GIOVANNI PITRUZZELLA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. október 15.[1]

C-362/19. P. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Fútbol Club Barcelona

„Fellebbezés – Állami támogatások – Egyes hivatásos labdarúgóklubokat nyújtott állami támogatás – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Az »előny« fogalma – Támogatási rendszer – Nonprofit szervezeti jogállásra jogosult klubokra alkalmazott kedvezményes adómérték – Kevésbé előnyös adólevonás – Hatás”

1. A jelen ügy egy, az Európai Bizottság által benyújtott fellebbezésre vonatkozik, amelyben ezen intézmény azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a 2019. február 26-i Fútbol Club Barcelona kontra Bizottság ítéletet (T-865/16, EU:T:2019:113), amellyel az Európai Unió Törvényszéke a Fútbol Club Barcelona (a továbbiakban: FC Barcelona) keresete alapján megsemmisítette a Spanyolország által bizonyos labdarúgóklubok javára nyújtott SA.29769 (2013/C) (korábbi 2013/NN) állami támogatásról szóló, 2016. július 4-i (EU) 2016/2391 bizottsági határozatot[2] (a továbbiakban: vitatott határozat).

2. A megtámadott ítéletben a Törvényszék lényegében azt kifogásolta, hogy a Bizottság az általa az állami támogatás kedvezményezettjeinek tekintett labdarúgóklubokra alkalmazandó adórendszer elemzése keretében az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának megállapítása szempontjából nem vizsgálta meg kellőképpen a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után ezen adórendszer alapján járó adólevonás jelentőségét. A Törvényszék azt is felrótta a Bizottságnak, hogy e tekintetben nem kért elegendő információt a vizsgálati eljárás során.

3. A jelen ügy lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy iránymutatást adjon a Bizottság által elvégzendő elemzés jellegéről, valamint azokról a tényezőkről, amelyeket az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának megállapítása érdekében a Bizottságnak figyelembe kell vennie, különösen az ezen adórendszer hatálya alá tartozó adóalanyokra vonatkozó kedvezményes adómértéket előíró eltérő adórendszerek esetében.

I. A jogvita alapját képező tényállás

4. Az 1990. október 15-i Ley 10/1990 del Deporte[3] (a sportról szóló 10/1990. sz. törvény; a továbbiakban: 10/1990. sz. törvény) valamennyi spanyolországi hivatásos sportklubot arra kötelezte, hogy sportrészvénytársasággá (a továbbiakban: SAS) alakuljanak. A törvény célja az volt, hogy a klubok jogi formájának átalakítása révén ösztönözze azok felelősségteljesebb irányítását.

1 Eredeti nyelv: olasz.

2 HL 2016. L 357., 1. o.

3 A BOE 1990. október 17-i 249. száma, 30397. o.

5. A 10/1990. sz. törvény a hetedik kiegészítő rendelkezésében ugyanakkor kivételt írt elő azon hivatásos sportklubok tekintetében, amelyek egyenlege a törvény elfogadását megelőző években pozitív volt. E kivétel lehetővé tette e klubok számára, hogy sportklubok formájában működjenek továbbra is. Az e kivétel alá tartozó hivatásos labdarúgóklubok közé csak az FC Barcelona és három másik klub (Club Atlético Osasuna, Athletic Club és Real Madrid Club de Fútbol, a továbbiakban: Real Madrid) tartozott, akik valamennyien éltek ezzel a lehetőséggel.

6. Az SAS-ektől eltérően a sportklubok továbbra is nonprofit jogi személyeknek minősültek, amelyek e jogállásukra tekintettel jövedelmük után egyedi adómérték alkalmazására voltak jogosultak. Ezen adómérték 2016-ig alacsonyabb volt az SAS-ekre alkalmazandó adómértéknél.

7. Az Európai Bizottság a 2013. december 18-i levelében értesítette a Spanyol Királyságot arról, hogy az SAS rendszer alá tartozó jogalanyokhoz képest a nonprofit szervezeti jogállásra jogosult klubokra alkalmazott adórendszer hatálya alá tartozó hivatásos labdarúgókluboknak biztosított esetleges kedvezményes adójogi bánásmód tekintetében megindítja az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti eljárást.

8. A vitatott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a 10/1990. sz. törvénnyel a Spanyol Királyság néhány labdarúgóklub, különösen az FC Barcelona, a Club Atlético Osasuna, az Athletic Club és a Real Madrid részére a társasági adó tekintetében nyújtott adókedvezmény formájában jogellenes támogatást vezetett be, megsértve ezzel az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését.[4] A Bizottság ezenkívül megállapította, hogy e rendszer összeegyeztethetetlen a belső piaccal, következésképpen felszólította a Spanyol Királyságot, hogy azt szüntesse meg, és a 2000-es adóévtől kezdődően téríttesse vissza a kedvezményezettekkel a megfizetett társasági adó, és azon társasági adó közötti különbözetet, amelynek megfizetésére akkor lettek volna kötelesek, ha SAS-ként működtek volna, kivéve különösen azt az esetet, ha a támogatás csekély összegű támogatásnak minősülne.[5]

II. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

9. A Törvényszék Hivatalához 2016. december 7-én benyújtott keresetlevéllel az FC Barcelona a vitatott határozat megsemmisítése iránti keresetet terjesztett elő, amelynek alátámasztása érdekében öt jogalapot hozott fel.

10. A megtámadott ítéletben a Törvényszék, miután elutasította az FC Barcelona által felhozott első jogalapot,[6] helyt adott az egyrészt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésével elkövetett, az előny jelen ügyben való fennállásával kapcsolatos mérlegelési hibára, másrészt pedig az említett előny fennállásának vizsgálata során a megfelelő ügyintézés elvének megsértésére alapított második jogalapnak.

11. E tekintetben a Törvényszék mindenekelőtt úgy vélte, hogy annak értékelése érdekében, hogy a 10/1990. sz. törvénnyel bevezetett intézkedés alkalmas-e előny nyújtására, a nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer különböző összetevőit együttesen kell megvizsgálni, mivel azok olyan *elválaszthatatlan egészet* képeznek, amit a 10/1990. sz. törvény csak annak személyi hatálya tekintetében módosított.[7]

4 A vitatott határozat 1. cikke.

5 Lásd a vitatott határozat 2. cikkét, valamint 4. cikkének (1) és (4) bekezdését.

6 Az FC Barcelona által előterjesztett első kereseti jogalap az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikknek és az Európai Unió Alapjogi Chartája 16. cikkének a megsértésére vonatkozott. Lásd a megtámadott ítélet 25. és 37. pontját.

7 Lásd a megtámadott ítélet 53. pontját.

12. A Törvényszék tehát úgy vélte, hogy meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság kellőképpen bizonyította-e a megtámadott határozatban, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer a maga összességében alkalmas volt arra, hogy a kedvezményezettjeit előnyösebb helyzetbe hozza, mint ha azoknak SAS-ként kellett volna működniük. [8]

13. A Törvényszék mindenekelőtt megállapította, hogy a vitatott rendszer által kedvezményezett négy klubra az érintett időszakban az SAS-ként működő klubokhoz képest kedvezményes névleges adómértéket kellett alkalmazni. [9] Mindazonáltal a Törvényszék azt is megállapította, hogy a közigazgatási eljárás során a Real Madrid arra hivatkozott, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás mértéke az SAS-ek tekintetében magasabb volt, mint a nonprofit szervezetek esetében, és a körülményektől függően igen jelentős lehet. [10]

14. A Törvényszék megállapította, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság ugyanakkor kizárta, hogy az SAS-ekre alkalmazandó adólevonás magasabb felső határából fakadó relatív előny ellensúlyozná a nonprofit szervezetek által igénybe vehető kedvezményes adómértéket, mivel egyrészt nem bizonyították, hogy az adólevonások e rendszere „elvben és hosszabb távon előnyösebb”, másrészt pedig hogy az adólevonást „csak bizonyos feltételek mellett adják meg, amelyek nem folyamatosan érvényesek”. [11]

15. Ebben az összefüggésben a Törvényszék úgy vélte, hogy a Bizottság, amelyre a bizonyítási teher hárul a nonprofit szervezetekre vonatkozó azon adózási rendszerből eredő előny fennállása tekintetében, amelynek a különböző alkotóelemei a jelen ügyben nem választhatók el egymástól, nem állapíthatta meg az ilyen előny fennállását annak bizonyítása nélkül, hogy az adólevonások felső határának a nonprofit szervezetek tekintetében való, az SAS-ekhez képest kevésbé kedvező szinten való rögzítése nem kompenzálta az alacsonyabb szintű kedvezményes névleges adómértékből eredő előnyt. [12] E tekintetben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság a közigazgatási eljárás keretében fennálló vizsgálati kötelezettségének a korlátai között jogosult volt arra, hogy kérje azon információk benyújtását, amelyek relevánsaknak tűntek az e címen elvégzendő értékeléshez. [13]

16. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy annak megállapítása, hogy az adólevonáshoz való jog feltételekhez kötött, nem elegendő az előny fennállásának megállapításához. E tekintetben egyrészt megállapította, hogy az adólevonás önmagában támogatásnak minősülhet, ami annak ellenére, hogy e támogatás feltételekhez kötött, indokolja, hogy azt az előny fennállásának vizsgálata során figyelembe vegyék. Másrészt megállapította, hogy mivel a vitatott határozatból hiányzik az adólevonások halasztására vonatkozó lehetőségek vizsgálata, hiányzik e határozatból az ezen adójogi mechanizmus hatásainak az esetleges időbeli kiegyenlítődésére vonatkozó értékelés is, amely mechanizmus alkalmas a Bizottság által hivatkozott nem „folyamatos” jelleg ellensúlyozására. [14]

17. A fentiekre tekintettel a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság nem teljesítette a jogilag megkövetelt módon az annak bizonyítására vonatkozó kötelezettséget, hogy a vitatott intézkedés előnyt biztosított a kedvezményezettjei számára.

18. Következésképpen a Törvényszék az FC Barcelona által felhozott többi érv és jogalap vizsgálata nélkül megsemmisítette a vitatott határozatot.

8 A megtámadott ítélet 54. pontja.

9 A megtámadott ítélet 55. pontja.

10 A megtámadott ítélet 57. pontja.

11 A megtámadott ítélet 58. pontja, amely hivatkozik a vitatott határozat 68. pontjára.

12 A megtámadott ítélet 59. pontja.

13 Uo.

14 A megtámadott ítélet 60. pontja.

III. A felek kérelmei

19. A Bizottság fellebbezésében azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, utalja vissza az ügyet a Törvényszékhez, és a költségek viseléséről ne határozzon.

20. Az FC Barcelona és a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a Bizottság fellebbezését, és ez utóbbit kötelezze az eljárás költségeinek viselésére.

IV. A fellebbezések elemzése

A. A felek érveinek rövid összefoglalása

21. Fellebbezésében a Bizottság egyetlen, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapra hivatkozik. Ez az egyetlen jogalap két részre tagolódik.

22. Az első részben a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a Bizottság által annak megállapítása érdekében elvégzendő vizsgálat értékelése során, hogy az adórendszer előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei számára. A Bizottság azt rója fel a Törvényszéknek, hogy nemcsak a szóban forgó rendszer azon kritériumainak (mint például a kedvezményes adómérték) elemzését tartotta szükségesnek, amelyek az általános rendszer alá tartozó vállalkozásokhoz viszonyítva előnyösebb helyzetbe hozhatják az intézkedés kedvezményezettjét, hanem e rendszer azon előnytelen elemeinek elemzését is, amelyek az e rendszerbe nem tartozó és minden egyes adóévben változó körülményektől (mint például a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás, amely a kedvezményezett vállalkozások által hozott befektetői döntések függvénye) függnek, még akkor is, ha ezek az előnytelen elemek véletlenszerűek, nem alkalmasak arra, hogy folyamatosan semlegesítsék az előnyt, és nem láthatók előre a szóban forgó rendszer előzetes vizsgálata során.

23. Először is a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék által hivatkozottakkal szemben[15] a vitatott határozat csak a támogatási rendszert vizsgálta, az egyedi támogatásokat pedig nem. A Törvényszék tévesen értelmezte mind a vitatott határozatot, mind a 2015/1589 rendelet[16] 1. cikkének d) pontját. Következésképpen az ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottság az adórendszer általános jellemzőinek elemzésére szorítkozhatott annak bizonyítása érdekében, hogy az állami támogatás feltételei teljesültek, és nem volt köteles minden egyes kedvezményezett klub esetében megvizsgálni a szóban forgó támogatás tényleges megvalósulását. E konkrét megvalósulást a visszatérítéskor kellett volna meghatározni.

24. Másodszor a Bizottság úgy véli, hogy az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy amikor a Bizottság olyan nemzeti intézkedést vizsgál, amely állami támogatásnak minősülhet, a vizsgált adórendszer elfogadásának időpontját kell alapul vennie, és előzetes értékelést kell végeznie annak megállapítása érdekében, hogy e rendszer alkalmas-e arra, hogy előnyt biztosítson. Az állami támogatás fennállásának megállapítása érdekében ugyanis az előzetes bejelentés nélkül végrehajtott intézkedés nem kezelhető kedvezőbb módon, mint a bejelentett intézkedés.

25. Ebből az következik, hogy az előny fennállására vonatkozó kritérium elemzése szempontjából az a meghatározó tényező, hogy az intézkedés alkalmas-e előny biztosítására. Ennélfogva az a tény, hogy a későbbi tényezők alapján bizonyítható, hogy számos esetben az előny nem valósult meg, nem lehet meghatározó az előny fennállásának értékelése szempontjából, különösen akkor, amikor a Bizottságnak

15 Lásd a megtámadott ítélet 69. pontjának végét.

16 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.).

egy támogatási rendszert kell elemeznie. Amennyiben egy adott adóévben a szóban forgó rendszerből eredő előnyöket teljes mértékben kompenzálják a hátrányok, akkor az előny az említett adóévben nem valósul meg, következésképpen e konkrét év tekintetében nem kell azt az érintett kedvezményezettel szemben visszatéríttetni.

26. Ezen elvekkel összhangban a kedvezményes társaságiadó-mérték egyes vállalkozásokra történő alkalmazása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnynek minősül, mivel alkalmas arra, hogy közvetlenül vagy közvetve előnyben részesítse az említett vállalkozásokat. Ez az előny minden olyan esetben megvalósul, amikor e vállalkozások az adóalapot képező előnyökben részesülnek.

27. A Bizottság elismeri, hogy a jelen ügyben a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó, az általános rendszer keretében a társaságokra vonatkozóan előírtnál kisebb mértékű adólevonást írt elő. Mindazonáltal a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer kedvező és kedvezőtlen elemei között fennálló kapcsolat értékelése során. Ha ugyanis egy bizonyos rendszer olyan hátrányokat vagy hátrányos elemeket is tartalmaz, amelyek csak a rendszerbe nem tartozó és adóévenként változó körülmények függvényében valósulnak meg, ezen elemek nem tekinthetők olyan tényezőknek, amelyek semlegesítik az előnyt, kivéve ha ezzel az előnnyel olyan kapcsolatban állnak, amely valamennyi adóévben biztosítja az előny semlegesítését. A Bizottság szerint ugyanakkor a jelen ügyben nem ez a helyzet.

28. Először is, bár mind az adómérték, mind a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó levonás mértéke egyaránt az általános rendszer és a nonprofit szervezetekre vonatkozó különös rendszer részét képezi, a levonások összege ugyanakkor a rendszerbe nem tartozó tényezőtől függ, amely semmilyen kapcsolatban nem áll az adómérték alkalmazásával. E tényező ugyanis az egyes klubok által a játékosoknak az adott adóévben történő átigazolásával kapcsolatban elfogadott befektetési politikához kapcsolódik. Véletlenszerű tényezőről van tehát szó, amely nem függ össze a kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnnyel, amelynek hatása csak akkor mérhető, ha az előny minden egyes adóévben megvalósul. A Törvényszék megállapításával ellentétben tehát ez az elem nem értékelhető úgy, hogy az a kedvezményes adómérték alkalmazásától elválaszthatatlan, amely adómérték önmagában alkalmas arra, hogy előnyt biztosítson az abból részesülő klubok számára.

29. Másodszor, a szóban forgó rendszer nem biztosítja, hogy e rendszer kedvezőtlen elemei folyamatosan semlegesítsék az abból eredő előnyöket. A jelen ügyben az adómértéket az eredményre kell alkalmazni, míg a levonás a rendkívüli nyereség újbóli befektetésén alapul, amely nyereség a labdarúgás sajátos keretei között gyakorlatilag a játékosátigazolásokból származik. Ebből az következik, hogy az adórendszer szóban forgó két eleme nem hasonlítható össze, és így azok nem semlegesíthetik egymást.

30. Harmadszor, az előny tényleges megvalósulását a fizetendő éves adó keretében minden egyes adóév tekintetében értékelni kell, és így az évenként változhat. E megvalósulás magában foglalja azokat az adójóváírásokat is, amelyekben a klubok minden egyes adóévben részesülhetnek, és amelyek nem határozhatók meg előzetesen.

31. A kereset egyetlen jogalapjának második részében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor tévesen értelmezte a gondossági kötelezettségét és az előny fennállására vonatkozó, rá háruló bizonyítási terhet. A Törvényszék a megtámadott ítélet 59. pontjában tévesen rótta fel a Bizottságnak, hogy nem kért olyan információkat, amelyek lehetővé tették volna számára annak bizonyítását, hogy az adólevonások felső határának a nonprofit szervezetek tekintetében való, az SAS-ekhez képest kevésbé kedvező szinten való rögzítése nem kompenzálta az alacsonyabb szintű adómértékből eredő előnyt. Az egyetlen jogalap első részében kifejtett megfontolásokra tekintettel e bizonyítás nem volt szükséges. A Törvényszék lényegében azt követeli meg, hogy a Bizottság utólag vizsgálja meg az intézkedés elfogadását követő adatokat. A szóban forgó

adórendszer elfogadásakor ugyanis gyakorlatilag lehetetlen volt előre látni, hogy a kedvezményes adómérték milyen módon illeszthető össze a rendkívüli nyereségek újbóli befektetése után járó adólevonás címén levonható összeggel. Mindazonáltal az előny megvalósulásának olyan utólagos elemzése, mint amelyet lényegében a Törvényszék kért, nem szükséges az állami támogatás által biztosított előny fennállásának megállapításához. A Törvényszék által hozott döntés tehát előnyben részesíti a be nem jelentett támogatási rendszereket a bejelentett támogatási rendszerekhez képest.

32. Végül a Bizottság vitatja azokat a megállapításokat, amelyekben az FC Barcelona az általa felhozott egyes érvek hatástalan jellegére hivatkozik. A Bizottság szerint, noha az FC Barcelona e kérdéseket és érveket hatástalannak minősíti, valójában azok elfogadhatatlanságára utal.

33. Az FC Barcelona előzetesen úgy véli, hogy a Bizottság által a fellebbezésében előadott egyes érvek és bizonyítékok hatástalanok. Először is a Bizottság új tényekre hivatkozik, és új bizonyítékokat terjeszt elő. Másodszor a Bizottság bizonyítottnak tekinti azokat a ténybeli kérdéseket, amelyeket a megtámadott ítélet cáfolt. Ezenkívül a Bizottságnak a vitatott határozatra vonatkozó egyes megállapításai nem felelnek meg a valóságnak.

34. Érdemben a Bizottság egyetlen jogalapjának első részét illetően az FC Barcelona mindenekelőtt úgy véli, hogy a szóban forgó intézkedés nem támogatási rendszer, hanem négy konkrétan azonosított klubnak nyújtott egyedi támogatásokból áll. A vitatott határozatban ugyanis a Bizottság csak a négy társaságnak címzett intézkedést írta le, kiemelve, hogy ezen intézkedésből más klub nem részesülhet.

35. Az FC Barcelona emellett azt állítja, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer semmilyen előnyt nem biztosított e négy klub számára. Jogi nézőpontból a spanyol adórendszer célja az adósemlegesség, és így annak biztosítása, hogy a nonprofit szervezetekre és a kereskedelmi szervezetekre alkalmazandó tényleges adómérték azonos legyen. Gyakorlati nézőpontból az előny fennállását illetően a hatások, nem pedig a jogi forma a meghatározó, és az ítélkezési gyakorlat szerint meg kell vizsgálni a szóban forgó jogi szabályozás valamennyi elemét, tehát mind az előnyt biztosító, mind pedig az azt kompenzáló elemeket, valamint azok együttes hatásait.

36. A jelen ügyben az SAS-ekké való átalakulásra vonatkozó kötelezettség nemcsak az adómértékre, hanem az alkalmazandó levonások mértékére is hatással volt. Következésképpen a szóban forgó nemzeti intézkedés megfelelő értékeléséhez nemcsak azokat a körülményeket és bizonyítékokat kellett volna figyelembe venni, amelyek az állami támogatás fennállásának elismerésére irányultak, hanem azokat is, amelyek annak hiányát bizonyítják. A Bizottság tehát kettős hibát követett el az előny fennállásának értékelése során: egyrészt a névleges adómértékre összpontosított, miközben a tényleges adómérték bírt jelentőséggel; másrészt, mivel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adórendszer olyan adójóváírások fennállásáról rendelkezik, amelyek hatásai több adóévre is feloszthatók, az elvégzett elemzésnek a közép- és hosszú távra kellett volna vonatkoznia.

37. Ami a Bizottság fellebbezése egyetlen jogalapjának második részét illeti, az FC Barcelona úgy véli, hogy a pártatlanságra és a gondosságra vonatkozó kötelezettség arra kötelezte a Bizottságot, hogy megvizsgálja az intézkedés valamennyi hatását, beleértve azokat is, amelyek az esetleges előnyt kompenzálják vagy semlegesítik.

38. Először is, a Bizottság összekeveri az előny fennállását a támogatás mértékének megállapításával. Az előny fogalma azonos az egyedi támogatások és a támogatási rendszerek esetében. Az ítélkezési gyakorlat nem jogosítja fel a Bizottságot arra, hogy valamely intézkedés hatásainak részleges elemzését kizárólag az előnyt keletkeztető hatások (mint például a névleges adómérték) figyelembevételével és az azt kompenzáló hatások (mint a levonások) mellőzésével végezze el. A vitatott határozatban a Bizottság elmulasztotta elemezni a rendszer több általános jellemzőjét, mint például az alkalmazandó levonásokat, e levonásoknak az érintett piacon szokásos jellegét vagy az adójóváírások jelentőségét.

39. Másodszor, az előzetes elemzés elvégzésének szükségessége nem akadályozza a levonások figyelembevételét. A Bizottság ugyanis hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a szóban forgó tagállamtól az intézkedés által a megelőző adóévekben kifejtett hatásra vonatkozóan becsléseket vagy számításokat kérjen. A végrehajtott, de be nem jelentett intézkedések esetében figyelembe vehető annak módja, ahogyan a rendszer a gyakorlatban működik. Mindenesetre a vitatott határozat nem tartalmaz előzetes elemzést.

40. Harmadszor, az FC Barcelona szerint a Bizottság azon kötelezettségéből, hogy gondosan és pártatlanul köteles lefolytatni a közigazgatási eljárást, az következik, hogy ugyanolyan mértékben köteles értékelni a támogatás fennállására és az annak hiányára utaló bizonyítékokat. A Bizottság tehát nem támaszkodhat kizárólag a támogatás fennállását bizonyító elemekre. A Bizottságnak így tekintetbe kellett volna vennie a tényleges adómértéket, figyelembe véve a közigazgatási eljárás során felmerülő levonásokat.

41. Negyedszer, az FC Barcelona kiemeli, hogy a Bizottságra háruló, az előny fennállására vonatkozó bizonyítási teher az intézkedésnek a kedvezményezettekre gyakorolt valamennyi halmozott hatásának elemzését követeli meg. Nem elegendő tehát kizárólag a névleges adómérték elemzése. Ezenkívül a kizárólag a névleges adómértékek összehasonlításán alapuló bizonyíték nem megfelelő, mivel az adórendszer olyan szabályok összessége, amelyek magukban foglalják a levonásokat, az adóalap kiszámításának szabályait és a mentességeket is. Ha a jelen ügyhöz hasonlóan az előny hiányára esetlegesen utaló bizonyítékot terjesztenek a Bizottság elé, a Bizottság az érintett tagállamtól köteles beszerezni a szükséges információkat.

42. A Spanyol Királyság előzetesen megjegyzi, hogy az adóintézkedések állami támogatás jellegének értékelése során elkövetett hibák érinthetik a Szerződésekben előírt intézményi egyensúlyt, mivel az EUMSZ 107. cikk nem ruház önálló jogalkotási hatáskört a Bizottságra a társasági adó területén. Az adó mértéke az adóteherre vonatkozó jogi szabályozás alapvető eleme, és az adójogi autonómiába és a tagállamok hatáskörébe tartozik. A Bizottság nem eléggé szigorú vizsgálata tehát sérti a tagállamok hatásköreit.

43. A Spanyol Királyság úgy véli továbbá, hogy téves úgy tekinteni, hogy pusztán az eltérő adómérték fennállása állami támogatás fennállását vonja maga után. Még ha az adómérték minden adóintézkedés alapvető eleme is, nem elegendő az állami támogatás fennállását arra a megállapításra alapítani, hogy a szóban forgó, előzetesen vizsgált adórendszer pusztán az alacsonyabb adómérték fennállása miatt éves szinten előnyt biztosíthat, függetlenül az adójóváírások alkalmazásának elemzésétől. E megközelítés elfogadása annak megállapításához vezetne, hogy a vállalkozásokra alkalmazott esetlegesen eltérő adómértékek előny nyújtását eredményezik, ami téves lenne. A spanyol kormány szerint a racionálisan eljáró nemzeti jogalkotó olyan adójogi intézkedést fogad el, amely figyelembe veszi mind az adómérték, mind a levonások alkalmazásából eredő következményeket. A levonások tehát nem tekinthetők sem az adó mértékének megállapításán kívüli, sem a külső tényezőktől függő véletlenszerű tényezőnek.

44. A jelen ügyben a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásnak a különböző jogszabályi változásokat követően a spanyol adójogban bekövetkező változásának elemzése azt mutatja, hogy a jogalkotó az adómértékek megállapításakor figyelembe vette az adójóváírás korlátját. Ennélfogva egyértelmű kapcsolat áll fenn az adó mértékének meghatározása és az alkalmazandó levonás mértéke között, amelyeket az adójóváírás összege szempontjából meghatározó tényezőknek tekintenek, és ezért szorosan összefüggnek egymással. Következésképpen az adómérték nem választható el az adórendszer egyéb alkotóelemeitől, mégpedig sem a rendkívüli nyereségnek többek között a hivatásos labdarúgás ágazatában történő újbóli befektetése után járó levonás mértéke, sem pedig e levonás ismétlődő jellege miatt.

45. Végül a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a bizonyítási tehernek a Törvényszék által a megtámadott ítéletben megkövetelt szintje nem magasabb, mint amelyet az ítélkezési gyakorlat megkövetel. A Bizottság által lefolytatandó gondos és pártatlan felülvizsgálatnak biztosítania kell, hogy a végleges határozat meghozatalakor a Bizottságnak a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére. A jelen ügyben azonban nem ez volt a helyzet.

B. Jogi elemzés

46. A Bizottság által felhozott egyetlen jogalap két része közötti szoros kapcsolatra tekintettel, mivel az első az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának megállapításához szükséges elemzéssel kapcsolatos téves jogalkalmazáson alapul, a második pedig a gondossági kötelezettség és a bizonyítási teher e tekintetben való téves értékelésén, úgy vélem, hogy e két részt együttesen kell vizsgálni. Mindazonáltal, mielőtt ezt az egyetlen jogalapot elemeznénk, meg kell vizsgálni az FC Barcelona által a Bizottság érvelése bizonyos szempontjainak elfogadhatóságával kapcsolatban felhozott érveket.

1. A Bizottság által felhozott egyes érvek és a fellebbezéshez csatolt okirat elfogadhatóságáról

47. Az FC Barcelona először is a Bizottság által előterjesztett egyes állítások, valamint az ez utóbbi által bizonyítékként a fellebbezéshez csatolt dokumentum hatástalan jellegére hivatkozik. Ahogyan arra a Bizottság rámutat, az FC Barcelona által e tekintetben felhozott érvek a hatástalanság helyett inkább elfogadhatatlansági okokra vonatkoznak.

48. Először is az FC Barcelona úgy véli, hogy fellebbezésében a Bizottság új tényekre hivatkozott, és új bizonyítékokat terjesztett elő. Mindenekelőtt a Bizottság első alkalommal állította azt, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás véletlenszerű és a társasági adó névleges mértékétől független tényező. Érvelésének alátámasztására a Bizottság egy új, az FC Barcelona és a Real Madrid által 1991 és 2016 között teljesített átigazolásokra vonatkozó összegeket tartalmazó dokumentumot terjesztett elő bizonyítékként. Ezenkívül a Bizottság új, hatástalan és a nemzeti szabályozás tekintetében minden esetben téves ténybeli kérdéseket vetett fel, amikor első alkalommal a fellebbezésben azt állította, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó levonás más adóalapra vonatkozik, mint amelyre az adómértéket alkalmazzák, hogy 2011 előtt a levonás nem haladhatta meg az adó teljes összegét, és hogy 2012-től ez a levonás nem haladhatta meg ezen összeg 25%-át.

49. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdése és az Európai Unió Bíróságának alapokmánya 58. cikkének első bekezdése szerint a fellebbezés csak jogkérdésekre vonatkozhat. Ennélfogva csak a Törvényszéknek van hatásköre a releváns tények megállapítására és értékelésére, valamint a bizonyítékok értékelésére.[17] A fellebbezés keretében a Bíróság különösen nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a Törvényszék előtt be nem mutatott bizonyítékok alapján a tények újbóli értékelését elvégezze.[18]

17 Lásd: 2020. május 28-i Asociación de Fabricantes de morcilla de Burgos kontra Bizottság ítélet (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Lásd: 2018. november 28-i Le Pen kontra Parlament végzés (C-303/18 P, nem tették közzé, EU:C:2018:962, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50. Emellett a Bíróság eljárási szabályzata 170. cikkének (1) bekezdése szerint a Törvényszék előtti jogvita tárgyát a fellebbezésben nem lehet megváltoztatni. A fellebbezés keretében a Bíróság hatásköre tehát az elsőfokú bíróság előtt megvitatott jogalapokról hozott jogi döntés értékelésére korlátozódik.[19] A fellebbező ugyanakkor előterjeszthet olyan fellebbezést, amelyben a Bíróság előtt a megtámadott ítéletből következő olyan jogalapokra hivatkozik, amelyek az előbbi jogi megalapozottságának kifogásolását célozzák.[20]

51. A megtámadott ítéletben a Törvényszék megsemmisítette a vitatott határozatot, lényegében azt kifogásolva, hogy a Bizottság nem folytatott le kellően alapos vizsgálatot, és így nem teljesítette a jogilag megkövetelt módon az annak bizonyítására vonatkozó kötelezettséget, hogy a vitatott intézkedés előnyt biztosított a kedvezményezettjei számára.[21] Különösen a Bizottság – tévesen alkalmazva a jogot és megsértve a gondossági kötelezettséget – nem vette figyelembe a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás jelentős mértéke szempontjából a vitatott intézkedéssel érintett ágazat, vagyis a hivatásos labdarúgás ágazatának sajátosságait.[22]

52. Ezzel szemben a megtámadott ítéletben a Törvényszék érdemben nem foglalt véglegesen állást a tekintetben, hogy a jelen ügyben fennáll-e a szóban forgó intézkedés kedvezményezettjeinek előnye. A Törvényszék ugyanis nem állapította meg, hogy e levonások ténylegesen kompenzálták-e a szóban forgó négy klubra vonatkozó kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnyt, és hogy ennélfogva a szóban forgó rendszer előnyben részesítette-e ezeket a klubokat az általános rendszer alá tartozó, összehasonlítható helyzetben lévő jogalanyokhoz képest.

53. Ebben az összefüggésben az FC Barcelona azon érvét illetően, amely szerint a Bizottság első alkalommal a fellebbezésében minősíti a szóban forgó levonást véletlenszerű és a társasági adó névleges mértékétől független tényezőnek, meg kell jegyezni, hogy az egyetlen jogalapjának első részében a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság az ilyen eltérő adórendszerből eredő előny fennállásának megállapításakor az e rendszer más elemeitől való elválaszthatatlansága miatt köteles figyelembe venni azt a hátrányos elemet (a jelen ügyben a szóban forgó levonást), amely csak a rendszerbe nem tartozó és változó körülmények (a jelen ügyben a klub befektetési politikájával kapcsolatos döntések) függvényében valósul meg, amelyek nem tudják minden adóévben biztosítani az előny semlegesítését. A Bizottság ebben az értelemben, vagyis az adórendszernek az e rendszerbe nem tartozó és adóévenként változó körülményektől függő elemének tekintve minősíti a szóban forgó levonást véletlenszerű és a társasági adó mértékétől független tényezőnek.

54. A Bizottság által felhozott jogalap az azon tényezőkkel kapcsolatos kérdésre vonatkozik, amelyeket az adórendszer elemzése során figyelembe kellett vennie annak megállapítása érdekében, hogy e rendszer alkalmas-e arra, hogy előnyt biztosítson a kedvezményezettjeinek. Olyan jogalapról van szó, amely a Törvényszék által az ítéletben megfogalmazott jogi döntés megalapozottságának vitatására irányul, és ennélfogva elfogadható. E jogalap emellett kapcsolódik mind a vitatott határozatban (különösen a határozat 68. pontjában) elvégzett elemzéshez, mind a megtámadott ítéletben foglalt érveléshez.[23] A fenti megfontolásokból az következik, hogy véleményem szerint az FC Barcelona által e tekintetben felhozott kifogásnak nem lehet helyt adni.

19 Lásd többek között: 2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Lásd: 2007. november 29-i Stadtwerke Schwäbisch Hall és társai kontra Bizottság ítélet (C-176/06 P, nem tették közzé, EU:C:2007:730, 17. pont). 2014. április 10-i Bizottság kontra Siemens Österreich és társai ítélet (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102. pont) és végül 2020. március 19-i ClientEarth kontra Bizottság ítélet (C-612/18 P, nem tették közzé, EU:C:2020:223, 15. pont).

21 Lásd a megtámadott ítélet 59–67. pontját.

22 Lásd a megtámadott ítélet 69. pontját.

23 Lásd a megtámadott ítélet 57–60. pontját, amely alátámasztja a Törvényszék által a 67. pontban levont következtetést.

55. Ezzel szemben a fellebbezéshez csatolt új dokumentumot illetően meg kell jegyezni, hogy az – ahogyan azt egyébként maga a Bizottság is elismeri válaszában – azt kívánja bizonyítani, hogy bizonyos adóévekben a szóban forgó levonások nem semlegesítették ténylegesen a kedvezményes adómértéknek a szóban forgó klubokra történő alkalmazásából eredő előnyt. Olyan bizonyítékról van tehát szó, amelyet nem terjesztettek a Törvényszék elé a ténybeli kérdések bizonyítása céljából, és amely mint ilyen a fenti 49. pontban említett ítélkezési gyakorlat alapján elfogadhatatlan.

56. Ami a Bizottságnak a nemzeti jogra vonatkozó új megállapításait illeti, úgy vélem, hogy mivel azokat a Bizottság a vitatott határozatnak a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó levonásra vonatkozó szabályozás tartalmával kapcsolatos indokolásának kiegészítése érdekében tette, azokat elfogadhatatlannak kell tekinteni, és így azok nem vehetők figyelembe. [24]

57. Másodszor az FC Barcelona úgy véli, hogy a Bizottság bizonyítottnak tekinti azokat a ténybeli kérdéseket, amelyeket a megtámadott ítélet cáfolt. Különösen nem helytálló az az állítás, hogy a Bizottság a vitatott határozatban bizonyította, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adórendszer kedvezőbb, mint a gazdasági társaságokra alkalmazandó adórendszer.

58. E tekintetben úgy vélem, hogy a Bizottságnak az FC Barcelona által kifogásolt megállapítása nem egy, a Törvényszék által tett ténymegállapítás megkérdőjelezésére irányul, amely Törvényszék – ahogyan az a fenti 52. pontból kitűnik – nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy mely rendszer kedvezőbb a konkrét esetben. Ezt a megállapítást inkább azon kérdés keretében kell értelmezni, hogy a jelen ügyben a Bizottság a jogilag megkövetelt módon bizonyította-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, amely kérdés a Bizottság által benyújtott fellebbezés tárgyához kapcsolódik.

59. Végezetül úgy vélem, hogy a fenti 52. pontban kifejtettekre tekintettel a felek által a beadványaikban azzal a kérdéssel kapcsolatban előadott valamennyi érvet, hogy a szóban forgó eltérő adórendszer konkrétan eredményez-e olyan jellegű hátrányokat, amelyek kompenzálják a nonprofit szervezetekre alkalmazandó kedvezményes adómértékből eredő előnyt, elfogadhatatlannak kell tekinteni azon az alapon, hogy nem a Törvényszék által a megtámadott ítéletben megfogalmazott jogi döntésre vonatkoznak.

2. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett, különösen adójogi jellegű előny fennállásának megállapítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatból eredő elvek

60. Ahhoz, hogy érdemben elemezni lehessen a Bizottság által a Törvényszék ítéletével szemben felhozott kifogásokat, álláspontom szerint emlékeztetni kell az ítélkezési gyakorlat által az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett, különösen adójogi jellegű előny fennállásának megállapítására vonatkozóan kidolgozott egyes elvekre.

24 Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis kitűnik, hogy az indokolás hiányát nem orvosolhatja az a tény, hogy az érintett az uniós bíróságok előtti eljárás során megismeri a határozat indokait (lásd: 2013. június 13-i Versalis kontra Bizottság ítélet, C-511/11 P, EU:C:2013:386, 141. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

a) Az előny, különösen az adójogi jellegű előny fogalma

61. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie. [25]

62. A jelen ügy e követelmények közül kizárólag a harmadikat érinti, közelebbről pedig azt a feltételt, hogy a szóban forgó intézkedésnek előnyt kell biztosítania a kedvezményezettjei számára.

63. E feltétel tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint formájától függetlenül állami támogatásnak minősül minden olyan beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekintendő, amelyben a kedvezményezett vállalkozás rendes piaci feltételek között nem részesülhetett volna. [26]

64. Így támogatásoknak kell tekinteni többek között azokat a beavatkozásokat, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheket, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenciók lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak. [27]

65. Ebből az következik, hogy változatlanul az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóelőnyt biztosító nemzeti intézkedések, amelyek ugyan nem járnak együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozzák, a kedvezményezettek számára szelektív előnyt biztosíthatnak, és ennélfogva az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek. [28]

66. A Bíróság így elismerte, hogy állami támogatásnak minősülhetnek azok a nemzeti intézkedések, amelyek egyes vállalkozásoknak adómentességet biztosítanak, [29] vagy amelyek korlátot állítanak fel az adó összege tekintetében, [30] vagy adócsökkentésről [31] vagy adólevonásról [32] rendelkeznek, vagy akár az egyébként esedékes adófizetés halasztását engedélyezik. [33] Lényegében az adóelőny fennállásának értékelésénél az az irányadó, hogy az intézkedés eltérő adóterhet előírva pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozhatja-e a kedvezményezettet a többi adóalanyhoz képest. [34]

25 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. pont).

26 Lásd többek között: 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. pont). Lásd még: 2019. május 15-i Achema és társai ítélet (C-706/17, EU:C:2019:407, 74. és 83. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Lásd többek között: 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. pont). Lásd még: 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Lásd: 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 90. pont).

30 Lásd: 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12., 100. és 108. pont).

31 Lásd: 2005. december 15-i UniCredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, különösen 8. és 50. pont).

32 Lásd: 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet(C-501/00, EU:C:2004:438, 117. pont).

33 Lásd ebben az értelemben: Jääskinen főtanácsnok France Télécom kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 45. pont).

34 Ebben az értelemben a 28. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlaton kívül lásd: 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 93. és 103. pont). Itt nem térek ki az adóintézkedés szelektivitásának kényes kérdésére, amely nem képezi a jelen fellebbezés tárgyát.

67. Emellett az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamely intézkedés állami támogatásnak történő minősítéséből eredő előny fogalma objektív jelleggel bír, függetlenül a szóban forgó intézkedés elrendelőinek az indítékaitól.[35] Az állami támogatás fogalma ugyanis, amint azt az EUMSZ meghatározza, jogi természetű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni.[36] Emellett az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg.[37]

b) A bizonyítással, valamint a Bizottság gondossági és pártatlansági kötelezettségével kapcsolatos elvekről

68. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a Bizottságnak kell bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás,[38] és így a kedvezményezetteknek nyújtott szelektív előny nyújtására vonatkozó feltétel fennállását is.

69. Többek között a Bíróságnak az állami támogatások területén a bizonyításfelvétel elveire vonatkozó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a Bizottság köteles a kifogásolt intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást alaposan és pártatlanul lefolytatni abból a célból, hogy a támogatás fennállását és adott esetben összeegyeztethetetlenségét vagy jogellenességét megállapító végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére.[39]

70. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik továbbá, hogy a támogatás különböző alkotóelemeinek elemzése során figyelembe kell venni a támogatással kapcsolatos valamennyi jogi és ténykérdést.[40] Különösen, ami az adórendszer állami támogatásként való értékelését illeti, a Bíróság megállapította, hogy e rendszert egészében véve kell értékelni,[41] figyelembe véve a sajátosságait.[42]

71. A Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának mérlegelése során a Bizottság köteles lefolytatni a szóban forgó támogatási intézkedés átfogó mérlegelését az e támogatás nyújtásáról szóló döntés meghozatalának időpontjában rendelkezésre álló adatok és előrelátható fejlemények alapján, figyelembe véve többek között az említett támogatás hátterét képező összefüggéseket.[43]

72. Ennek keretében a Bizottság köteles megvizsgálni azokat a releváns információkat, amelyeket a vizsgálati eljárás során szolgáltattak részére, és amelyek azon kérdés megvilágítására szolgálhatnak, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas-e arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosítson.[44]

35 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17. pont).

36 Lásd többek között: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 111. pont).

37 Lásd többek között: 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2019. május 15-i Achema és társai ítélet (C-706/17, EU:C:2005:407, 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 2018. szeptember 19-i Bizottság kontra Franciaország és IFP Énergies nouvelles ítélet (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. pont).

39 Lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont); 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. pont); 2018. szeptember 19-i Bizottság kontra Franciaország és IFP Énergies nouvelles ítélet (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. pont).

40 1970. június 25-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (47/69, EU:C:1970:60, 7. pont).

41 Lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98. pont).

42 Lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. pont); 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. és 24. pont).

43 Lásd: 2015. október 1-jei Electrabel és Dunamenti Erőmű kontra Bizottság ítélet (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104. pont). Annak szükségessége tekintetében, hogy egy intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk alapján történő értelmezése során figyelembe kell venni minden releváns körülményt, és azok összefüggését, lásd még: Jääskinen főtanácsnok Franciaország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 51. pont).

44 Lásd ebben az értelemben analógia útján a magánbefektető kritériumának alkalmazását illetően: 2015. október 1-jei Electrabel és Dunamenti Erőmű kontra Bizottság ítélet (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 103. és 105. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy egy konkrét támogatási rendszer esetében a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó rendszer jellemzőinek tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e rendszer az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán érzékelhető előnyt biztosít-e a kedvezményezettjeinek. Így a Bizottság az ilyen rendszerre vonatkozó határozatban nem köteles elemzést lefolytatni az e rendszer alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról. Csak a támogatások visszatérítésének szakaszában lesz szükséges minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetének vizsgálata. [45]

74. Ebből az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy noha a támogatási rendszerek esetében a Bizottság a fenti 68–72. pontban említett ítélkezési gyakorlat alapján kétségtelenül köteles az állami támogatás valamennyi kritériumának, beleértve a szelektív előnyt is, fennállását bizonyítani, amelyet egy olyan átfogó elemzés támaszt alá, amely figyelembe veszi a támogatás valamennyi jogi vagy ténybeli elemét, a Bizottság arra szorítkozhat, hogy a kérdéses rendszer jellemzőit tanulmányozza, anélkül hogy köteles lenne minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak megállapítása érdekében, hogy e rendszer támogatási elemeket tartalmaz-e. [46]

c) Az előzetes elemzés szükségességéről

75. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, éves szinten vagy időszakosan alkalmazandó adórendszereket illetően különbséget kell tenni egyfelől a támogatási rendszer elfogadása, másfelől az említett rendszer alapján évente nyújtott támogatás között. [47]

76. Az ítélkezési gyakorlat szerint ilyen esetekben az annak megállapítása érdekében elvégzendő elemzést, hogy az állami támogatás fogalmának feltételei és különösen az előny nyújtására vonatkozó feltétel teljesülnek-e, a szóban forgó adórendszer elfogadásának időpontjában kell elvégezni. [48] Előzetes elemzésről van tehát szó. [49]

77. Mivel az intézkedésnek ahhoz, hogy az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősüljön, alkalmasnak kell lennie a kedvezményezettjeinek előnyben részesítésére, [50] ezen előzetes értékelés célja annak megállapítása, hogy a szóban forgó adórendszernek az elfogadása időpontjában fennálló jellemzőire tekintettel az említett rendszer alkalmazása a kedvezményezettek alacsonyabb mértékű adóztatását eredményezhette, vagyis eredményezhette volna ahhoz képest, mint amely akkor vonatkozott volna rájuk, ha az általános adórendszer alanyai lettek volna. [51]

78. A fenti megfontolásokból az következik, hogy az eltérő adórendszer előny biztosítására való alkalmasságának előzetes elemzés alapján történő bizonyítása független az e rendszer alapján nyújtott konkrét egyedi éves támogatások megállapításától, és így ezen előny tényleges megvalósulásának az e rendszer alkalmazásának egyedi eseteiben történő bizonyításától, ami végeredményben megfelel a 73. és 74. pontban említett ítélkezési gyakorlatnak.

45 Lásd: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2013. június 13-i HGA és társai kontra Bizottság ítélet (C-630/11 P).

46 Lásd: 2005. december 15-i UniCredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 67. pont).

47 Lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. pont).

48 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. pont). Az előny fennállásával kapcsolatban azon időpontra vonatkozóan elvégzendő elemzés szükségességéről, amikor a támogatás nyújtásáról szóló döntést meghozták, lásd még: 2015. október 1-jei Electrabel és Dunamenti Erőmű kontra Bizottság ítélet (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104. pont).

49 Ugyanilyen értelemben lásd: Jääskinen főtanácsnok France Télécom kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48. és 51. pont).

50 Lásd a fenti 63. pontban említett ítélkezési gyakorlatot.

51 Lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24. pont; lásd még e tekintetben: 19. pont).

79. Mindazonáltal egyes, a fenti 75. pontban említettekhez hasonló rendszerek esetében e rendszer sajátosságai alapján lehetetlennek bizonyulhat az eltérő rendszer bevezetésének időpontjában, tehát előzetes elemzés alapján megállapítani, hogy az eltérő rendszer alkalmazásából származó előny ténylegesen megvalósul-e az egyes adóévekben.[52]

80. Az, hogy nem lehet előzetesen pontosan számszerűsíteni az előnyt, és ennélfogva nem lehet megállapítani annak az összes adóévben való tényleges megvalósulását, nem akadályozhatja meg az annak megállapítására irányuló előzetes elemzés lefolytatását, hogy a szóban forgó rendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhet-e. Különbséget kell ugyanis tenni a szóban forgó intézkedések tervezetének az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szempontjából történő vizsgálatára irányuló lehetőség és a támogatás pontos összege számszerűsítésének lehetősége között. Az tehát, hogy a fentiek esetlegesen nem lehetségesek, nem mentesítheti sem a tagállamot az intézkedés bejelentése alól, sem pedig Bizottságot az alól, hogy az említett rendelkezés alapján értékelje e rendszert.[53]

81. E tekintetben meg kell továbbá jegyezni, hogy az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a Bizottság által az állami támogatásokra vonatkozó határozataiban annak megállapítása érdekében elvégzendő elemzés, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételek teljesülnek-e, nem részesítheti előnyben azokat a tagállamokat, amelyek az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettséget megsértve támogatásokat nyújtanak, azon tagállamok kárára, amelyek a támogatásokat a tervezés szakaszában bejelentik.[54]

82. Bár ez az ítélkezési gyakorlat által az intézkedésnek a tagállamok közötti kereskedelemre és a versenyre gyakorolt hatására vonatkozó feltételek teljesülésének megállapításával összefüggésben kidolgozott elv bizonyosan nem mentesíti a Bizottságot az előnyre vonatkozó feltétel teljesülése bizonyításának kötelezettsége alól,[55] a be nem jelentett intézkedések esetében ugyanakkor arra kötelezi a Bizottságot, hogy elvégezze az állami támogatás fogalma valamennyi feltételének olyan vizsgálatát, amely nem részesíti előnyben az intézkedést be nem jelentő tagállamot. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság több alkalommal megállapította, hogy a bejelentési kötelezettség az EUMSZ által az állami támogatások területén bevezetett ellenőrzési rendszer egyik alapvető eleme.[56]

83. Véleményem szerint ilyen előnyben részesítés állna fenn abban az esetben, ha a Bizottság a 75. pontban említetthez hasonló, az érintett tagállam által be nem jelentett adórendszer értékelése során az utólag összegyűjtött adatok alapján köteles lenne figyelembe venni, hogy a szóban forgó rendszer alapján a kedvezményezettek részére az összes szóban forgó adóévben ténylegesen előnyt biztosítottak-e, vagy egyébként köteles lenne megállapítani, hogy az egyes adóévekben megvalósuló előnyök a más adóévekben megállapított hátrányok révén kompenzálásra kerültek-e. Ahogyan az a fenti 73., 74. és 78. pontban említett ítélkezési gyakorlatból kitűnik, ilyen esetekben az előny számszerűsítésének, és így az egyes adóévekben történő tényleges megvalósulásának a visszatéríttetés időpontjában kell megtörténnie.

52 Lásd például: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. pont).

53 Lásd ebben az értelemben: Jääskinen főtanácsnok France Télécom kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48–53. pont).

54 Lásd: 1990. február 14-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (úgynevezett „Boussac Saint-Frères” ítélet, C-301/87, EU:C:1990:67, 33. pont); 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49. pont); 2006. június 1-jei P & Q European Ferries (Vizcaya) és Diputación Foral de Vizcaya kontra Bizottság ítélet (C-442/03 P és C-471/03 P, EU:C:2006:356, 110. pont).

55 E tekintetben lásd: Jääskinen főtanácsnok Franciaország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 65–67. pont), amelynek elemzését lényegében megerősítette a Bíróság a 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítéletben (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 103. pont).

56 Lásd: 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet (C-349/17, EU:C:2019:172, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84. Következésképpen a fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az éves szinten vagy időszakosan alkalmazandó eltérő adórendszerek esetében az előny fennállását bizonyítottnak kell tekinteni, ha a vizsgálat tárgyát képező keretszabályozás alapján alkalmazandó általános rendszerre hivatkozva a Bizottság az előző szakaszban kifejtett elveknek megfelelő előzetes elemzés alapján bizonyítja, hogy a szóban forgó intézkedés a kedvezményezetteket a többi érintett adóalanyhoz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozhatja. Az előny pontos mértékét és így annak a szóban forgó adóévekben való esetleges konkrét megvalósulását a visszatérítés időpontjában kell megállapítani valamennyi releváns tényező alapján.[57]

85. A jelen szakaszban kifejtett elvek fényében fogom a következő szakaszban a Bizottság által a megtámadott ítélettel szemben felhozott kifogásokat elemezni.

3. A kereset egyetlen jogalapjának elemzése

a) Arról a kérdésről, hogy a vitatott határozat csak a támogatási rendszert vizsgálta-e, vagy az egyedi támogatásokat is

86. Előzetesen a Bizottság által felhozott azon érvet kell megvizsgálni, amely szerint a Törvényszék a megtámadott ítélet 69. pontjában tévesen állapította meg, hogy a vitatott határozatot úgy kell értelmezni, hogy az egyszerre vonatkozik a támogatási rendszerre és az egyedi támogatásokra is. Abban az esetben ugyanis, ha úgy kell tekinteni, hogy a vitatott határozatban a Bizottság csak a támogatási rendszert vizsgálta, noha annak – ahogyan az a fenti 73. és 74. pontban megállapításra került – bizonyítania kellett, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt valamennyi feltétel teljesült, a Bizottság e célból arra szorítkozhatott, hogy a rendszer általános jellemzőit tanulmányozza, anélkül hogy köteles lett volna minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak megállapítása érdekében, hogy e rendszer támogatási elemeket tartalmaz-e.

87. E tekintetben ki kell emelni, hogy a megtámadott ítélet 69. pontjának végén a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a vitatott határozat – azon kívül, hogy a szóban forgó rendszert támogatási rendszernek minősítette – az indokolásában és rendelkező részében[58] határozott a négy név szerint megjelölt kedvezményezett klub részére egyedileg nyújtott támogatásokról, jelezve, hogy ezen egyedi támogatások „jogellenes és a belső piaccal nem összeegyeztethető támogatásnak minősülnek”. A Törvényszék ebből azt a következtetést vonta le, hogy a Bizottság által hivatkozottakkal szemben a megtámadott határozat egyszerre minősül támogatási rendszerre vonatkozó határozatnak és egyedi támogatásokra vonatkozó határozatnak.

88. E tekintetben ki kell emelni, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében támogatási programnak minősül minden olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg, illetve olyan jogi aktus, amelynek alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre és/vagy meghatározatlan összegben.

57 Lásd ugyanebben az értelemben: Jääskinen főtanácsnok France Télécom kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 54. pont).

58 A Törvényszék a vitatott határozat (90) preambulumbekezdését és 1. cikkét említi. Valójában a Bizottság a vitatott határozat 2. és 3. cikkének hiteles spanyol változatában is az egyedi támogatások (ayuda individual) megfogalmazást használja.

89. A jelen ügyben nem kétséges, hogy a vitatott határozat a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programot elemezte. Ez kitűnik a 10/1990. sz. törvény hetedik kiegészítő rendelkezésének szövegéből,[59] amely az eltérő rendszernek a szóban forgó klubokra való alkalmazásához vezetett, és az előző pontban említett rendszer meghatározása alá tartozik. Ezenkívül a vitatott határozat a szóban forgó intézkedésből eredő adórendszert több szempontból is támogatási rendszernek minősíti.[60]

90. Egyebekben maga a Törvényszék sem vitatja, hogy a vitatott határozat támogatási rendszert elemzett, de úgy véli, hogy a Bizottság az egyedi támogatásokkal kapcsolatban is állást foglalt.

91. E tekintetben ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében „egyedi támogatásnak" kétfajta támogatás minősül: olyan támogatás, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda, és azon támogatás, amely támogatási program alapján kötelező bejelentés alá tartozik. Mivel az előző pontokban kifejtett megfontolásokra tekintettel nem kétséges, hogy a szóban forgó négy klubnak nyújtott egyedi támogatásokat – amennyiben azok ilyennek minősülnek[61] – (azaz a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer alkalmazásából eredő, az egyes adóévekre vonatkozó adómegállapítás) támogatási program alapján nyújtották, csak az e rendelkezésben előírt második eset lenne esetlegesen releváns.

92. Mindazonáltal az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az azon támogatási rendszer egyedi végrehajtási intézkedései, amelyet ilyenként a tagállamnak be kell jelentenie, pusztán az általános támogatási rendszer végrehajtási intézkedései, amelyeket főszabályként nem kell bejelenteni a Bizottság részére.[62] Ebből az következik, hogy a szóban forgó klubok részére nyújtott egyedi támogatásokat, amelyek a támogatási rendszernek minősülő szóban forgó adórendszer automatikus alkalmazásából erednek, nem kellett volna bejelenteni a Bizottság részére, és így nem minősülnek a 2015/1589 rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében vett „egyedi támogatásnak".

93. Ennélfogva a Bizottság tévesen minősítette a vitatott határozatban egyedi támogatásoknak a szóban forgó rendszer végrehajtási intézkedéseit, és következésképpen a Törvényszék tévesen állapította meg a megtámadott ítélet 69. pontjában, hogy e határozat egyszerre vonatkozik a támogatási rendszerre és az egyedi támogatásokra.

94. Meg kell tehát állapítani, hogy a Bizottság a vitatott határozatban csak a támogatási rendszert elemezte, és mivel meghatározásra kerültek e rendszer kedvezményezettjei, vagy legalábbis közülük egyesek,[63] e támogatási rendszer egyedi végrehajtási intézkedéseit illetően foglalt állást.

b) A Bizottság arra vonatkozó érveiről, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az előny fennállásának megállapítása érdekében a Bizottság által elvégzendő elemzéssel kapcsolatban

95. E körülmények között meg kell vizsgálni a Bizottság által felhozott azon kifogást, amely szerint a Törvényszék a megtámadott ítéletben tévesen alkalmazta a jogot a Bizottság által annak megállapítása érdekében elvégzendő vizsgálat értékelése során, hogy az adórendszer előnyt biztosít-e a kedvezményezettjeinek, különösen a rendszer kedvező és kedvezőtlen elemei között fennálló kapcsolat értékelésére figyelemmel.

59 E rendelkezés szövegét a vitatott határozat 4. lábjegyzete idézi.

60 Lásd a vitatott határozat (47), (78), (90) preambulumbekezdését és 2–6. cikkét.

61 Ami nyilvánvalóan az FC Barcelona által a vitatott határozattal szemben benyújtott kereset eredményétől függ.

62 Lásd ebben az értelemben: 1994. október 5-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-47/91, EU:C:1994:358, 21. pont).

63 E tekintetben megjegyzem, hogy a vitatott határozat 1. cikkének megfogalmazása és kifejezetten a „különösen" kifejezés használata a szóban forgó általános rendszer más kedvezményezettjei esetleges azonosításának hagy teret.

1) A Törvényszék érveléséről

96. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a megtámadott ítéletben a Törvényszék mindenekelőtt úgy vélte, hogy annak megállapítása érdekében, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adórendszer alkalmas-e arra, hogy a kedvezményezettjeit (vagyis azokat a klubokat, amelyekre a 10/1990. sz. törvény eltérést engedő rendelkezése értelmében e rendszer alkalmazandó) kedvezőbb helyzetbe hozza annál, mint amelyben akkor lettek volna, ha SAS-ként kellett volna működniük, ezen adórendszer különböző összetevőit együttesen kell megvizsgálni. E megközelítés összhangban áll a fenti 70. és 71. pontban említett ítélkezési gyakorlattal. A Törvényszék egyébiránt a szóban forgó rendszer összetevőit elválaszthatatlan egésznek minősítette.[64]

97. A Törvényszék ezt követően megállapította, hogy a Bizottság helyesen utalt rá, hogy a kedvezményezett négy klubra az érintett időszakban az SAS-ként működő klubokhoz képest kedvezményes névleges adómértéket kellett alkalmazni.[65] Nem vitatott (és egyébként főszabály szerint a fellebbezési eljárásban nem is vitatható) ténymegállapításról van szó.

98. A Törvényszék ugyanakkor a következő pontokban[66] úgy ítélte meg, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer egészének elemzése során a kedvezményes adómértékből eredő előny vizsgálata nem választható el ezen adórendszer többi összetevőjének vizsgálatától és különösen a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás vizsgálatától. Azon megállapítás alapján, hogy a közigazgatási eljárás során kiemelték, hogy e levonás felső határa az SAS-ekhez képest alacsonyabb volt a nonprofit szervezetek esetében, a Törvényszék azt rótta fel a Bizottságnak, hogy nem vizsgálta meg kellőképpen e levonás hatását. A Törvényszék úgy vélte, hogy a Bizottság által elvégzett elemzés alapján nem zárható ki, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó rendszer keretében biztosított alacsonyabb szintű adólevonási lehetőségek ellensúlyozzák az alacsonyabb szintű névleges adómértékből eredő előnyt. Következésképpen a Törvényszék azt is felrótta a Bizottságnak, hogy e tekintetben nem kért elegendő információt a Spanyol Királyságtól, és így a vizsgálati eljárás lefolytatása során megsértette gondossági kötelezettségét. A Bizottság fellebbezése ezekre a pontokra összpontosít.

2) A Bizottság által elvégzendő elemzés jellegéről, és azon tényezőkről, amelyeket a Bizottságnak ezen elemzés során figyelembe kell vennie

99. E tekintetben ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy – ahogyan az a fenti 75–77. pontból kitűnik – a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszerhez hasonló adórendszer esetében a Bizottság által annak megállapítása érdekében elvégzendő elemzés, hogy az állami támogatás fogalmának feltételei és különösen az előny nyújtásának feltétele teljesülnek-e, a szóban forgó adórendszer elfogadásának időpontjában elvégzett előzetes elemzés.

100. Kétségtelen, hogy ezt az elemzést – ahogyan az a fenti 69–72. pontban említett ítélkezési gyakorlatból kitűnik – gondosan és pártatlanul kell elvégezni, a rendszert egészében vizsgálva, a szóban forgó rendszer olyan átfogó értékelését elvégezve, amely figyelembe veszi a szóban forgó rendszer minden jellemzőjét annak megállapítása érdekében, hogy az támogatásnak minősül-e, és a vizsgálati eljárás során szolgáltatott valamennyi releváns információ vizsgálata alapján.

101. Ebből az következik, hogy annak bizonyítása érdekében, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer alkalmas-e arra, hogy a kedvezményezetteket a többi hivatásos labdarúgóklubhoz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza, a Bizottságnak figyelembe kellett vennie ezen adórendszer minden olyan elemét, amely az előzetes elemzés alapján lehetővé teszi az előny fennállásának megállapítását, tehát mind a kedvező, mind pedig kedvezőtlen tényezőket.

64 A megtámadott ítélet 53. és 54. pontja.

65 A megtámadott ítélet 55. pontja.

66 A megtámadott ítélet 56–59. pontja.

102. Mindazonáltal a fenti 78–80. pontból az is kitűnik, hogy egyrészt az eltérő adórendszernek az előny biztosítására alkalmas jellegének az előzetes elemzés alapján történő bizonyítása független ezen előny tényleges megvalósulásának az e rendszer alkalmazásának egyedi eseteiben történő bizonyításától, másrészt pedig, hogy az a tény, hogy az eltérő rendszer bevezetésének időpontjában lehetetlen meghatározni, hogy az e rendszer alkalmazásából származó előny minden egyes adóévben ténylegesen megvalósul-e, nem mentesítheti a Bizottságot annak elemzése alól, hogy a szóban forgó rendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhet-e.

103. E megfontolások fényében kell értékelni a jelen ügyben szereplőhöz hasonló olyan esetet, amelyben az eltérő adórendszer kedvezményes adómérték alkalmazását írja elő, és egyúttal olyan összetevőkből is áll, mint például az adólevonások, amelyek esetlegesen ellensúlyozhatják az e kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnyt.

104. Ilyen esetben, amikor az előzetes elemzés keretében, vagyis az adórendszer elfogadásának időpontjában nem határozható meg ezen összetevők pontos terjedelme, és ebből következően az adóztatásra gyakorolt hatásuk, mivel a terjedelmük rendszeren kívüli, egyik évről a másikra változó elemek megvalósulásától függ,[67] amely csak a szóban forgó rendszer elfogadását követően fog bekövetkezni, nem lehetséges annak előzetes megállapítása, hogy ezen elemek minden egyes adóévben képesek-e ellensúlyozni a szóban forgó rendszer által előírt kedvezményes adómérték alkalmazása által biztosított előnyt. Más szóval, ha nem határozható meg előzetesen a levonások terjedelme, nem tudható előre, hogy azok képesek-e ellensúlyozni minden egyes adóévben a kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnyt. Nem zárható ki tehát előzetesen az ilyen előny fennállása valamennyi releváns adóév tekintetében.

105. Csak abban az esetben zárható ki előzetes elemzés alapján ezen összetevők alkalmazása miatt valamennyi adóévben az előny tényleges megvalósulása, ha ezen összetevők – akár önmagukban, akár a szóban forgó adórendszer más elemeivel összefüggésben – mindig és folyamatosan semlegesítik a kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnyt.

106. Ha nem ez a helyzet, akkor az ilyen tényezőknek az előnyre gyakorolt konkrét hatásának elemzése az intézkedés elfogadásának időpontjára figyelemmel nem végezhető el, hanem csak a támogatás esetleges visszatéríttetésének időpontjában értékelhető utólagosan azok hatása.

107. Az adórendszer elemeit képező ilyen összetevők tehát kétségtelenül nem hagyhatók figyelmen kívül a szóban forgó adórendszer elemzése során. Ezek ugyanakkor nem vehetők figyelembe e rendszernek az előny fennállására vonatkozó előzetes elemzése során. Az említett tényezők hatása ezzel szemben releváns lesz a támogatás mértékének, és így az esetleges konkrét megvalósulásának meghatározása szempontjából, amely – ahogyan az a fenti 80. pontban megállapításra került – különbözik az előny fennállásának megállapítására vonatkozó előzetes elemzéstől.[68]

3) A nonprofit szervezetekre alkalmazandó adórendszer Bizottság általi elemzéséről

108. A jelen ügyben, ahogyan az a fenti 97. pontból kitűnik, a Törvényszék rögzítette, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy az eltérő adórendszer az e rendszer alá tartozó kedvezményezett klubok részére kedvezményes adómérték alkalmazását írja elő, amely önmagában alkalmas arra, hogy az általános adórendszer alá tartozó klubokhoz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza azokat.

67 Lehet a mentesség kedvezményezettjének üzletpolitikai döntése vagy az adómértékek helyi önkormányzatok általi meghatározása, mint a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 20–23. pont) alapjául szolgáló ügyben.

68 Lásd ugyanebben az értelemben: Jääskinen főtanácsnok France Télécom kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 51. pont).

109. Emellett nem vitatott, hogy mivel a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonások tényleges hatását előzetesen nem lehet meghatározni, a szóban forgó rendszer elfogadásának időpontjára vonatkozó elemzés alapján a Bizottság nem is tudta megállapítani előre és minden adóévre vonatkozóan az eltérő adórendszerhez kapcsolódó adóztatás pontos mértékét.[69] Nem tudta tehát kizárni, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonások alkalmazása miatt azokra a klubokra, amelyekre ezt az adórendszert kell alkalmazni, minden adóévben más klubokhoz képest alacsonyabb mértékű adóztatás vonatkozzon. Másként fogalmazva, a Bizottság nem zárhatta ki minden egyes adóévben a kedvezményes adómérték kedvezményezett klubjai számára biztosított előny fennállását. E tekintetben rámutatok arra is, hogy nem vitatott, hogy a szóban forgó levonást nem úgy alakították ki, hogy minden adóévben biztosítsa a kedvezményes adómérték alkalmazásával biztosított előny folyamatos semlegesítését.[70]

110. Ebben az összefüggésben, ahogyan az a fenti 104–107. pontból kitűnik, a Bizottság az előny fennállásának megállapításakor nem tudta – és így nem is lehetett köteles – figyelembe venni e levonásokat, azokat mindenekelőtt a támogatás számszerűsítése során kellett figyelembe vennie annak megállapítása érdekében, hogy az ténylegesen megvalósult-e az egyes releváns adóévekben.

111. A Törvényszék által kifejtettekkel ellentétben e levonások esetleges figyelembevétele nem vezethette a Bizottságot arra, hogy előzetes elemzése alapján arra a következtetésre jusson, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó rendszer keretében biztosított alacsonyabb szintű adólevonási lehetőségek mindig, azaz minden adóévben ellensúlyozzák a kedvezményes névleges adómérték alkalmazásából eredő előnyt, így minden adóévben kizárva az előny fennállását.

112. E tekintetben arra is rámutatok, hogy a Bizottság annak előzetes elemzés alapján történő megállapításakor, hogy az intézkedés alkalmas-e arra, hogy a kedvezményezettjei számára előnyt biztosítson, még kevésbé volt köteles megvizsgálni, hogy a szóban forgó valamennyi adóévet figyelembe véve az eltérő adórendszer alkalmazásából eredő teljes adó magasabb vagy alacsonyabb volt-e az általános rendszer alkalmazásából eredő adónál.

113. Azon túl ugyanis, hogy ilyen előzetes vizsgálat nem lehetséges, mivel lehetetlen előzetesen meghatározni a szóban forgó levonások mértékét és hatását az egyes adóévekre vonatkozóan, meg kell jegyezni, hogy a labdarúgóklubokra alkalmazandó, általános rendszer alóli kivétel, amelynek alapján a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer által előírt kedvezményes adómértéket kell a kedvezményezett klubokra alkalmazni, határozatlan időre szólónak tekinthető.[71] Ebből az következik, hogy a két külön rendszer (az SAS-ekre vonatkozó általános és a nonprofit szervezetekre vonatkozó eltérő rendszer) alkalmazásából eredő eltérő adózás együttes hatásainak – és ennélfogva az egyes adóévekben a kedvezőbb adózásból eredő előnyöknek a más években a kedvezőtlen adózásból eredő hátrányokkal való átfogó kompenzációja esetleges fennállásának – megállapítására csak utólag kerülhet sor, amikor az eltérő rendszer már nem alkalmazandó.

69 Lásd ugyanebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. pont).

70 Ahogyan az a fenti 35. és 44. pontból kitűnik, az FC Barcelona és a Spanyol Királyság annak előadására szorítkozik, hogy a spanyol rendszer névleges adómértékeket és alkalmazandó levonásokat írt elő, amelyek célja az adósemlegesség, valamint annak biztosítása, hogy a nonprofit szervezetekre és a kereskedelmi jogalanyokra alkalmazandó tényleges adómérték azonos legyen. Beadványaikból ugyanakkor nem tűnik ki az, hogy vitatnák a Bizottság azon érvét, amely szerint a szóban forgó levonások nem alkalmasak arra, hogy minden adóévben semlegesítsék a kedvezményes adómérték alkalmazása által biztosított előnyt. Az FC Barcelona által felhozott azon érvet illetően, amely szerint a kereskedelmi jogalanyokra alkalmazandó, összességében vizsgált adórendszer e klub számára kedvezőbb lett volna, lásd a lenti 112. és 113. pontot.

71 Lásd analógia útján a France Télécom ítélet 50. pontját, ebben az esetben is a különös adórendszer határozatlan időre szólónak tekinthető. E tekintetben ugyanakkor e rendszer eltért a jelen ügyben szereplő rendszertől, ahogyan az a megtámadott ítélet 74. és 75. pontjában megállapításra került.

114. Véleményem szerint a fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy a Bizottság nem állapíthatta volna meg a kedvezményes adómértéknek a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer kedvezményezett klubjaira történő alkalmazásából eredő előny fennállását annak bizonyítása nélkül, hogy az adólevonások felső határának az e rendszer általi, az SAS-ekhez képest kevésbé kedvező szinten való rögzítése nem kompenzálta az ezen adómérték alkalmazásából eredő előnyt.

115. Ebből az is következik, hogy mivel a Bizottság az előny fennállásának megállapításakor nem köteles figyelembe venni e levonásokat, nem róható fel ezen intézménynek, hogy egyrészt a gondossági kötelezettségét megsértve nem kért további információkat, másrészt pedig, hogy e levonások figyelmen kívül hagyása miatt nem bizonyította kellőképpen az előny fennállását.

116. E tekintetben azt is meg kell állapítani, hogy az a körülmény, amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 60. pontjában helyesen kiemel, hogy bizonyos feltételek mellett maga az adólevonás bevezetése is támogatásnak minősülhet, semmit nem változtat azon a megfontoláson, hogy ha a levonás mértéke előzetesen nem állapítható meg, az nem vehető figyelembe a szóban forgó adórendszer elfogadásának időpontjában végzett elemzés keretében a kedvezményes adómérték alkalmazása által biztosított előny minden esetben való kizárása érdekében. Ezenkívül, továbbra is a megtámadott ítélet 60. pontjára hivatkozva, a fenti 109. pontban megjelölt esethez hasonló esetben az adólevonások halasztására vonatkozó lehetőségek esetleges időbeli kiegyenlítődése hatásának értékelésére csak a támogatás visszatérítésekor kerül sor.

117. Azokat a következtetéseket, amelyekre a fenti 114. és 115. pontban jutottam, véleményem szerint nem kérdőjelezik meg az FC Barcelona és a Spanyol Királyság által felhozott egyéb érvek.

118. Ami először is a Spanyol Királyságnak a tagállamok adójogi autonómiájára alapított érveit illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak ugyanakkor e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.[72] Következésképpen ebben az összefüggésben a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülhet.

119. Másodszor, ami a mind az FC Barcelona, mind a Spanyol Királyság által többször hangsúlyozott azon követelményt illeti, hogy az előny fennállásának elemzése során nemcsak a névleges adómértéket, hanem a tényleges adómértéket is figyelembe kell venni, emlékeztetek arra, hogy – ahogyan arra a 69–71., valamint a 100. és 101. pontban utalok – a Bizottságnak kétségtelenül figyelembe kell vennie a szóban forgó adórendszer valamennyi releváns elemét, és ennélfogva nem csupán a névleges adómértéket. Mindazonáltal ez nem változtat azon a tényen, hogy ahogyan az a fenti 104–107. pontban megállapításra került, amennyiben ezen adórendszer valamely elemének vizsgálata alapján előzetesen nem zárható ki a kedvezményes adómérték által biztosított előny fennállása, ezt az elemet nem lehet figyelembe venni az előzetes elemzés során, annak hatását ugyanakkor figyelembe kell venni a visszatéríttetés során végzett utólagos elemzés során. Ugyanez az érvelés vonatkozik a szóban forgó adórendszer ilyen összetevőjének alkalmazásából eredő adójóváírásokra vonatkozó érvekre is.

c) A kereset egyetlen jogalapjának elemzése

120. A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy véleményem szerint a Bizottság fellebbezésének helyt kell adni, és így a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni.

72 Lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

V. A Törvényszékhez benyújtott keresetről

121. Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének első bekezdése szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, ha a per állása megengedi, illetve határozathozatalra visszautalhatja a Törvényszékhez.

122. E tekintetben, ami a Spanyol Királyság által támogatott FC Barcelona által az elsőfokú eljárásban a kereset második jogalapja keretében felhozott, a Törvényszék által a megtámadott ítéletben elfogadott kifogásokat illeti,[73] úgy vélem, hogy azok a fenti 99–119. pontban kifejtettek fényében elemezhetők.

123. E tekintetben megjegyzem, hogy a Bizottság a vitatott határozatban egyrészt a (68) preambulumbekezdés végén rámutatott arra, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adórendszer keretében nem folyamatosan adtak a rendkívüli nyereségek újbóli befektetése után járó adólevonáshoz kapcsolódóan adójóváírást, hanem csak bizonyos feltételek mellett, amelyek nem folyamatosan érvényesek,[74] ami azt jelenti, hogy az nem képes a kedvezményes adómérték által biztosított előny minden egyes adóévben való folyamatos semlegesítésére. Másrészt a vitatott határozat (95) preambulumbekezdésében a Bizottság arra is utalt, hogy e levonások tényleges hatását figyelembe veszi a támogatás mértékének megállapítása során, minden egyes adóévben megvizsgálva a támogatás esetleges megvalósulását. Ebből az következik, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban követett megközelítés megfelel a fenti 99–113. pontban kifejtett megfontolásoknak. Ebből az következik, hogy az előző pontban említett kifogásokat véglegesen el kell utasítani.

124. A per állása ugyanakkor – úgy tűnik – nem teszi lehetővé, hogy a Bíróság érdemben határozzon a megtámadott ítélet 39. és 40. pontjában szereplő, a második jogalap keretében felhozott többi érv, valamint az FC Barcelona által az elsőfokú eljárásban felhozott harmadik, negyedik és ötödik jogalap tekintetében.

125. Ebből következik, hogy véleményem szerint az ügyet vissza kell utalni a Törvényszék elé, hogy az megvizsgálhassa ezen érveket és jogalapokat.

VI. Végkövetkeztetések

126. A fenti megfontolások tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2019. február 26-i Fútbol Club Barcelona kontra Bizottság ítéletét (T865/16, EU:T:2014:113) hatályon kívül helyezi.

2) A Bíróság visszautalja az ügyet az Európai Unió Törvényszéke elé.

3) A Bíróság a költségekről jelenleg nem határoz.

73 Lásd a megtámadott ítélet 38. pontját.

74 Lásd a jelen indítvány 15. pontját.