintis parodyti, kad pranašumo nėra, ši institucija privalo paprašyti atitinkamos valstybės suteikti reikalingą informaciją.

42. Ispanijos Karalystė pirmiausia nurodo, kad valstybės pagalbos mokestinėmis priemonėmis pobūdžio vertinimo klaidos gali daryti poveikį Sutartyse nustatytai institucinei pusiausvyrai, nes pagal SESV 107 straipsnį Komisijai nesuteikiama savarankiškų reglamentavimo įgaliojimų pelno mokesčio srityje. Mokesčio tarifas yra esminis teisinės tvarkos elementas, susijęs su apmokestinimu, priskiriamas prie valstybių narių autonomijos mokesčių ir jurisdikcijos srityje srities. Taigi nelabai griežta Komisijos analizė pažeidžia valstybių narių kompetenciją.

43. Be to, Ispanijos Karalystė mano, kad klaidinga manyti, jog vien kitokio mokesčio tarifo buvimas reiškia valstybės pagalbos buvimą. Nors mokesčio tarifas yra esminis bet kokios mokesčių priemonės elementas, valstybės pagalbos buvimo nepakanka siekiant pagrįsti teiginį, kad pagal *ex ante* nagrinėjamą atitinkamą apmokestinimo tvarką metinis pranašumas gali būti suteikiamas vien dėl mažesnio mokesčio tarifo buvimo, neatsižvelgiant į mokesčio kreditų taikymo arba netaikymo analizę. Vadovaujantis tokiu požiūriu galima susidaryti nuomonę, kad galimi įmonėms taikomo mokesčio tarifo skirtumai nulemia pranašumo suteikimą, o tai būtų klaidinga. Ispanijos Karalystės teigimu, racionalus nacionalinės teisės aktų leidėjas mokesčių priemonę vertina atsižvelgdamas į pasekmes, kylančias tiek iš mokesčio tarifo, tiek iš atskaitymų. Taigi atskaitymų negalima vertinti nei kaip su atskaitomos procentinės dalies nustatymu nesusijusio veiksnio, nei kaip atsitiktinio veiksnio, priklausančio nuo išorės veiksnių.

44. Nagrinėjamu atveju pagal Ispanijos mokesčių teisę mokesčių atskaitymo už nenumatyto pelno reinvestavimą analizė, atlikta po įvairių teisės aktų pakeitimų, įrodo, kad nustatydamas mokesčių tarifus teisės aktų leidėjas atsižvelgė į mokestinės skolos nustatymo veiksnius. Taigi esama aiškios sąsajos tarp mokesčių tarifo nustatymo ir taikytino atskaitymo normos, atsižvelgiant į mokestinės skolos sumą nulemiančius aspektus, kurie yra glaudžiai tarpusavyje susiję. Dėl to mokesčio tarifo negalima atskirti nuo kitų apmokestinimo tvarkos sudedamųjų dalių, o taip yra tiek dėl mokesčių atskaitymo apimties reinvestuojant nenumatytą pelną, visų pirma profesionalaus futbolo sektoriuje, tiek dėl tokio atskaitymo dažnumo.

45. Galiausiai Ispanijos Karalystė teigia, kad skundžiamame sprendime Bendrojo Teismo nurodyta įrodinėjimo pareiga yra ne didesnė, nei nurodyta jurisprudencijoje. Kadangi yra nustatyta Komisijos pareiga stropiai ir nešališkai atlikti patikrinimą, turėtų būti užtikrinta, kad priimdama galutinį sprendimą ji turėtų kuo išsamesnę ir patikimesnę informaciją, leidžiančią tai padaryti. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nebuvo.

B. Teisinis vertinimas

46. Atsižvelgdamas į tai, kad abi vienintelio Komisijos skundo pagrindo dalys – pirmoji, susijusi su teisės klaidomis, padarytomis atliekant analizę, reikalingą siekiant nustatyti, ar buvo suteiktas pranašumas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir antroji, susijusi su klaidingu stropumo ir įrodinėjimo pareigų vertinimu, – yra glaudžiai susijusios, manau, kad šias dvi dalis reikia nagrinėti kartu. Tačiau prieš nagrinėjant minėtą vienintelį skundo pagrindą reikia išnagrinėti *FC Barcelona* argumentus dėl tam tikrų Komisijos argumentavimo aspektų priimtinumo.

1. Dėl tam tikrų Komisijos argumentų ir vieno prie apeliacinio skundo pridėto dokumento priimtinumo

47. *FC Barcelona* pirmiausia nurodo, kad tam tikri Komisijos teiginiai ir prie jos apeliacinio skundo kaip įrodymas pridėtas dokumentas yra nereikšmingi. Kaip pažymėjo Komisija, *FC Barcelona* argumentai šia tema ne tiek susiję su nereikšmingumu, kiek su nepriimtinumu.

48. Pirma, *FC Barcelona* teigia, kad savo apeliaciniame skunde Komisija nurodė naujas faktines aplinkybes ir pateikė naujų įrodymų. Visų pirma ji pirmą kartą nurodė, kad mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą yra atsitiktinis veiksnys, nepriklausantis nuo nominalaus pelno mokesčio tarifo. Savo argumentui pagrįsti ji kaip įrodymą pateikė naują dokumentą, kuriame išdėstyti skaičiai, susiję su 1991–2016 m. *FC Barcelona* ir *Real Madrid* atliktais perkėlimais. Be to, Komisija pateikė naujų faktinių, nereikšmingų ir bet kuriuo atveju klaidingų klausimų dėl nacionalinės teisės aktų, apeliaciniame skunde pirmą kartą nurodė, kad mokesčių atskaitymas už nenumatyto pelno reinvestavimą yra taikomas kitokiai mokesčio bazei nei ta, kuriai taikomas mokesčio tarifas, kad iki 2011 m. atskaitymų suma negalėjo viršyti bendros mokesčio sumos ir kad nuo 2012 m. ši atskaitymų suma negalėjo viršyti 25 % šios sumos.

49. Šiuo klausimu primintina, kad, remiantis SESV 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa, apeliacinėje byloje gali būti nagrinėjami tik teisės klausimai. Todėl tik Bendrasis Teismas yra kompetentingas nustatyti ir vertinti bylai reikšmingas faktines aplinkybes ir įrodymus [17]. Visų pirma Teisingumo Teismas nėra kompetentingas atlikti naują faktinių aplinkybių įvertinimą, grindžiamą Bendrajam Teismui nepateiktais įrodymais [18], kai nagrinėja apeliacinį skundą.

50. Be to, pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 170 straipsnio 1 dalį apeliaciniame skunde negalima keisti Bendrojo Teismo svarstytos bylos dalyko. Taigi apeliaciniame procese Teisingumo Teismas turi kompetenciją tik ištirti Bendrajame Teisme nagrinėtų pagrindų teisinį vertinimą [19]. Vis dėlto ieškovas turi teisę pateikti apeliacinį skundą ir Teisingumo Teisme remtis pagrindais, kylančiais iš skundžiamo sprendimo, kurie skirti jo pagrįstumui teisės požiūriu ginčyti [20].

51. Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas panaikino ginčijamą sprendimą, iš esmės nubausdamas Komisiją už tai, kad ji atliko nepakankamai nuodugnų tyrimą, taigi, nepakankamai įvykdė prievolę įrodyti, kad nagrinėjama priemone buvo suteiktas pranašumas asmenims, kuriems ji buvo skirta [21]. Visų pirma, Komisija neatsižvelgė – taigi padarė teisės klaidą ir pažeidė deramo stropumo pareigą – į sektoriaus, kuriame taikoma ginčijama priemonė, t. y. profesionalaus futbolo sektoriaus, specifiką, kalbant apie mokesčių atskaitymo už nenumatyto pelno reinvestavimą svarbą [22].

52. Vis dėlto skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas galutinai neišreiškė pozicijos, ar nagrinėjamu atveju subjektams, kuriems taikyta priemonė, iš esmės buvo suteiktas pranašumas, ar ne. Iš tikrųjų Bendrasis Teismas nenustatė, ar tokie atskaitymai buvo faktiškai kompensuoti dėl lengvatinio tarifo taikymo minėtiems keturiems klubams suteikta nauda, taigi ar dėl nagrinėjamos tvarkos tų klubų padėtis buvo palankesnė nei panašių subjektų, kuriems taikyta bendroji apmokestinimo tvarka.

53. Tokiomis aplinkybėmis vertinant *FC Barcelona* argumentą, kad apeliaciniame skunde Komisija pirmą kartą kvalifikavo atskaitymą kaip atsitiktinį veiksnį, nepriklausantį nuo nominalaus pelno mokesčio tarifo, reikia pažymėti, kad skundo vienintelio pagrindo pirmojoje dalyje Komisija nurodo, jog Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, teigdamas, kad siekdama nustatyti, ar išimtinė apmokestinimo tvarka suteikia tam tikrą pranašumą, Komisija privalo atsižvelgti į nepalankų aspektą (nagrinėjamu atveju – aptariamą atskaitymą), kuris materializuojasi tik tam tikromis su ta tvarka

17 Žr. *ex multis* 2020 m. gegužės 28 d. Sprendimą *Bayerische Motoren Werke e Freistaat Sachsen / Komisija* (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

18 2018 m. lapkričio 28 d. Nutartis *Le Pen / Parlamentas* (C-303/18 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2018:962, 78 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

19 Žr., *ex multis*, 2019 m. liepos 29 d. Sprendimą *Bayerische Motoren Werke e Freistaat Sachsen / Komisija* (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

20 Žr. 2007 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Stadtwerke Schwäbisch Hall ir kt. / Komisija* (C-176/06 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2007:730, 17 punktas), 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Komisija / Siemens Österreich ir kt.* (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102 punktas) ir pastaruoju metu priimtą 2020 m. kovo 19 d. Sprendimą *ClientEarth / Komisija* (C-612/18 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:223, 15 punktas).

21 Žr. skundžiamo sprendimo 59–67 punktus.

22 Žr. skundžiamo sprendimo 69 punktą.

nesusijusiomis ir kintančiomis aplinkybėmis (šiuo atveju – klubo investavimo politikos pasirinkimas), neužtikrinančiomis pranašumo neutralizavimo kiekvienais mokestiniais metais, nes jis yra neatskiriamai susijęs su kitais tos tvarkos aspektais. Vadovaudamasi būtent šiuo požiūriu, t. y. kad tai yra nuo išorinių priežasčių priklausantis ir kiekvienais mokestiniais metais kintantis apmokestinimo tvarkos aspektas, nagrinėjamu atveju taikytą atskaitymą Komisija kvalifikuoja kaip atsitiktinį ir nuo pelno mokesčio tarifo nepriklausantį veiksnį.

54. Komisijos pateiktas pagrindas yra susijęs su klausimu, į kokius aspektus ji privalo atsižvelgti, kai nagrinėja apmokestinimo tvarką, siekdama nustatyti, ar ji gali suteikti pranašumą subjektams, kuriems yra taikoma. Tai teisinis pagrindas, kuriuo siekiama užginčyti Bendrojo Teismo sprendime išdėstyto teisinio vertinimo pagrįstumą, todėl jis yra priimtinas. Be to, jis susijęs tiek su ginčijamame sprendime (būtent jo 68 punkte) atlikta analize, tiek su skundžiamame sprendime išdėstytais motyvais [23]. Iš išdėstytų argumentų matyti, kad, mano nuomone, *FC Barcelona* pateiktas prieštaravimas negali būti priimtas.

55. Vis dėlto kalbant apie prie apeliacinio skundo pridėtą naują dokumentą, reikia pažymėti, kad, kaip Komisija teigia savo dublike, juo siekiama įrodyti, kad tam tikrais mokestiniais metais dėl lengvatinio mokesčio tarifo taikymo atitinkamiems klubams suteiktas pranašumas faktiškai nebuvo neutralizuotas nagrinėjamais atskaitymais. Taigi tai yra Bendrajam Teismui nepateiktas įrodymas, kuriuo siekiama įrodyti faktines aplinkybes, todėl pagal šios išvados 49 punkte minėtą jurisprudenciją jis yra nepriimtinas.

56. Dėl naujų Komisijos teiginių dėl nacionalinės teisės manau: kadangi jie buvo pateikti siekiant papildyti ginčijamo sprendimo motyvus dėl teisės aktų turinio, susijusio su atskaitymais už nenumatyto pelno reinvestavimą, turi būti laikomi nepriimtinais, todėl į juos atsižvelgti negalima [24].

57. Antra, *FC Barcelona* laikosi nuomonės, kad Komisija mano, jog skundžiamame sprendime paneigtos faktinės aplinkybės yra įrodytos. Kalbant konkrečiai, būtų netikslu teigti, kad Komisija ginčijamame sprendime įrodė, kad pelno nesiekiantiems subjektams taikoma apmokestinimo tvarka yra palankesnė už komercinėms bendrovėms taikomą tvarką.

58. Šiuo klausimu manau, kad *FC Barcelona* kritikuojamu Komisijos teiginiu nesiekiama kvestionuoti Bendrojo Teismo nustatyto fakto, nes jis, kaip nurodyta šios išvados 52 punkte, nenusprendė, kuri apmokestinimo tvarka konkrečiu atveju buvo palankesnė. Šiuo teiginiu veikiau siekiama gauti atsakymą į klausimą, ar nagrinėjamoje byloje Komisija teisiškai įrodė, kad buvo suteiktas pranašumas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ar ne, o šis klausimas yra susijęs su pačiu Komisijos pateikto apeliacinio skundo dalyku.

59. Galiausiai manau, kad, atsižvelgiant į tai, kas nurodyta šios išvados 52 punkte, visi šalių raštu išdėstyti argumentai, susiję su klausimu, ar išimtinė apmokestinimo tvarka turi nepalankių aspektų, kuriais galima kompensuoti pelno nesiekiantiems subjektams taikomo lengvatinio mokesčio tarifo teikiamą pranašumą, turi būti pripažinti nepriimtinais, nes nėra susiję su skundžiamame sprendime Bendrojo Teismo pateiktu teisiniu vertinimu.

23 Žr. skundžiamo sprendimo 57–60 punktus, kuriais grindžiama Bendrojo Teismo 67 punkte padaryta išvada.

24 Iš tikrųjų iš jurisprudencijos matyti, kad motyvavimo stokos negalima kompensuoti faktine aplinkybe, kad suinteresuotasis asmuo sprendimo motyvus sužino vykstant procesui Sąjungos teismuose (žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimą *Versalis / Komisija* (C-511/11 P, EU:C:2013:386, 141 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

2. Jurisprudencija grindžiami principai, susiję su pranašumo nustatymu būtent mokesčių srityje, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį

60. Manau, kad siekiant iš esmės išnagrinėti Komisijos teiginius dėl Bendrojo Teismo sprendimo, svarbu priminti tam tikrus jurisprudencijoje išdėstytus principus, susijusius su pranašumo suteikimu būtent mokesčių srityje, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

a) Dėl sąvokos „pranašumas“, visų pirma mokesčių srityje

61. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, nacionalinės priemonės pripažinimas „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reiškia, kad turi būti tenkinamos visos toliau išvardytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės arba iš valstybinių išteklių suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, ja pagalbos gavėjui turi būti suteiktas atrankusis pranašumas. Ketvirta, turi būti iškraipoma konkurencija arba keliama tokia grėsmė [25].

62. Ši byla yra susijusi tiktai su trečiuoju reikalavimu, konkrečiau – su sąlyga, kad pagalbos gavėjui turi būti suteiktas pranašumas.

63. Šiuo klausimu primintina, jog, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, valstybės pagalba laikomos bet kokios intervencijos, kad ir kokia būtų jų forma, kurios gali teikti tiesioginę ar netiesioginę naudą įmonėms arba kurios turi būti laikomos ekonomine nauda, kurios įmonė nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis [26].

64. Taigi pagalba visų pirma laikomos priemonės, kuriomis įvairia forma sumažinama įprastai įmonei tenkanti našta ir kurios, nebūdamos subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį [27].

65. Iš to aiškėja, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, nacionalinėmis priemonėmis, pagal kurias valstybės lėšos neskiriamos, bet suteikiama mokesčių lengvata, besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, ir tiems subjektams gali būti suteiktas atrankinis pranašumas, todėl jos yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį [28].

25 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 19 punktas).

26 Žr., be kita ko, 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 punktas). Taip pat žr. 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Achema ir kt.* (C-706/17, EU:C:2019:407, 74 ir 83 punktai bei nurodyta jurisprudencija).

27 Žr., be kita ko, 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktas ir nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 punktas). Taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

66. Taigi Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybės pagalba gali būti laikomos nacionalinės priemonės, kuriomis tam tikros įmonės atleidžiamos nuo mokesčio [29] arba jomis nustatomi mokesčio sumos apribojimai [30], arba mokesčių lengvatos [31], arba leidžiami mokesčio atskaitymai [32], arba galimybė atidėti paprastai mokėtino mokesčio mokėjimą [33]. Iš esmės kriterijus, pagal kurį vertinamas pranašumo suteikimas mokesčių srityje, yra priemonės tinkamumas užtikrinti subjektams, kuriems ji taikoma, palankesnę finansinę padėtį, nustatant kitokią mokesčių naštą nei kitiems atitinkamiems mokesčių mokėtojams [34].

67. Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją su priemonės pripažinimu valstybės pagalba susijusi pranašumo sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nesvarbu, kokie aptariamos priemonės autorių motyvai [35]. Iš tikrųjų valstybės pagalbos sąvoka, apibrėžta SESV, yra teisinio pobūdžio ir turi būti aiškinama vadovaujantis objektyviais kriterijais [36]. Be to, pagal jurisprudenciją SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės intervencija neskirstoma pagal priežastis ar tikslus, o tik apibrėžiama pagal poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamus metodus [37].

b) Dėl įrodinėjimui ir Komisijos pareigoms veikti stropiai ir nešališkai taikomų principų

68. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Komisija privalo pateikti įrodymą, jog egzistuoja valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį [38], taigi ir atrankiojo pranašumo suteikimo jos gavėjams įrodymą.

69. Konkrečiai kalbant, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl įrodymų vertinimo principų valstybės pagalbos srityje teigtina, kad Komisija privalo stropiai ir nešališkai vykdyti aptariamų priemonių tyrimo procedūrą, kad priimdama galutinį sprendimą, kuriuo patvirtinamas pagalbos egzistavimas ir tam tikrais atvejais jos nesuderinamumas ar neteisėtumas, turėtų kuo išsamesnių ir patikimesnių įrodymų [39].

70. Be to, iš jurisprudencijos matyti, kad nagrinėjant įvairius pagalbos elementus reikia atsižvelgti į visus teisinius ir faktinius tos pagalbos aspektus [40]. Klausimais, susijusiais su apmokestinimo tvarkos pripažinimu valstybės pagalba, Teisingumo Teismas paaiškino, kad tokią tvarką reikia nagrinėti kaip visumą [41] ir atsižvelgiant į jai būdingas ypatybes [42].

29 Žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimą *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas) ir 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 90 punktas).

30 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12, 100 ir 108 punktai).

31 Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 8 ir 50 punktai).

32 Žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 117 punktas).

33 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 45 punktas).

34 Šiuo klausimu, be 28 išnašoje nurodytos jurisprudencijos, žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 93 ir 103 punktai). Čia nekeliu subtilaus mokesčių priemonės atrankumo klausimo, kuris nėra šio apeliacinio skundo dalykas.

35 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17 punktas).

36 Žr., *inter alia*, 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 111 punktas).

37 Šiuo klausimu žr., *inter alia*, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Achema ir kt.* (C-706/17, EU:C:2019:407, 86 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 2018 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija ir IFP Énergies nouvelles* (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110 punktas).

39 Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimą *Komisija / Scott* (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 punktas), 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija*, (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 punktas) ir 2018 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija ir IFP Énergies nouvelles* (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110 punktas).

40 1970 m. birželio 25 d. Sprendimas *Grad* (47/69, EU:C:1970:60, 7 punktas).

41 Šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98 punktas).

42 Šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 punktas) ir 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 ir 24 punktai).

71. Teisingumo Teismas išaiškino, kad vertinant pranašumo egzistavimą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija turi atlikti bendrą atitinkamos pagalbos priemonės vertinimą, remdamasi turima informacija ir pokyčiais, kurie galėjo būti numatyti sprendimo suteikti šią pagalbą priėmimo momentu, ir atsižvelgdama, be kita ko, į šios pagalbos kontekstą [43].

72. Tokiomis aplinkybėmis Komisija privalo išnagrinėti reikšmingą informaciją, jai suteiktą atliekant tyrimo procedūrą, kuri galėtų padėti išaiškinti, ar nagrinėjama priemonė gali suteikti pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį [44].

73. Iš jurisprudencijos matyti, kad konkrečiu pagalbos schemos atveju Komisija, atitinkamo sprendimo motyvuose vertindama, ar pagal tą schemą subjektams, kuriems ji taikoma, užtikrinamas aiškus pranašumas, gali išnagrinėti tik tos schemos ypatybes. Iš to darytina išvada, kad sprendime dėl tokios pagalbos schemos Komisija neturi atlikti pagal tą pagalbos schemą skirtos individualios pagalbos analizės. Tik susigrąžinant pagalbą būtina tikrinti kiekvienos susijusios įmonės individualią padėtį [45].

74. Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją galima daryti išvadą, kad nors pagalbos schemos atveju pagal šios išvados 68–72 punktuose nurodytą jurisprudenciją Komisija tikrai privalo įrodyti, kad tenkinami visi valstybės pagalbos kriterijai, įskaitant atrankiojo pranašumo buvimą, tam remdamasi bendrąja analize, kurioje turi būti atsižvelgta į visus pagalbos teisinius ir faktinius aspektus, ji vis dėlto gali apsiriboti tos schemos bendrų ir abstrakčių ypatybių tyrimu ir neprivalo nagrinėti kiekvieno konkretaus jos taikymo atvejo, kad patikrintų, ar toje schemoje yra pagalbos elementų [46].

c) Dėl „ex ante“ analizės reikalingumo

75. Iš jurisprudencijos matyti, kad, kaip nagrinėjamu atveju, tokias apmokestinimo tvarkas taikant kasmet arba periodiškai, reikia atskirti, pirma, pagalbos schemos taikymą ir, antra, kasmetinės pagalbos skyrimą remiantis šia tvarka [47].

76. Remiantis jurisprudencija, tokiais atvejais analizė, kurią reikia atlikti siekiant patikrinti, ar tenkinami valstybės pagalbos teikimo reikalavimai, visų pirma, ar tenkinamas pranašumo suteikimo reikalavimas, turi būti atlikta nustatant atitinkamą apmokestinimo tvarką [48]. Taigi omenyje turima *ex ante* analizė [49].

77. Kadangi tam, kad būtų pripažinta valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal 107 straipsnio 1 dalį, priemonė turi teikti naudą subjektams, kuriems yra taikoma [50], tokiu *ex ante* vertinimu siekiama patikrinti, ar, atsižvelgiant į nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos ypatybes, tuo metu, kai ji buvo priimta, taikant minėtą tvarką subjektai, kuriems ji taikoma, galėtų būti apmokestinti mažiau nei tuo atveju, jeigu jiems būtų taikoma bendroji apmokestinimo tvarka [51].

43 Žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Electrabel ir Dunamenti Erőmű / Komisija* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104 punktas). Dėl būtinybės vertinant priemonę pagal SESV 107 straipsnį atsižvelgti į visus jos aspektus, reikšmingas aplinkybes ir jų kontekstą taip pat žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 51 punktas).

44 Šiuo klausimu ir pagal analogiją dėl privataus investuotojo kriterijaus taikymo žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Electrabel ir Dunamenti Erőmű / Komisija* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 103 ir 105 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

45 Žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimą *Comitato «Venezia vuole vivere» ir kt. / Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2013 m. birželio 13 d. Sprendimą *HGA ir kt. / Komisija* (C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114 punktas).

46 Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 67 punktas).

47 Šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 punktas).

48 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 punktas). Dėl būtinybės atlikti pranašumo buvimo analizę, grindžiamą remiantis momentu, kai buvo priimtas sprendimas suteikti pagalbą, taip pat žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Electrabel ir Dunamenti Erőmű / Komisija* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104 punktas).

49 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48 ir 51 punktai).

50 Žr. 63 punkte nurodytą jurisprudenciją.

51 Šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24 punktas; šiuo klausimu taip pat žr. 19 punktą).

78. Iš išdėstytų argumentų matyti, kad *ex ante* grindžiamas įrodymas, kad dėl išimtinės apmokestinimo tvarkos pobūdžio ja gali būti suteiktas pranašumas, neturi būti siejamas su konkretaus atskiros metinės pagalbos suteikimo nustatymu, taigi ir to pranašumo materializavimosi įrodymu atskirais tos tvarkos taikymo atvejais, o tai, be kita ko, atitinka šios išvados 73 ir 74 punktuose minimą jurisprudenciją.

79. Be to, konkrečiais atvejais, kai taikoma šios išvados 75 punkte nurodyta tvarka, atsižvelgiant į jai būdingas ypatybes, išimtinės apmokestinimo tvarkos nustatymo dieną, taigi remiantis *ex ante* analize, gali būti neįmanoma nustatyti, ar iš išimtinės apmokestinimo tvarkos kylantis pranašumas iš tikrųjų materializuojasi kiekvienais mokestiniais metais [52].

80. Vis dėlto tai, kad neįmanoma, remiantis *ex ante* įvertinimu, tiksliai kiekybiškai įvertinti pranašumo, taigi ir jo materialios išraiškos kiekvienais mokestiniais metais, negali sutrukdyti atlikti *ex ante* analizės, kuria būtų siekiama nustatyti, ar nagrinėjama tvarka galėtų būti laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Reikia atskirti galimybę išnagrinėti aptariamų priemonių planą SESV 107 straipsnio 1 dalies atžvilgiu ir nustatyti konkretų pagalbos dydį. Taigi minėtos galimybės nebuvimas nėra pagrindas nei valstybei narei nepranešti apie priemonę, nei Komisijai neįvertinti šios tvarkos pagal minėtą nuostatą [53].

81. Šiuo klausimu taip pat reikia pažymėti, kad iš jurisprudencijos matyti, jog Komisijos sprendimuose dėl valstybės pagalbos atliekama analizė siekiant nustatyti, ar tenkinami SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyti reikalavimai, negali būti palanki valstybėms narėms, kurios teikia pagalbą, pažeisdamos SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytą pareigą apie ją pranešti, ir nepalanki apie planuojamą pagalbą pranešančioms valstybėms narėms [54].

82. Nors pagal šį jurisprudencijoje išplėtotą principą, susijusį su priemonės poveikio valstybių narių tarpusavio prekybai ir konkurencijai sąlygų nustatymu, Komisija neatleidžiama nuo reikalavimo įrodyti, kad pranašumo teikimo sąlygos tenkinamos [55] tuo atveju, kai apie priemones nepranešama, pagal jį privaloma atlikti tam tikrą visų valstybės pagalbos teikimo sąlygų analizę, kuri nebūtų palanki apie priemonę nepranešusiai valstybei narei. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, jog pareiga pranešti yra viena iš pagrindinių SESV įtvirtintų kontrolės sistemos sudedamųjų dalių valstybės pagalbos srityje [56].

83. Mano nuomone, toks palankus požiūris būtų taikomas, jeigu Komisija, vertindama 75 punkte paminėto tipo apmokestinimo tvarką, apie kurią atitinkama valstybė narė nepranešė, turėtų remdamasi *ex post* surinktais duomenimis apsvarstyti, ar taikant minėtą tvarką pranašumas buvo iš tikrųjų suteiktas subjektams, kuriems ji taikyta, kiekvienais aptariamais mokestiniais metais, ir privalėtų nustatyti, ar tam tikrais mokestiniais metais suteikti pranašumai buvo kompensuoti kitais mokestiniais metais nustatytais trūkumais. Kaip matyti iš ankstesniuose 73, 74 ir 78 punktuose nurodytos jurisprudencijos, tokiais atvejais pranašumo kiekybinis įvertinimas, taigi ir jo realus materializavimasis atskirais mokestiniais metais, turi būti nustatomas susigrąžinant atitinkamas sumas.

84. Galiausiai pažymėtina, kad iš visų išdėstytų argumentų matyti, jog pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tais atvejais, kai išimtinė apmokestinimo tvarka taikoma kasmet arba periodiškai, pranašumo buvimą reikia laikyti įrodytu, kai, remdamasi bendrąja tvarka, kuri atliekant tyrimą naudojama kaip referencinis pagrindas, Komisija, remdamasi ankstesniame skirsnyje išdėstytais

52 Šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 punktas).

53 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48–53 punktai).

54 Žr. 1990 m. vasario 14 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (vadinamasis *Boussac Saint-Frères*, C-301/87, EU:C:1990:67, 33 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49 punktas) ir 2006 m. birželio 1 d. Sprendimą *P & O European Ferries (Vizcaya) ir Diputación Foral de Vizcaya / Komisija* (C-442/03 P ir C-471/03 P, EU:C:2006:356, 110 punktas).

55 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 65–67 punktai), kurio atliktą analizę Teisingumo Teismas iš esmės patvirtino 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2014:217) 103 punkte.

56 Žr. 2019 m. kovo 5 d. Sprendimą *Eesti pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

principais pagrįsta *ex ante* analize, įrodo, kad dėl aptariamos priemonės subjektų, kuriems ji taikoma, finansinė padėtis gali būti palankesnė nei kitų svarbių mokesčių mokėtojų. Dėl šios priežasties tikslus pranašumo kiekybinis įvertinimas ir galima materiali jo išraiška kiekvienais mokestiniais metais bus nustatyta tada, kai remiantis visais reikšmingais duomenimis, bus vykdomas susigrąžinimas [57].

85. Remdamasis šiame skirsnyje suformuluotais principais, kitame skirsnyje nagrinėsiu Komisijos priekaištus dėl skundžiamo sprendimo.

3. Vienintelio ieškinio pagrindo analizė

a) Dėl klausimo, ar ginčijamame sprendime nagrinėta tik pagalbos schema, ar ir individuali pagalba

86. Visų pirma reikia išnagrinėti Komisijos argumentą, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 69 punkte klaidingai nusprendė, kad ginčijamas sprendimas turi būti aiškinamas kaip priimtas tiek dėl pagalbos schemos, tiek dėl individualios pagalbos. Iš tikrųjų, jeigu būtų nuspręsta, kad ginčijamame sprendime Komisija išnagrinėjo tiktai pagalbos schemą, kaip nurodyta šios išvados 73 ir 74 punktuose, nors privalėjo įrodyti, kad tenkinamos visos SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos pagalbos sąlygos, ji turėjo nagrinėti tiktai bendrąsias tos schemos ypatybes ir neprivalėjo ištirti kiekvieno atskiro jos taikymo atvejo, kad patikrintų, ar minėtoje tvarkoje yra pagalbos elementų.

87. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo pabaigoje, 69 punkte, Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijamame sprendime aptariama tvarka ne tik buvo kvalifikuota kaip pagalbos schema; motyvuose ir rezoliucinėje dalyje [58] taip pat buvo išreikšta nuomonė apie keturiems aiškiai įvardytiems klubams, kuriems ji taikyta, suteiktą individualią pagalbą, nurodant, kad tą individualią pagalbą „reikia laikyti neteisėta ir nesuderinama“. Bendrasis Teismas iš to padarė išvadą, kad, priešingai, nei teigia Komisija, ginčijamas sprendimas turėtų būti aiškinamas ir kaip sprendimas dėl pagalbos schemos, ir kaip sprendimas dėl individualios pagalbos.

88. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, remiantis Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktu, pagalbos schema yra bet kuris teisės aktas, pagal kurį bendrai ir abstrakčiai teisės aktuose apibrėžtoms įmonėms netaikant kitų įgyvendinimo priemonių galima teikti individualią pagalbą, ir bet kuris teisės aktas, pagal kurį vienai arba kelioms įmonėms gali būti teikiama su konkrečiu projektu nesusijusi ir neribotam laikotarpiui skirta pagalba ir (arba) neriboto dydžio pagalba.

89. Nagrinėjamu atveju neabejotina, kad ginčijamame sprendime buvo išnagrinėta pagalbos schema, kaip ji suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą. Tai matyti iš Įstatymo 10/1990 septintos papildomos nuostatos [59], kuria grindžiamas išimtinės apmokestinimo tvarkos taikymas minėtiems klubams ir kuri patenka į ankstesnėje dalyje pateiktą schemos apibrėžtį. Be to, įvairiuose ginčijamo sprendimo punktuose nagrinėjama priemone grindžiama apmokestinimo tvarka kvalifikuojama kaip pagalbos schema [60].

90. Be kita ko, Bendrasis Teismas neneigia, kad ginčijamame sprendime buvo išnagrinėta pagalbos schema, bet mano, kad Komisija išreiškė poziciją ir dėl individualios pagalbos.

57 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 54 punktas).

58 Bendrasis Teismas nurodo ginčijamo sprendimo 90 konstatuojamąją dalį ir 1 straipsnį. Iš tikrųjų ginčijamo sprendimo teksto autentiška ispanų kalba 2 ir 3 straipsniuose Komisija vartoja terminą „individuali pagalba“ („ayuda individual“).

59 Šios nuostatos tekstas atkuriamas ginčijamo sprendimo 4 išnašoje.

60 Žr. ginčijamo sprendimo 47, 78, 90 konstatuojamąsias dalis ir 2–6 straipsnius.

91. Vis dėlto šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Reglamento 2015/1589 1 straipsnio d punktą individualia pagalba laikoma dviejų tipų pagalba: pagalba, skiriama ne pagal pagalbos schemą, ir pagalba, apie kurią reikia pranešti ir kuri skiriama pagal pagalbos schemą. Kadangi, atsižvelgiant į ankstesniuose punktuose išdėstytus argumentus, neabejotina, kad minėtiems keturiems klubams taikytos pavienės pagalbos priemonės – jeigu jas galima taip kvalifikuoti[61] – (t. y. mokesčių nustatymas kiekvieniems mokestiniams metams, taikant pelno nesiekiantiems subjektams galiojančią apmokestinimo tvarką) buvo pradėtos taikyti pagal pagalbos schemą, reikšminga būtų galima laikyti tiktai antrąją toje nuostatoje nurodytą faktinę aplinkybę.

92. Vis dėlto iš jurisprudencijos aiškėja, kad pagalbos schemos, apie kurią valstybė narė turėjo pranešti, taikymo individualios priemonės yra paprasčiausios bendrosios pagalbos schemos taikymo priemonės, apie kurias iš principo Komisijai pranešti nereikia[62]. Iš to darytina išvada: kadangi šiam klubui taikomos atskiros pagalbos priemonės yra automatinio nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos, kuri gali būti kvalifikuojama kaip pagalbos schema, taikymo pasekmė, apie jas neturėjo būti pranešta Komisijai, taigi jos negali būti kvalifikuojamos kaip individuali pagalba, kaip tai suprantama pagal Reglamento 2015/1589 1 straipsnio e punktą.

93. Taigi ginčijamame sprendime Komisija klaidingai kvalifikavo aptariamos tvarkos priemones kaip individualią pagalbą, dėl to Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 69 punkte nusprendė, kad tas sprendimas priimtas tiek dėl pagalbos schemos, tiek dėl individualios pagalbos.

94. Vadinasi, reikia daryti išvadą, kad ginčijamame sprendime Komisija išanalizavo tiktai pagalbos schemą, o nustačius subjektus, kuriems ši schema taikoma, ar bent kai kuriuos iš jų[63], ji išreiškė tam tikrą poziciją dėl atskirų šios pagalbos schemos įgyvendinimo priemonių.

b) Dėl Komisijos argumentų, susijusių su Bendrojo Teismo teisės klaidomis nurodant analizę, kurią ji turi atlikti, kad nustatytų pranašumą

95. Padarius tokią prielaidą, reikia išnagrinėti, ar teisingas Komisijos teiginys, kad Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime padarė teisės klaidų, kai vertino analizę, kurią ji privalo atlikti, kad nustatytų, ar tam tikra apmokestinimo tvarka suteikia pranašumą subjektams, kuriems ji taikoma, visų pirma atsižvelgiant į palankių ir nepalankių tos tvarkos elementų ryšio vertinimą.

1) Bendrojo Teismo argumentai

96. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas visų pirma nurodė, kad, siekiant nustatyti, ar dėl pelno nesiekiantiems subjektams taikytinos apmokestinimo tvarkos subjektų, kuriems ji skirta (t. y. klubų, kuriems ji taikoma pagal įstatyme 10/1990 esančią nukrypti leidžiančią nuostatą), padėtis gali būti palankesnė, palyginti su padėtimi, kurioje jie būtų atsidūrę, jei būtų turėję veikti kaip RASB, reikia kartu išnagrinėti įvairias tos apmokestinimo tvarkos sudedamąsias dalis. Toks požiūris atitinka šios išvados 70 ir 71 punktuose minimą jurisprudenciją. Be to, Bendrasis Teismas kvalifikavo nagrinėjamos tvarkos sudedamąsias dalis kaip nedalomą visumą[64].

61 Akivaizdu, kad tai priklauso nuo *FC Barcellona* pareikšto ieškinio dėl ginčijamo sprendimo.

62 Šiuo klausimu žr. 1994 m. spalio 5 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-47/91, EU:C:1994:358, 21 punktas).

63 Šiuo klausimu pažymėsiu, kad ginčijamo sprendimo 1 straipsnio formuluotė, konkrečiai kalbant, nuoroda „t. y.“ palieka erdvės galimam kitų subjektų, kuriems taikoma nagrinėjama bendroji schema, identifikavimui.

64 Skundžiamo sprendimo 53 ir 54 punktai.

97. Bendrasis Teismas taip pat nustatė, kad Komisija teisingai pažymėjo, jog visiems keturiems klubams, kurie naudojosi ginčijama tvarka, nagrinėjamu laikotarpiu buvo taikomas lengvatinis nominalus mokesčio tarifas, palyginti su RASB statusą turinčiais klubais[65]. Šis konstatuotas faktas nebuvo užginčytas (ir iš principo jo negalima užginčyti per skundo nagrinėjimo procedūrą).

98. Vis dėlto paskesniuose punktuose[66] Bendrasis Teismas laikėsi nuomonės, kad nagrinėjant visą pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarką dėl lengvatinio mokesčio tarifo atsirandančio pranašumo analizės negalima atskirti nuo kitų tos apmokestinimo tvarkos sudedamųjų dalių tyrimo, visų pirma – nuo mokesčių atskaitymo už nenumatyto pelno reinvestavimą tyrimo. Remdamasis nustatytu faktu, kad vykstant administracinei procedūrai paaiškėjo, kad tokio atskaitymo lubos pelno nesiekiančių subjektų atveju buvo žemesnės nei RASB atveju, Bendrasis Teismas nubaudė Komisiją už tai, kad ji teisiniu požiūriu nepakankamai išnagrinėjo tokio atskaitymo poveikį. Jis nusprendė, kad jos atlikta analizė neleidžia atmesti tikimybės, kad mažesnė mokesčių atskaitymo galimybė pagal pelno nesiekiantiems subjektams taikomą apmokestinimo tvarką gali atsverti dėl mažesnio nominalaus mokesčio tarifo įgytą pranašumą. Dėl šios priežasties Bendrasis Teismas taip pat nubaudė Komisiją už tai, kad ji nepaprašė Ispanijos Karalystės pakankamai informacijos šia tema, taigi už tai, kad ji neįvykdė pareigos stropiai atlikti tyrimo procedūrą. Komisijos apeliaciniame skunde daugiausia dėmesio skiriama būtent šiems punktams.

2) Dėl analizės, kurią turi atlikti Komisija, tipo ir veiksnių, į kuriuos reikia atsižvelgti ją atliekant

99. Vis dėlto šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šios išvados 75–77 punktų, tokios apmokestinimo tvarkos, kokia taikoma pelno nesiekiantiems subjektams, atveju analizė, kurią Komisija turi atlikti, siekdama patikrinti, ar tenkinami valstybės pagalbos buvimo reikalavimai, visų pirma, ar tenkinamas pranašumo suteikimo reikalavimas, yra *ex ante* analizė, atliekama remiantis atitinkamos apmokestinimo tvarkos nustatymo momentu.

100. Aišku, kad, kaip nurodyta šios išvados 69–72 punktuose minėtoje jurisprudencijoje, tokia analizė turi būti atliekama stropiai ir nešališkai, visapusiškai išnagrinėjant tą tvarką, atliekant bendrą nagrinėjamos tvarkos įvertinimą, kuriame būtų atsižvelgiama į visas jai būdingas išskirtines ypatybes, siekiant patikrinti, ar ji yra pagalba, ir remiantis visos per tyrimo procedūrą pateiktos svarbios informacijos tyrimu.

101. Iš to matyti, kad, siekdama įrodyti, ar dėl pelno nesiekiantiems subjektams taikomos apmokestinimo tvarkos subjektai, kuriems ji taikoma, gali atsidurti palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti profesionalaus futbolo klubai, Komisija turėjo atsižvelgti į visus šios apmokestinimo tvarkos elementus, kurie padėtų remiantis *ex ante* analize nustatyti pranašumo buvimą, t. y. tiek palankius, tiek nepalankius veiksnius.

102. Vis dėlto iš šios išvados 78–80 punktų taip pat matyti, kad, pirma, *ex ante* analize grindžiamas įrodymas, jog išimtine apmokestinimo tvarka gali būti suteiktas pranašumas, neįrodo pranašumo materializavimosi individualiais tokios tvarkos taikymo atvejais ir, antra, tai, kad neįmanoma išimtinės apmokestinimo tvarkos nustatymo dieną nustatyti, ar tokios tvarkos taikymo teikiamas pranašumas iš tikrųjų materializuojasi kiekvienais mokestiniais metais, ar ne, nėra pagrindas atleisti Komisiją nuo pareigos ištirti, ar nagrinėjama tvarka gali būti laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

65 Skundžiamo sprendimo 55 punktas.

66 Skundžiamo sprendimo 56–59 punktai.

103. Būtent remiantis šiais argumentais reikia vertinti tokį atvejį, koks nagrinėjamas šioje byloje, kai išimtinėje apmokestinimo tvarkoje yra numatyta taikyti lengvatinį mokesčio tarifą ir kai joje yra tokių sudedamųjų dalių, kaip mokesčių atskaitymai, kurios gali atsverti tokio lengvatinio tarifo taikymo suteikiamą pranašumą.

104. Panašiu atveju, kai atliekant *ex ante* analizę, t. y. remiantis apmokestinimo tvarkos nustatymo momentu, nebūtų galima nustatyti tikslios tokių sudedamųjų dalių apimties, taigi ir jų poveikio apmokestinimui, nes ta apimtis priklauso nuo elementų, kurie nėra tos tvarkos dalis ir kinta kiekvienais mokestiniais metais [67], kurie bus nustatyti tik po tos tvarkos priėmimo, nebūtų galima ir *ex ante* nustatyti, ar tokios sudedamosios dalys kiekvienais mokestiniais metais atsvers atitinkamoje tvarkoje numatyto lengvatinio mokesčio tarifo taikymo teikiamą pranašumą. Kitaip sakant, jeigu negalima *ex ante* nustatyti atskaitymo masto, *ex ante* nebus galima ir sužinoti, ar kiekvienais mokestinių metų atskaitymais bus galima kompensuoti iš lengvatinio mokesčio tarifo taikymo kylantį pranašumą. Todėl nebus galima *ex ante* atmesti galimybės, kad toks pranašumas suteikiamas visais atitinkamais mokestiniais metais.

105. Ir tik jeigu tos sudedamosios dalys, vienos arba kartu su kitais aptariamos apmokestinimo tvarkos elementais, yra tokio pobūdžio, kad gali visada sistemiškai neutralizuoti iš lengvatinio tarifo taikymo kylantį pranašumą, bus galima remiantis *ex ante* analize atmesti galimybę, kad dėl šių sudedamųjų dalių taikymo minėtas pranašumas įgis realią išraišką kiekvienais mokestiniais metais.

106. Jeigu taip nėra, konkretaus tokio pobūdžio veiksnių poveikio negalima nagrinėti remiantis momentu, kai priemonė buvo priimta, ir tų veiksnių poveikis gali būti vertinamas tiktai *ex post*, galimo pagalbos susigrąžinimo metu.

107. Taigi tokio pobūdžio aspektai, kaip apmokestinimo tvarkos elementai, negali būti ignoruojami nagrinėjant aptariamą apmokestinimo tvarką. Tačiau į juos negalima atsižvelgti atliekant tos tvarkos *ex ante* analizę ir siekiant išsiaiškinti, ar pranašumas yra. Vis dėlto šių veiksnių poveikis yra svarbus siekiant atlikti kiekybinį pagalbos vertinimą, taigi ir galimą jos materialią išraišką, kuri, kaip nurodyta šios išvados 80 punkte, skiriasi nuo *ex ante* analizės, susijusios su pranašumo buvimo nustatymu [68].

3) Dėl Komisijos atliktos pelno nesiekiantiems subjektams taikomos apmokestinimo tvarkos analizės

108. Nagrinėjamu atveju, kaip nurodyta šios išvados 97 punkte, Bendrasis Teismas konstatavo, kad Komisija teisingai nustatė, jog išimtinėje apmokestinimo tvarkoje buvo numatyta klubams, kuriems ji buvo skirta, taikyti lengvatinį mokesčio tarifą, o dėl to jie savaime galėjo atsidurti palankesnėje finansinėje padėtyje nei klubai, kuriems buvo taikoma bendroji apmokestinimo tvarka.

109. Be to, kadangi negalima *ex ante* nustatyti konkretaus mokesčių atskaitymų už nenumatyto pelno reinvestavimą poveikio, remiantis apmokestinimo tvarkos nustatymo momentu grindžiama analize, Komisija negalėjo iš anksto nustatyti tikslaus su išimtine apmokestinimo tvarka susijusio apmokestinimo lygio kiekvienais mokestiniais metais [69]. Taigi ji negalėjo atmesti galimybės, kad, taikant mokesčių atskaitymus už nenumatyto pelno reinvestavimą, klubai, kuriems buvo taikoma tokia apmokestinimo tvarka, kiekvienais mokestiniais metais buvo apmokestinami mažiau nei kiti klubai. Kitaip sakant, Komisija negalėjo kiekvienais mokestiniais metais atmesti galimybės, kad klubai,

67 Tai gali būti nuo mokesčio atleidžiamo subjekto verslo politikos sprendimas arba teritorinių subjektų mokesčių tarifų nustatymas – kaip tuo atveju, kai buvo priimtas 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, visų pirma žr. 20–23 punktus).

68 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 51 punktas).

69 Šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 punktas).

kuriems buvo taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, turėjo pranašumą. Šiuo klausimu taip pat pažymiu, kad neginčijama, jog minėtas atskaitymas nebuvo suformuluotas taip, kad kiekvienais mokestiniais metais būtų sistemiškai garantuotas dėl lengvatinio mokesčio tarifo taikymo įgyjamas pranašumas [70].

110. Tokiomis aplinkybėmis, kaip matyti iš 104–107 punktų, Komisija negalėjo – taigi negalėjo turėti pareigos – į tokius atskaitymus atsižvelgti, nustatydama pranašumo buvimą, bet į juos reikėjo atsižvelgti veikiau atliekant pagalbos kiekybinį vertinimą, siekiant patikrinti, ar ji faktiškai buvo suteikta įvairiais atitinkamais mokestiniais metais.

111. Priešingai, nei nusprendė Bendrasis Teismas, jeigu Komisija būtų atsižvelgusi į tokius atskaitymus, remdamasi *ex ante* analize nebūtų padariusi išvados, kad pelno nesiekiantiems subjektams taikomas mažesnis atskaitymas gali visada, t. y. kiekvienais mokestiniais metais, atsverti lengvatinio mokesčio tarifo taikymo teikiamą pranašumą, taip atmesdama galimybę, kad pranašumas suteikiamas kiekvienais mokestiniais metais.

112. Šiuo klausimu taip pat pažymėsiu, kad tuo metu kai remdamasi *ex ante* analize nustatė, kad priemone galėjo būti suteiktas pranašumas subjektams, kuriems ji buvo skirta, Komisija juo labiau neprivalėjo patikrinti, ar, turint omenyje visus aptariamus mokestinius metus, bendra taikant išimtinę apmokestinimo tvarką nustatyta mokesčių suma buvo didesnė, ar mažesnė už sumą, kuri būtų susidariusi pagal bendrąją apmokestinimo tvarką.

113. Iš tikrųjų ne tik neįmanoma atlikti tokio patikrinimo *ex ante*, nes negalima *ex ante* nustatyti aptariamų atskaitymų sumos, taigi ir jų poveikio kiekvienais mokestiniais metais; taip pat reikia pažymėti, kad futbolo klubams taikoma bendrosios tvarkos išimtis, dėl kurios tam tikriems klubams taikytas pelno nesiekiantiems subjektams skirtas lengvatinis mokesčio tarifas, buvo nustatyta neribotam laikui [71]. Iš to aiškėja, kad skirtingo apmokestinimo pagal dvi skirtingas apmokestinimo tvarkas (RASB taikomą bendrąją tvarką ir pelno nesiekiantiems subjektams taikomą išimtinę tvarką) kumuliacinis poveikis – taigi ir galimybė, kad visus tam tikrais mokestiniais metais dėl palankesnio apmokestinimo įgyjamus pranašumus kitais mokestiniais metais atsveria nepalankūs apmokestinimo tvarkos aspektai – galėjo būti nustatytas tiktai *ex post*, nutraukus išimtinės tvarkos taikymą.

114. Mano nuomone, iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad Bendrojo Teismo išvadoje, jog Komisija negalėjo nuspręsti, kad dėl lengvatinio mokesčio tarifo taikymo klubai, kuriems buvo taikoma pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo tvarka, įgijo pranašumą, prieš tai neįrodžiusi, kad toje tvarkoje numatyta žemesnė mokesčių atskaitymų viršutinė riba neatsvėrė dėl to tarifo taikymo įgyto pranašumo, padaryta teisės klaida.

115. Iš to taip pat matyti: kadangi Komisija neprivalėjo į tokius atskaitymus atsižvelgti tuo metu, kai nustatė pranašumo buvimą, jai negalima priekaištauti, kad, pirma, ji nepaprašė papildomos informacijos ir taip pažeidė stropumo pareigą ir, antra, teisiškai neįrodė pranašumo buvimo, nes neatsižvelgė į tokius atskaitymus.

70 Kaip matyti iš ankstesnių šios išvados 35 ir 44 punktų, *FC Barcelona* ir Ispanijos Karalystė iš tikrųjų tiktai nurodė, kad Ispanijos sistemoje yra numatyti nominalūs mokesčio tarifai ir taikytini atskaitymai, kuriais siekiama užtikrinti mokestinį neutralumą ir nustatyti vienodą tiek pelno nesiekiantiems subjektams, tiek komerciniams subjektams taikytiną mokesčio tarifą. Tačiau iš jų raštų nematyti, kad ginčytų Komisijos argumentą, jog lengvatinio mokesčio tarifo taikymo suteiktas pranašumas negalėjo būti visais mokestiniais metais neutralizuojamas minėtais atskaitymais. Dėl *FC Barcelona* argumento, kad verslo subjektams taikytina apmokestinimo tvarka, analizuojama kaip visuma, buvo palankesnė tam klubui, žr. šios išvados 112 ir 113 punktus.

71 Pagal analogiją žr. Sprendimo *France Télécom* 50 punktą, nes jame nagrinėtu atveju speciali apmokestinimo tvarka buvo nustatyta neribotam laikui. Tačiau, kaip pažymėta skundžiamo sprendimo 74 ir 75 punktuose, šiuo atžvilgiu ta tvarka skyrėsi nuo nagrinėjamoje byloje aptariamos tvarkos.

116. Šiuo klausimu taip pat reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 60 punkte Bendrojo Teismo tinkamai nurodyta aplinkybė, kad pats mokesčių atskaitymo numatymas tam tikromis sąlygomis gali būti pagalba, visiškai nepaneigia argumento, kad, jeigu atskaitymo negalima patikrinti *ex ante*, į jį negalima atsižvelgti atliekant atitinkamos apmokestinimo tvarkos priėmimo momentu grindžiamą analizę siekiant bet kuriuo atveju atmesti galimybę, kad taikant lengvatinį mokesčio tarifą buvo suteiktas pranašumas. Be to, taip pat remiantis skundžiamo sprendimo 60 punktu, tokiu atveju, koks nurodytas šios išvados 109 punkte, galimo poveikio išsilyginimo per tam tikrą laiką dėl galimybės perkelti mokesčių atskaitymus įvertinimas bus atliktas, bet tik susigrąžinant pagalbą.

117. Manau, kad kiti *FC Barcelona* ir Ispanijos Karalystės pateikti argumentai nepaneigia 114 ir 115 punktuose mano padarytų išvadų.

118. Dėl to, kas, pirma, susiję su Ispanijos Karalystės argumentais dėl valstybių narių mokestinės autonomijos, primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nors, atsižvelgiant į dabar galiojančią Sąjungos teisę, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti, laikydamosi Sąjungos teisės nuostatų[72]. Tokiomis aplinkybėmis jos neturi priimti priemonių, kurios gali būti su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.

119. Antra, kiek tai susiję su ne kartą tiek *FC Barcelona*, tiek Ispanijos Karalystės pabrėžtu reikalavimu, kad nagrinėjant pranašumo buvimą reikia atsižvelgti į faktinį, o ne vien nominalų mokesčio tarifą, primenu, kad, kaip nurodyta 69–71 ir 100–101 punktuose, Komisija turi atsižvelgti į visus svarbius nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos elementus, taigi ne tik į nominalų mokesčio tarifą. Tačiau dėl to nepaneigiama, kad, kaip nurodyta šios išvados 104–107 punktuose, tuo atveju, kai vadovaujantis tokios apmokestinimo tvarkos sudedamosios dalies tyrimu nebūtų galima *ex ante* atmesti galimybės, kad taikant lengvatinį mokesčio tarifą buvo suteiktas pranašumas, į šį elementą negalima atsižvelgti atliekant *ex ante* analizę, bet jo poveikis turėtų būti įvertintas atliekant *ex post* analizę pagalbos susigrąžinimo metu. Taip pat vertintini argumentai, susiję su mokesčių kreditais, atsirandančiais taikant tokią aptariamos apmokestinimo sistemos sudedamąją dalį.

c) Išvada dėl vienintelio ieškinio pagrindo

120. Iš visų išdėstytų argumentų, mano nuomone, matyti, kad Komisijos apeliacinis skundas turi būti priimtas, todėl skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas.

V. Dėl ieškinio Bendrajame Teisme

121. Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui sprendimui priimti.

122. Šiuo klausimu, kiek tai susiję su *FC Barcelona*, kurią palaiko Ispanijos Karalystė, antrajame ieškinio pagrinde pateiktais teiginiais, kuriuos Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime pripažino priimtinais[73], manau, kad juos galima analizuoti atsižvelgiant į tai, kas nurodyta šios išvados 99–119 punktuose.

72 Žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

73 Žr. skundžiamo sprendimo 38 punktą.

123. Šiuo klausimu pažymiu, kad Komisija ginčijamo sprendimo 68 konstatuojamosios dalies pabaigoje nurodė, kad pagal pelno nesiekiantiems subjektams taikomą apmokestinimo tvarką su mokesčių atskaitymu už nenumatyto pelno reinvestavimą susijęs mokesčių kreditas buvo suteikiamas ne sistemiškai, o tik tam tikromis sąlygomis, kurios netaikomos nuolat[74]; tai rodo, kad taikant lengvatinį mokesčio tarifą suteiktas pranašumas negalėjo būti kiekvienais mokestiniais metais sistemiškai neutralizuojamas mokesčių kreditu. Antra, ginčijamo sprendimo 95 konstatuojamojoje dalyje Komisija taip pat nurodė, kad į faktinį tokių atskaitymų poveikį būtų atsižvelgta apskaičiuojant pagalbos dydį ir tikrinant, kaip ji buvo galimai suteikta kiekvienais mokestiniais metais. Iš to darytina išvada, kad ginčijamame sprendime išdėstytas Komisijos požiūris atitinka šios išvados 99–113 straipsniuose išdėstytus argumentus. Dėl šios priežasties ankstesniame punkte paminėti teiginiai turi būti galutinai atmesti.

124. Vis dėlto dabartinėje bylos stadijoje Teisingumo Teismas negali priimti galutinio sprendimo nei dėl kitų antrajame ieškinio pagrinde išdėstytų ir skundžiamo sprendimo 39 ir 40 punktuose nurodytų argumentų, nei dėl *FC Barcelona* pateikto trečiojo, ketvirtojo ir penktojo ieškinio pagrindų.

125. Mano nuomone, iš to matyti, kad byla turėtų būti sugrąžinta Bendrajam Teismui, kad jis galėtų išnagrinėti šiuos argumentus ir ieškinio pagrindus.

VI. Išvada

126. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

1. Panaikinti 2019 m. vasario 26 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Fútbol Club Barcelona / Komisija* (T-865/16, EU:T:2019:113).

2. Grąžinti bylą Europos Sąjungos Bendrajam Teismui.

3. Atidėti klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą.

74 Žr. šios išvados 15 punktą.