Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 15. októbra 2020[1]

Vec C-362/19 P

Európska komisia
proti

Fútbol Club Barcelona

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá v prospech určitých profesionálnych futbalových klubov – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Pojem ‚výhoda' – Schéma pomoci – Preferenčná sadzba dane uplatnená iba na kluby, ktorým sa umožňuje využiť štatút neziskovej organizácie – Menej výhodný odpočet dane – Dopad"

1. Prejednávaná vec sa týka odvolania Európskej komisie, ktorým táto inštitúcia navrhuje Súdnemu dvoru, aby zrušil rozsudok z 26. februára 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisia (T-865/16, EU:T:2019:113), ktorým Všeobecný súd Európskej únie zrušil na návrh Fútbol Club Barcelona (ďalej len „FC Barcelona") rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2391 zo 4. júla 2016 o štátnej pomoci SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), ktorú poskytlo Španielsko v prospech niektorých futbalových klubov[2] (ďalej len „sporné rozhodnutie").

2. V napadnutom rozsudku Všeobecný súd Komisii v podstate vytkol, že v rámci analýzy daňového systému vzťahujúceho sa na futbalové kluby, ktoré Komisia považovala za príjemcov štátnej pomoci, dostatočne nepreskúmala význam odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku podľa uvedeného režimu, a to na účely určenia existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Všeobecný súd Komisii tiež vytkol, že v danej súvislosti nepožiadala v priebehu konania vo veci zisťovania o dostatočné informácie.

3. Prejednávaná vec Súdnemu dvoru umožní, aby vysvetlil, aké druhy analýz má Komisia vykonať a aké faktory má zohľadniť pri určovaní existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a to najmä v prípadoch odchylných daňových režimov, ktoré stanovujú preferenčnú sadzbu dane pre subjekty podliehajúce takémuto režimu.

I. Skutkové okolnosti predchádzajúce sporu

4. Na základe Ley 10/1990 del Deporte (zákon č. 10/1990 o športe) z 15. októbra 1990[3] (ďalej len „zákon č. 10/1990") sa všetky španielske profesionálne športové kluby povinne pretransformovali na športové akciové spoločnosti (ďalej len „ŠAS"). Cieľom zákona bolo podporiť zodpovednejšie riadenie činností klubov prostredníctvom úpravy ich právnej formy.

1 Jazyk prednesu: taliančina.

2 [*neoficiálny preklad*] Ú. v. EÚ L 357, 2016, s. 1.

3 BOE č. 249 zo 17. októbra 1990, s. 30397.

5. V siedmom dodatkovom ustanovení zákona č. 10/1990 sa však stanovila výnimka pre profesionálne futbalové kluby, ktoré dosiahli pozitívny hospodársky výsledok za účtovné obdobia predchádzajúce prijatiu zákona. Táto výnimka uvedeným klubom umožnila, aby ďalej pôsobili vo forme športových klubov. Jedinými profesionálnymi futbalovými klubmi, na ktoré sa predmetná výnimka vzťahovala, boli FC Barcelona a tri ďalšie kluby (Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid Club de Fútbol, ďalej len „Real Madrid“), pričom všetky tieto kluby uvedenú možnosť využili.

6. Na rozdiel od ŠAS sú športové kluby neziskové organizácie, ktoré z tohto dôvodu využívajú osobitnú sadzbu zdanenia ich príjmov. Táto sadzba bola až do roku 2016 nižšia než sadzba uplatniteľná na ŠAS.

7. Listom z 18. decembra 2013 Európska komisia oznámila Španielskemu kráľovstvu svoje rozhodnutie začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, pokiaľ ide o možné preferenčné daňové zaobchádzanie poskytnuté profesionálnym futbalovým klubom podliehajúcim daňovému režimu neziskových organizácií, a to v porovnaní s klubmi, na ktoré sa vzťahuje režim ŠAS.

8. V spornom rozhodnutí Komisia dospela k záveru, že zákonom č. 10/1990 Španielske kráľovstvo nezákonne zaviedlo pomoc vo forme daňovej výhody v oblasti dane z príjmov právnických osôb v prospech niektorých futbalových klubov, konkrétne FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club a Real Madrid, a to v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ[4]. Komisia okrem toho prijala záver, že tento režim nebol zlučiteľný s vnútorným trhom, a v dôsledku toho nariadila Španielskemu kráľovstvu, aby ho ukončil a vymohol od príjemcov rozdiel medzi zaplatenou daňou z príjmu právnických osôb a daňou z príjmu právnických osôb, ktorej by podliehali, ak by mali právnu formu ŠAS, a to od účtovného obdobia roku 2000, s osobitnou výnimkou prípadu, ak by pomoc bola pomocou *de minimis*.[5]

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

9. Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. decembra 2016 FC Barcelona podal žalobu o zrušenie sporného rozhodnutia, v ktorej uviedol päť žalobných dôvodov.

10. Po tom, čo Všeobecný súd zamietol v napadnutom rozsudku prvý žalobný dôvod FC Barcelona[6], vyhovel druhému žalobnému dôvodu, a to jednak v súvislosti s nesprávnym posúdením v rozpore s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ ide o existenciu výhody v prejednávanej veci, jednak v súvislosti s porušením zásady riadnej správy vecí verejných pri skúmaní existencie uvedenej výhody.

11. V tomto ohľade Všeobecný súd predovšetkým usúdil, že na účely posúdenia, či opatrenie zavedené zákonom č. 10/1990 mohlo poskytovať výhodu, bolo potrebné zohľadniť v súhrne jednotlivé zložky daňového režimu neziskových organizácií, keďže tvoria *neoddeliteľný celok*, ktorý zákon č. 10/1990 zmenil, iba pokiaľ išlo o jeho osobnú pôsobnosť.[7]

12. Všeobecný súd preto dospel k záveru, že je potrebné preskúmať, či Komisia v napadnutom rozhodnutí dostatočne preukázala, že daňový režim neziskových organizácií ako celok bol spôsobilý postaviť subjekty, ktoré boli oprávnené ho používať, do výhodnejšej situácie, než keby museli vykonávať svoju činnosť vo forme ŠAS.[8]

4 Článok 1 sporného rozhodnutia.

5 Pozri článok 2 a článok 4 ods. 1 a 4 sporného rozhodnutia.

6 Prvý žalobný dôvod, ktorý uviedol FC Barcelona, sa týkal porušenia článku 49 ZFEÚ v spojení s článkami 107 a 108 ZFEÚ, a tiež článku 16 Charty základných práv. Pozri body 25 až 37 napadnutého rozsudku.

7 Pozri bod 53 napadnutého rozsudku.

8 Bod 54 napadnutého rozsudku.

13. Všeobecný súd predovšetkým konštatoval, že počas predmetného obdobia sa na štyri kluby, ktoré využívali sporný režim, uplatňovala preferenčná nominálna sadzba dane v porovnaní s klubmi pôsobiacimi vo forme ŠAS.[9] Všeobecný súd však rovnako uviedol, že Real Madrid v priebehu správneho konania poukázal na to, že strop daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku bol pre ŠAS v porovnaní s neziskovými organizáciami vyšší, pričom výška tohto odpočtu mohla byť v závislosti od okolností značná.[10]

14. Všeobecný súd poukázal na to, že Komisia v spornom rozhodnutí vylúčila možnosť, že relatívna výhoda vyplývajúca z vyššieho stropu daňových odpočtov uplatniteľných na ŠAS mohla vyvažovať preferenčnú sadzbu dane, ktorú využívali neziskové organizácie, a to jednak z dôvodu, že na jednej strane nebol predložený dôkaz o tom, že tento systém daňových odpočtov „je… v podstate a z dlhodobého hľadiska… výhodnejší“, jednak preto, že daňová úľava sa poskytovala „len za určitých podmienok, ktoré sa nedajú použiť nepretržite“[11].

15. Za týchto okolností Všeobecný súd usúdil, že Komisia, ktorá znášala dôkazné bremeno existencie výhody vyplývajúcej z daňového režimu neziskových organizácií, ktorého rôzne zložky nemožno v danom prípade oddeliť, nemohla dospieť k záveru o existencii predmetnej výhody bez preukázania skutočnosti, že stanovenie stropu pre daňové odpočty na menej výhodnej úrovni pre neziskové organizácie než pre ŠAS nesmeruje ku kompenzácii výhody získanej z nižšej nominálnej sadzby zdanenia.[12] V tejto súvislosti Všeobecný súd poznamenal, že Komisia mohla v rozsahu jej vyšetrovacích povinností v rámci správneho konania požadovať informácie, ktoré sa jej zdali byť relevantné na posúdenie, ktoré sa malo v tomto zmysle vykonať.[13]

16. Pokiaľ ide o konštatovanie podmieneného charakteru výhody daňového odpočtu, Všeobecný súd uviedol, že takáto podmienenosť nepostačuje na to, aby dospel k záveru v zmysle existencie výhody. V tejto súvislosti Všeobecný súd na jednej strane poznamenal, že daňový odpočet môže sám osebe predstavovať pomoc, čo napriek jeho podmienenosti odôvodňuje, aby sa zohľadnil v rámci skúmania existencie výhody. Na druhej strane Všeobecný súd uviedol, že pri absencii analýzy možností prenosu daňových odpočtov v spornom rozhodnutí chýba posúdenie prípadného časového vyrovnania účinkov tohto daňového mechanizmu, ktorý by mohol kompenzovať údajne nie „trvalú“ povahu, na ktorú poukazuje Komisia.[14]

17. S ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti Všeobecný súd konštatoval, že Komisia neuniesla dôkazné bremeno, aby preukázala, že sporné opatrenie poskytovalo jeho príjemcom výhodu.

18. Všeobecný súd z tohto dôvodu zrušil sporné rozhodnutie bez preskúmania ďalších tvrdení a žalobných dôvodov, ktoré uviedol FC Barcelona.

III. Návrhy účastníkov konania

19. Komisia vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, vrátil vec Všeobecnému súdu na ďalšie konanie a určil, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.

20. FC Barcelona a Španielske kráľovstvo navrhujú, aby Súdny dvor odvolanie Komisie zamietol a uložil jej povinnosť nahradiť trovy konania.

9 Bod 55 napadnutého rozsudku.

10 Bod 57 napadnutého rozsudku.

11 Bod 58 napadnutého rozsudku s odkazom na odôvodnenie 68 sporného rozhodnutia.

12 Bod 59 napadnutého rozsudku.

13 Tamže.

14 Bod 60 napadnutého rozsudku.

IV. Analýza odvolania

A. Zhrnutie tvrdení účastníkov konania

21. Komisia vo svojom odvolaní uvádza jediný odvolací dôvod týkajúci sa porušenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Tento jediný odvolací dôvod sa delí na dve časti.

22. V prvej časti Komisia namieta, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri vyhodnotení šetrenia, ktoré je povinná vykonať na účely určenia, či určitý daňový režim poskytuje výhodu osobám, ktoré ho využívajú. Komisia Všeobecnému súdu vytýka, že okrem analýzy kritérií skúmaného režimu (ako preferenčná sadzba dane), ktoré by mohli osoby využívajúce predmetné opatrenie zvýhodniť vo vzťahu k iným podnikom, na ktoré sa vzťahuje všeobecný režim, vyžaduje aj analýzu znevýhodňujúcich skutočností daného režimu vyplývajúcich z okolností, ktoré s týmto režimom nesúvisia, a môžu sa meniť v každom daňovom roku (ako daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku, ktorý závisí od investičných rozhodnutí podnikov využívajúcich daný režim), a to aj keď sú tieto znevýhodňujúce skutočnosti náhodné, nemôžu sústavne vyvažovať výhodu a nie je možné ich zohľadniť pri predbežnom posudzovaní skúmaného daňového režimu.

23. Komisia v prvom rade uvádza, že sporné rozhodnutie obsahuje, v rozpore s tým, čo uviedol Všeobecný súd,[15] iba analýzu schémy pomoci a nie aj individuálnej pomoci. Všeobecný súd podľa názoru Komisie nesprávne vyložil jednak sporné rozhodnutie, jednak článok 1 písm. d) nariadenia 2015/1589[16]. V súlade s judikatúrou sa preto Komisia mohla na účely preukázania existencie kritérií štátnej pomoci obmedziť na analýzu všeobecných charakteristík daňového režimu, pričom nebola povinná skúmať skutočnú realizáciu predmetnej pomoci v prípade každého klubu, ktorý bol jej príjemcom. Takáto konkrétna realizácia mala byť predmetom zisťovania pri vymáhaní pomoci.

24. V druhom rade podľa názoru Komisie z judikatúry vyplýva, že keď táto inštitúcia vykonáva analýzu vnútroštátneho opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc, mala by vychádzať z času prijatia skúmaného daňového režimu a vykonať hodnotenie *ex ante* s cieľom určiť, či by predmetný režim mohol priznávať výhodu. S opatrením vykonaným bez predchádzajúceho upovedomenia totiž nemožno na účely určenia existencie štátnej pomoci zaobchádzať priaznivejšie než s oznámeným opatrením.

25. Z uvedeného podľa názoru Komisie vyplýva, že rozhodujúcim prvkom pri analýze kritéria existencie výhody je spôsobilosť príslušného opatrenia poskytnúť výhodu. Skutočnosť, že na základe neskorších skutočností možno preukázať, že v určitom počte prípadov nedošlo k reálnemu poskytnutiu výhody, preto z hľadiska posúdenia existencie výhody nemôže byť rozhodujúca, tým skôr v prípade, keď má Komisia analyzovať schému pomoci. Ak sa výhody vyplývajúce z príslušného režimu v priebehu určitého roka úplne vyrovnajú s nevýhodami, v danom roku nedôjde k reálnemu poskytnutiu výhody, a preto, pokiaľ ide o konkrétny rok, od dotknutého subjektu využívajúceho príslušný režim nie je potrebné nič vymáhať.

26. Uplatňovanie zníženej sadzby dane z príjmov právnických osôb na určité spoločnosti by v súlade s vyššie uvedenými zásadami predstavovalo výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pretože by mohlo viesť k priamemu alebo nepriamemu zvýhodneniu takýchto spoločností. K reálnemu poskytnutiu takejto výhody by došlo vždy, keď by dotknuté spoločnosti získali prospech predstavujúci základ dane.

15 Pozri bod 69 *in fine* napadnutého rozsudku.

16 Nariadenie Rady z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).

27. Komisia uznáva, že, pokiaľ ide o prejednávanú vec, daňový režim neziskových organizácií umožňoval nižší daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku v porovnaní so všeobecným režimom zdaňovania právnických osôb. Všeobecný súd sa však podľa názoru Komisie dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri hodnotení súvislosti medzi priaznivými a nepriaznivými prvkami daňového režimu neziskových organizácií. Ak totiž konkrétny režim zahŕňa aj niektoré nevýhody alebo nepriaznivé prvky, ktoré sa reálne prejavujú iba v závislosti od okolností s pôvodom mimo príslušného režimu a ktoré sa z roka na rok menia, takéto prvky nemožno považovať za prvky vyvažujúce výhodu, pokiaľ nemajú s danou výhodou takú súvislosť, ktorá by zaručovala jej vyváženie v každom daňovom roku. K tomu však podľa názoru Komisie v prejednávanej veci nedochádza.

28. V prvom rade, hoci sadzba dane, ako aj percento odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku sú súčasťou jednak všeobecného režimu, jednak osobitného režimu neziskových organizácií, suma daňového odpočtu v každom prípade závisí od faktora stojaceho mimo samotného režimu, ktorý nijako nesúvisí s uplatňovaním sadzby dane. Tento faktor podľa Komisie totiž súvisí s investičnou politikou jednotlivých klubov, ktorú tieto prijímajú vo vzťahu k prestupom hráčov počas konkrétneho roka. Ide preto o náhodný prvok nesúvisiaci s výhodou vyplývajúcou z uplatňovania preferenčnej daňovej sadzby, ktorého účinok možno odmerať až v čase, keď sa výhoda reálne prejaví v každom daňovom roku. V rozpore s názorom Všeobecného súdu nie je preto podľa Komisie možné hodnotiť predmetný prvok neoddeliteľne od uplatňovania preferenčnej sadzby dane, ktorá vzhľadom na svoj charakter sama osebe poskytuje výhodu klubom, ktoré ju využívajú.

29. V druhom rade predmetný režim nie je podľa Komisie zárukou toho, aby nepriaznivé prvky tohto režimu systematicky vyvažovali z neho vyplývajúce výhody. V prípade, ktorý je predmetom prejednávanej veci, sa sadzba dane vzťahuje na výnosy, kým základom daňového odpočtu je preinvestovanie časti mimoriadneho zisku, ktorý v špecifickej oblasti, akou je futbal, v praxi pochádza z prestupu hráčov. Z uvedeného vyplýva, že dva predmetné prvky daňového režimu nie sú medzi sebou zlučiteľné a z toho dôvodu sa nemôžu vzájomne vyvažovať.

30. V treťom rade skutočná realizácia výhody sa posudzuje vo vzťahu ku každému daňovému roku ako súčasť ročnej splatnej dane, a preto sa pravdepodobne bude z roka na rok líšiť. Táto skutočná realizácia zahŕňa aj daňové úľavy, ktoré môžu kluby využiť v priebehu každého daňového roka a ktoré nemožno určiť *ex ante*.

31. V druhej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisia uvádza, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď nesprávne vyložil povinnosť náležitej starostlivosti Komisie a jej dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie existencie výhody. Všeobecný súd v bode 59 napadnutého rozsudku Komisii neoprávnene vytkol, že nepožiadala o informácie, ktoré by jej umožnili preukázať, že obmedzenie daňových odpočtov na menej priaznivú úroveň pre neziskové organizácie v porovnaní s úrovňou vzťahujúcou sa na ŠAS nekompenzovalo výhodu vyplývajúcu z nižšej sadzby dane. S ohľadom na úvahy uvedené v prvej časti jediného odvolacieho dôvodu nebol taký dôkaz potrebný. Všeobecný súd v podstate požaduje, aby Komisia preskúmala *ex post* údaje, ktoré získala po prijatí dotknutého opatrenia. V čase prijatia predmetného daňového režimu bolo totiž podľa Komisie prakticky nemožné predvídať spôsob, akým sa znížená sadzba dane spojí so sumou odpočítateľnou na základe daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku. *Ex post* analýza skutočnej realizácie výhody, akú v podstate požaduje Všeobecný súd, však nie je potrebná na účely určenia existencie výhody poskytnutej prostredníctvom štátnej pomoci. Riešenie prijaté Všeobecným súdom preto uprednostňuje neoznámené schémy pomoci pred oznámenými schémami pomoci.

32. Komisia na záver namieta tvrdenia, ktorými FC Barcelona poukazuje na irelevantný charakter niektorých skutočností uvedených touto inštitúciou. Komisia zastáva názor, že hoci FC Barcelona označuje uvedené otázky a tvrdenia za irelevantné, v skutočnosti sa dovoláva ich neprípustnosti.

33. FC Barcelona na úvod uvádza, že niektoré tvrdenia a skutočnosti, ktoré sú obsahom odvolania Komisie, nie sú relevantné. Po prvé Komisia sa podľa FC Barcelona dovoláva nových skutočností a predkladá nové dôkazy. Po druhé Komisia považuje za preukázané skutkové okolnosti, ktoré napadnutý rozsudok vyvrátil. Okrem toho niektoré tvrdenia Komisie týkajúce sa sporného rozhodnutia nezodpovedajú skutočnosti.

34. Meritórne, pokiaľ ide o prvú časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie, FC Barcelona predovšetkým uvádza, že predmetné opatrenie nepredstavuje schému pomoci, ale pozostáva z individuálnej pomoci štyrom konkrétne určeným klubom. V spornom rozhodnutí totiž Komisia opísala opatrenie určené iba štyrom spoločnostiam, pričom spresnila, že ho nemôže využívať nijaký iný klub.

35. FC Barcelona ďalej poukazuje na to, že daňový režim neziskových organizácií neposkytol uvedeným štyrom klubom nijakú výhodu. Z právneho hľadiska je španielsky daňový systém podľa FC Barcelona navrhnutý tak, aby smeroval k daňovej neutralite, čiže aby zabezpečil rovnakú úroveň skutočnej sadzby dane uplatniteľnej pre neziskové organizácie aj obchodné spoločnosti. Z praktického hľadiska sú pre existenciu výhody rozhodujúce účinky a nie právna forma, pričom v súlade s judikatúrou je potrebné analyzovať všetky prvky skúmaného právneho režimu, čiže tak prvky priznávajúce výhodu, ako aj prvky, ktoré takúto výhodu vyvažujú, vrátane ich kumulatívnych účinkov.

36. Pokiaľ ide o prípad v prejednávanej veci, povinnosť transformovať sa na ŠAS by mala vplyv nielen na sadzbu dane, ale aj na výšku príslušných daňových odpočtov. Na účely náležitého posúdenia predmetného vnútroštátneho opatrenia bolo z tohto dôvodu potrebné zohľadniť nielen indície a dôkazy smerujúce k uznaniu existencie štátnej pomoci, ale aj skutočnosti preukazujúce jej neexistenciu. Komisia sa preto dopustila dvojakého nesprávneho posúdenia, pokiaľ ide o existenciu výhody: na jednej strane sa Komisia zamerala na nominálnu sadzbu dane, kým podľa FC Barcelona je relevantná skutočná sadzba dane; na druhej strane v prípade, že daňový systém, ako je ten v prejednávanej veci, stanovuje existenciu daňových úľav, ktorých účinky možno rozdeliť do viacerých daňových rokov, vykonaná analýza sa mala týkať strednodobého a dlhodobého hľadiska.

37. Pokiaľ ide o druhú časť jednotného odvolacieho dôvodu Komisie, FC Barcelona uvádza, že povinnosti nestrannosti a náležitej starostlivosti vyžadovali, aby Komisia analyzovala všetky účinky dotknutého opatrenia, vrátane účinkov, ktoré vyvažujú alebo vyrovnávajú možnú výhodu.

38. Predovšetkým si Komisia podľa FC Barcelona zamieňa existenciu výhody s vyčíslením pomoci. Pojem výhoda je rovnaký pre individuálnu pomoc aj pre schémy pomoci. Judikatúra Komisiu neoprávňuje na vykonanie čiastočnej analýzy účinkov určitého opatrenia, v rámci ktorej by prihliadala iba na účinky vytvárajúce výhodu (ako nominálna sadzba dane), nie však na účinky, ktoré túto výhodu vyvažujú (ako daňové odpočty). Komisia v spornom rozhodnutí neanalyzovala viaceré všeobecné charakteristiky dotknutého daňového režimu, ako sú uplatniteľné odpočty, obvyklá povaha týchto odpočtov na príslušnom trhu alebo význam daňových úľav.

39. Potreba vykonať analýzu *ex ante* podľa FC Barcelona nebráni zohľadneniu odpočtov. Komisia má totiž právomoc požadovať od dotknutého členského štátu odhady vplyvu daného opatrenia alebo výpočty jeho dopadu v predchádzajúcich rokoch. V prípade prijatých, ale neoznámených opatrení možno zohľadniť spôsob, akým dotknutá schéma funguje v praxi. V každom prípade sporné rozhodnutie neobsahovalo nijakú analýzu *ex ante*.

40. V treťom rade sa FC Barcelona domnieva, že z povinnosti Komisie viesť správne konanie s náležitou starostlivosťou a nestranne vyplýva existencia povinnosti hodnotiť rovnako intenzívne skutočnosti naznačujúce existenciu, ako aj neexistenciu pomoci. Komisia sa z tohto dôvodu nemôže sústrediť výlučne na skutočnosti preukazujúce existenciu pomoci. Táto inštitúcia mala preto vziať do úvahy skutočnú sadzbu dane, a to s prihliadnutím na odpočty, na ktoré sa upozornilo počas správneho konania.

41. Vo štvrtom rade FC Barcelona dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno Komisie, pokiaľ ide o preukázanie existencie výhody, vyžaduje analyzovať všetky kumulatívne účinky dotknutého opatrenia pre subjekty, ktorým je určené. Nestačí preto iba analýza nominálnej sadzby dane. Okrem toho dôkaz vychádzajúci iba z porovnania nominálnych sadzieb nie je dostatočný, keďže daňový režim pozostáva zo súboru pravidiel, ktoré zahŕňajú aj odpočty, pravidlá výpočtu základu dane a oslobodenia od dane. V prípade, že Komisii sa predloží indícia, ktorá potenciálne poukazuje na neexistenciu výhody, táto inštitúcia je podľa FC Barcelona povinná získať potrebné informácie, o ktoré má požiadať dotknutý členský štát.

42. Španielske kráľovstvo na úvod poznamenáva, že nesprávne posúdenie týkajúce sa povahy daňových opatrení ako štátnej pomoci môže mať vplyv na inštitucionálnu rovnováhu stanovenú zmluvami, keďže článok 107 ZFEÚ nepriznáva Komisii samostatnú regulačnú právomoc v oblasti zdaňovania právnických osôb. Sadzba dane je podstatnou súčasťou právneho režimu týkajúceho sa výberu daní, pričom patrí do daňovej autonómie a do právomoci členských štátov. Nedôsledné preskúmanie Komisie preto narúša právomoci členských štátov.

43. Španielske kráľovstvo tiež považuje za nesprávnu úvahu, podľa ktorej samotná existencia odlišnej daňovej sadzby znamená existenciu štátnej pomoci. Napriek tomu, že sadzba dane je základným prvkom každého daňového opatrenia, nie je postačujúce založiť existenciu štátnej pomoci na konštatovaní, že predmetný daňový režim, ktorý bol predmetom skúmania *ex ante*, je spôsobilý každoročne poskytovať výhodu iba z dôvodu existencie nižšej daňovej sadzby, bez ohľadu na analýzu týkajúcu sa prípadného uplatňovania daňových úľav. Takýto prístup vedie k nesprávnemu záveru, že prípadný rozdiel v daňových sadzbách medzi podnikmi znamená výhodu. Španielska vláda zastáva názor, že racionálny vnútroštátny zákonodarca navrhuje daňové opatrenia s prihliadnutím na dôsledky uplatňovania sadzby dane, ako aj daňových odpočtov. Odpočty z tohto dôvodu nemožno vnímať ako prvok nesúvisiaci so stanovením sadzby dane ani ako náhodný prvok závislý od vonkajších faktorov.

44. Pokiaľ ide o prejednávanú vec, analýza priebehu daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku v španielskom daňovom práve v nadväznosti na viaceré vykonané legislatívne zmeny podľa názoru španielskej vlády dokazuje, že zákonodarca prihliadal pri stanovení daňových sadzieb na limitujúce prvky daňového dlhu. Medzi stanovením sadzby dane a uplatniteľnou sadzbou odpočtu preto existuje jednoznačná súvislosť, keďže ide o prvky považované za rozhodujúce z hľadiska výšky daňového dlhu, čiže o prvky, ktoré sú navzájom úzko spojené. Sadzbu dane preto nebolo možné oddeliť od ostatných zložiek daňového režimu, a to jednak vzhľadom na význam odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku, najmä pokiaľ ide o oblasť profesionálneho futbalu, jednak vzhľadom na opakujúci sa charakter takéhoto odpočtu.

45. Na záver Španielske kráľovstvo uvádza, že stupeň dôkazného bremena, ktorý Všeobecný súd vyžaduje v napadnutom rozsudku, nie je vyšší než ten, ktorý vyžaduje judikatúra. Náležite starostlivá a nestranná kontrola, ktorú je Komisia povinná vykonávať, by mala byť zárukou toho, aby táto inštitúcia mala pri prijímaní konečného rozhodnutia čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie informácie, ktoré jej umožnia dané rozhodnutie prijať. V prejednávanej veci sa tak však podľa Španielskeho kráľovstva nepostupovalo.

B. Právna analýza

46. Vzhľadom na úzku súvislosť medzi dvoma časťami jediného odvolacieho dôvodu vzneseného Komisiou, t. j. prvej časti týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia vo veci analýzy, ktorá sa vyžaduje na účely zistenia existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a druhej časti týkajúcej sa nesprávneho posúdenia povinnosti náležitej starostlivosti a dôkazného bremena, považujem za vhodné zaoberať sa týmito dvoma časťami spoločne. Pred analýzou príslušného odvolacieho dôvodu je však potrebné preskúmať tvrdenia, ktoré FC Barcelona vzniesol v súvislosti s prípustnosťou niektorých aspektov uvedených v rámci argumentácie Komisie.

1. O prípustnosti niektorých tvrdení Komisie a dokumentu priloženého k odvolaniu

47. FC Barcelona na úvod poukazuje na irelevantný charakter niektorých tvrdení Komisie, ako aj dokumentu, ktorý Komisia priložila k odvolaniu ako dôkaz. Ako poznamenala Komisia, tvrdenia, ktoré v tejto súvislosti uviedol FC Barcelona, sa viac než irelevantnosti týkajú skôr neprípustnosti dotknutých skutočností.

48. FC Barcelona predovšetkým uvádza, že Komisia vo svojom odvolaní odkázala na nové skutočnosti a predložila nové dôkazy. Táto inštitúcia najmä prvýkrát uviedla, že daňový odpočet na preinvestovanie mimoriadneho zisku je náhodným faktorom, ktorý je nezávislý od nominálnej sadzby dane z príjmu právnických osôb. Na preukázanie tohto tvrdenia predložila ako dôkaz nový dokument obsahujúci čiastky za prestupy hráčov, ktoré FC Barcelona a Real Madrid realizovali od roku 1991 do roku 2016. Okrem toho Komisia údajne uviedla nové skutočnosti, ktoré sú irelevantné a v každom prípade nesprávne z hľadiska vnútroštátnych právnych predpisov, pričom v odvolaní vôbec po prvý raz uviedla, že odpočty na preinvestovanie mimoriadneho zisku sa vzťahujú na iný základ dane, než na aký sa uplatňuje sadzba dane, že pred rokom 2011 odpočet nemohol prekročiť celkovú sumu dane a že od roku 2012 predmetný odpočet nemohol prekročiť 25 % z takejto sumy.

49. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, ako vyplýva z článku 256 ods. 1 druhého podoseku ZFEÚ a z článku 58 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, že odvolanie sa obmedzuje len na právne otázky. Všeobecný súd je preto ako jediný oprávnený zistiť a posúdiť relevantný skutkový stav, ako aj posúdiť dôkazy.[17] Súdny dvor nemá v rámci rozhodovania o odvolaní predovšetkým právomoc opätovne hodnotiť skutkový stav na základe dôkazov, ktoré neboli predložené Všeobecnému súdu.[18]

50. Okrem toho podľa článku 170 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora odvolaním nemožno meniť predmet sporu pred Všeobecným súdom. Právomoc Súdneho dvora v rámci odvolania je totiž obmedzená na posúdenie právnych riešení dôvodov prejednávaných na prvom stupni.[19] Žalobca v prvom stupni je však oprávnený podať odvolanie, v rámci ktorého na Súdnom dvore poukáže na dôvody vyplývajúce z napadnutého rozsudku, ktoré sú zamerané na právne spochybnenie dôvodnosti tohto rozsudku.[20]

17 Pozri *ex multis* rozsudok z 28. mája 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisia (C-309/19 P, EU:C:2020:401, bod 10 a citovaná judikatúra).

18 Uznesenie z 28. novembra 2018, Le Pen/Parlament (C-303/18 P, neuverejnené, EU:C:2018:962, bod 78 a citovaná judikatúra).

19 Pozri *ex multis* rozsudok z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia (C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 69 a citovaná judikatúra).

20 Pozri rozsudky z 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a i./Komisia (C-176/06 P, neuverejnený, EU:C:2007:730, bod 17); z 10. apríla 2014, Komisia/Siemens Österreich a i. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, bod 102), a aktuálne z 19. marca 2020, ClientEarth/Komisia (C-612/18 P, neuverejnený, EU:C:2020:223, bod 15).

51. Všeobecný súd v napadnutom rozsudku zrušil sporné rozhodnutie, pričom v podstate Komisii vytkol, že vec dôkladne nevyšetrila, a teda že dostatočným spôsobom neuniesla dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie skutočnosti, že sporné opatrenie priznávalo jeho príjemcom výhodu.[21] Konkrétne sa Komisia dopustila nesprávneho právneho posúdenia a porušenia svojej povinnosti náležitej starostlivosti, keď nezohľadnila osobitosti odvetvia, ktorého sa sporné opatrenie týka, t. j. odvetvia profesionálneho futbalu, a to z hľadiska významu daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku.[22]

52. Všeobecný súd v napadnutom rozsudku naopak nezaujal konečné meritórne stanovisko k existencii alebo neexistencii výhody pre príjemcov predmetného opatrenia v prejednávanej veci. Všeobecný súd totiž nerozhodol, či uvedené odpočty reálne vyvážili, alebo nevyvážili prospech vyplývajúci z uplatnenia preferenčnej daňovej sadzby na štyri dotknuté kluby, a teda či daný režim zvýhodnil tieto kluby pred inými porovnateľnými subjektmi, na ktoré sa vzťahuje všeobecný režim.

53. Pokiaľ ide o tvrdenie FC Barcelona, podľa ktorého Komisia vôbec prvýkrát v odvolaní označila predmetný odpočet za náhodný faktor, ktorý je nezávislý od nominálnej sadzby dane z príjmu právnických osôb, za týchto okolností je potrebné poznamenať, že v prvej časti svojho jednotného odvolacieho dôvodu Komisia namieta, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď usúdil, že povinnosťou Komisie na účely určenia existencie výhody vyplývajúcej z odchylného daňového režimu je zohľadniť nepriaznivý prvok (v prejednávanej veci ide o dotknutý odpočet), a to vzhľadom na jeho neoddeliteľnosť od ostatných prvkov daného režimu, ktorý sa reálne prejaví iba v závislosti od okolností, ktoré majú vzhľadom na dotknutý režim vonkajší charakter a menia sa (v prejednávanej veci ide o rozhodnutia v rámci klubovej investičnej politiky) a ktoré vzhľadom na ich charakter nezaručujú vyváženie poskytnutej výhody vo všetkých daňových rokoch. Práve v tomto zmysle, čiže v zmysle prvku daňového režimu závislého od okolností mimo tohto režimu, ktoré sa z roka na rok menia, Komisia označuje predmetný odpočet za náhodný faktor, ktorý je nezávislý od sadzby dane z príjmov právnických osôb.

54. Odvolací dôvod Komisie sa týka otázky, aké skutočnosti je povinná zohľadniť v rámci analýzy daňového režimu, ktorú vykonáva na účely rozhodnutia, či daný režim môže, alebo nemôže poskytnúť výhodu subjektom, na ktoré sa vzťahuje. Ide o právny dôvod zameraný na spochybnenie dôvodnosti právneho riešenia Všeobecného súdu v napadnutom rozsudku, ktorý je z tohto dôvodu prípustný. Okrem toho uvedený dôvod súvisí tak s analýzou, ktorú Komisia vykonala v spornom rozhodnutí (konkrétne v bode 68 sporného rozhodnutia), ako aj s odôvodnením napadnutého rozsudku.[23] Z vyššie uvedených úvah podľa môjho názoru vyplýva, že námietke, ktorú v tomto smere vzniesol FC Barcelona, nemožno vyhovieť.

55. Pokiaľ ide naopak o nový dokument priložený k odvolaniu, je potrebné poznamenať, ako napokon vo svojej replike pripúšťa samotná Komisia, že cieľom toho dokumentu je preukázať, že predmetné odpočty by v niektorých daňových rokoch reálne nevyvážili výhodu vyplývajúcu z uplatnenia preferenčnej daňovej sadzby na štyri dotknuté kluby. Ide preto o dôkaz, ktorý nebol predložený Všeobecnému súdu, zameraný na preukázanie skutkových okolností, ktorý je ako taký v súlade s judikatúrou uvedenou v bode 49 vyššie neprípustný.

21 Pozri body 59 až 67 napadnutého rozsudku.

22 Pozri bod 69 napadnutého rozsudku.

23 Pozri body 57 až 60 napadnutého rozsudku podporujúce záver, ku ktorému Všeobecný súd dospel v bode 67.

56. Pokiaľ ide o nové tvrdenia Komisie týkajúce sa vnútroštátneho práva, domnievam sa, že v rozsahu, v akom ich Komisia uviedla s cieľom doplniť odôvodnenie sporného rozhodnutia, pokiaľ ide o obsah právnych predpisov týkajúcich sa odpočtov na preinvestovanie mimoriadneho zisku, majú sa považovať za neprípustné a z tohto dôvodu ich nemožno zohľadniť. [24]

57. V druhom rade FC Barcelona poukazuje na to, že Komisia považuje za preukázané skutkové otázky, ktoré napadnutý rozsudok vyvrátil. Konkrétne je nesprávne najmä tvrdenie, podľa ktorého Komisia v spornom rozhodnutí preukázala, že daňový režim vzťahujúci sa na neziskové organizácie bol výhodnejší než daňový režim uplatniteľný na obchodné spoločnosti.

58. V tejto súvislosti sa domnievam, že tvrdenie Komisie, ktoré namieta FC Barcelona, nie je zamerané na spochybnenie skutkového zistenia Všeobecného súdu, ktorý sa, ako vyplýva z bodu 52 vyššie, nevyjadril k otázke, ktorý režim bol v konkrétnom prípade výhodnejší. Uvedené tvrdenie treba chápať skôr v kontexte otázky, či Komisia v prejednávanej veci dostatočne preukázala existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, čiže otázky súvisiacej so samotným predmetom odvolania podaného Komisiou.

59. Na záver sa domnievam, že vzhľadom na skutočnosti uvedené v bode 52 vyššie, všetky tvrdenia účastníkov konania uvedené v ich písomných vyjadreniach v súvislosti s otázkou, či skúmaný odchylný daňový režim konkrétne vedie, alebo nevedie k takým znevýhodneniam, že vyvažuje výhodu vyplývajúcu z preferenčnej daňovej sadzby vzťahujúcej sa na neziskové organizácie, treba považovať za neprípustné, keďže sa netýkajú právneho riešenia Všeobecného súdu v napadnutom rozsudku.

2. Zásady vyplývajúce z judikatúry vo veci konštatovania existencie výhody, najmä daňovej povahy, v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ

60. Domnievam sa, že aby bolo možné vecne analyzovať námietky, ktoré Komisia vzniesla proti rozsudku Všeobecného súdu, je vhodné pripomenúť niektoré zásady vyplývajúce z judikatúry a týkajúce sa konštatovania existencie výhody, najmä daňovej povahy, v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

a) O pojme výhoda, najmä daňovej povahy

61. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením. [25]

62. Prejednávaná vec sa týka výlučne tretej uvedenej požiadavky, konkrétne podmienky, aby dotknuté opatrenie poskytovalo svojim príjemcom výhodu.

63. V súvislosti s touto požiadavkou je potrebné pripomenúť, že na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky, alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za normálnych trhových podmienok nezískal. [26]

24 Z judikatúry totiž vyplýva, že chýbajúce odôvodnenie nemožno ospravedlniť skutočnosťou, že dotknutá osoba sa s dôvodmi rozhodnutia oboznámi počas konania pred súdmi Únie [pozri rozsudok z 13. júna 2013, Versalis/Komisia (C-511/11 P, EU:C:2013:386, bod 141 a citovaná judikatúra)].

25 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group SA a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatúra), a z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 19).

26 Pozri okrem iných rozsudok z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65). Pozri tiež rozsudok z 15. mája 2019, Achema a i. (C-706/17, EU:C:2019:407, body 74 až 83 a citovaná judikatúra).

64. Za pomoc sa tak predovšetkým považujú zásahy, ktoré rôznymi formami znižujú náklady obvykle zaťažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú z toho dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky.[27]

65. Z uvedeného vyplýva, opäť podľa ustálenej judikatúry, že vnútroštátne opatrenia priznávajúce daňovú výhodu, ktoré napriek tomu, že nepredstavujú prevod štátnych prostriedkov, stavajú príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môžu príjemcom zabezpečovať selektívnu výhodu a predstavujú tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.[28]

66. Súdny dvor tak uznal, že štátnu pomoc môžu predstavovať napríklad vnútroštátne opatrenia, ktoré konkrétnym spoločnostiam priznávajú oslobodenie od dane,[29] alebo ktoré stanovujú obmedzenia týkajúce sa výšky zdanenia,[30] zníženie dane,[31] daňový odpočet[32] alebo aj možnosť odložiť platbu bežne splatnej dane.[33] Kritérium na posúdenie existencie výhody v daňovej oblasti spočíva v podstate v tom, že dotknuté opatrenie musí byť spôsobilé postaviť príjemcov do priaznivejšej finančnej situácie tým, že v porovnaní s inými príslušnými daňovníkmi budú na základe dotknutého opatrenia podliehať odlišnému daňovému zaťaženiu.[34]

67. Z ustálenej judikatúry ďalej vyplýva, že pojem výhoda vyplývajúci z kvalifikácie opatrenia ako štátnej pomoci má objektívnu povahu, bez ohľadu na zámer autorov dotknutého opatrenia.[35] Pojem štátna pomoc, tak ako sa vymedzuje v ZFEÚ, má právnu povahu a musí sa vykladať na základe objektívnych skutočností.[36] Okrem toho z judikatúry vyplýva, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale definuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky.[37]

b) O zásadách v oblasti dokazovania a povinností náležitej starostlivosti a nestrannosti Komisie

68. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že je úlohou Komisie, aby preukázala existenciu štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ,[38] čiže aj splnenie požiadavky týkajúcej sa poskytnutia selektívnej výhody v prospech príjemcov.

27 Pozri okrem iných rozsudok z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66 a citovaná judikatúra), ako aj rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 40 a citovaná judikatúra).

28 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group SA a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatúra), a z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 21). Pozri tiež rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 41 a citovaná judikatúra).

29 Pozri rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14), a z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 90).

30 Pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 12, 100 a 108).

31 Pozri rozsudok z 15. decembra 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, konkrétne body 8 a 50).

32 Pozri rozsudok z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 117).

33 Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 45).

34 Pozri v tomto zmysle, okrem judikatúry uvedenej v poznámke pod čiarou 28, rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 93 a 103). Na tomto mieste vynechám citlivú otázku týkajúcu sa selektívneho charakteru daňového opatrenia, ktorá nie je predmetom odvolania v prejednávanej veci.

35 Rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 17).

36 Pozri okrem iných rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 111).

37 Pozri okrem iných rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudok z 15. mája 2019, Achema a i. (C-706/17, EU:C:2019:407, bod 86 a citovaná judikatúra).

38 Rozsudok z 19. septembra 2018, Komisia/Francúzsko a IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110).

69. Konkrétne z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa zásad v oblasti vykonávania dôkazov v právnom odvetví štátnej pomoci vyplýva, že Komisia je povinná uskutočniť konanie o preskúmaní dotknutých opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia, ktorým sa prípadne potvrdzuje nezlučiteľnosť alebo protiprávnosť pomoci, mala na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy. [39]

70. Z judikatúry je tiež zrejmé, že pri analýze rôznych podstatných prvkov pomoci je potrebné zohľadniť všetky právne alebo faktické aspekty tejto pomoci. [40] Pokiaľ ide konkrétne o hodnotenie daňového režimu ako štátnej pomoci, Súdny dvor vysvetlil, že dotknutý režim treba posudzovať ako celok, [41] a to s prihliadnutím na vlastnosti, ktorými sa vyznačuje. [42]

71. Súdny dvor vysvetlil, že pri posúdení existencie výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ je Komisia povinná uskutočniť celkové posúdenie dotknutého opatrenia pomoci v závislosti od dostupných skutočností a predvídateľného vývoja v okamihu, keď sa rozhodnutie o poskytnutí pomoci prijalo, pričom sa zohľadní najmä kontext, do ktorého táto pomoc patrí. [43]

72. Za týchto okolností je Komisia povinná preskúmať relevantné informácie, ktoré získala v priebehu vyšetrovania a ktoré môžu slúžiť na objasnenie toho, či predmetné opatrenie môže alebo nemôže viesť k poskytnutiu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. [44]

73. Pokiaľ ide o osobitný prípad schémy pomoci, z judikatúry vyplýva, že Komisia sa môže obmedziť na skúmanie povahy predmetnej schémy, aby v odôvodnení dotknutého rozhodnutia posúdila, či táto schéma zaručuje v súlade s podmienkami, ktoré stanovuje, zjavnú výhodu pre príjemcov. Z uvedeného vyplýva, že Komisia v rozhodnutí týkajúcom sa schémy pomoci nie je v každom jednotlivom prípade povinná vykonať analýzu pomoci poskytnutej na základe danej schémy. Individuálnu situáciu každého z dotknutých podnikov je potrebné overiť až vo fáze vymáhania pomoci. [45]

74. Z uvedenej judikatúry možno odvodiť, že hoci je Komisia v súlade s rozhodnutiami Súdneho dvora uvedenými v bodoch 68 až 72 vyššie v prípade schémy pomoci jednoznačne povinná preukázať splnenie všetkých kritérií zakladajúcich štátnu pomoc, vrátane existencie selektívnej výhody, a to na základe celkovej analýzy zohľadňujúcej všetky právne alebo skutkové aspekty samotnej pomoci, na účely overenia, či táto schéma obsahuje prvok štátnej pomoci, sa môže obmedziť na preskúmanie všeobecných charakteristík predmetnej schémy, bez povinnosti skúmať každý osobitný prípad jej uplatnenia. [46]

39 Pozri rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90); z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63), a z 19. septembra 2018, Komisia/Francúzsko a IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110).

40 Rozsudok z 25. júna 1970, Francúzsko/Komisia (47/69, EU:C:1970:60, bod 7).

41 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 98).

42 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 101), a z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 19 a 24).

43 Pozri rozsudok z 1. októbra 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű/Komisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 104). K potrebe zohľadniť v rámci posúdenia určitého opatrenia so zreteľom na článok 107 ZFEÚ všetky relevantné skutočnosti a príslušný kontext, pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2013:766, bod 51).

44 Pozri v tomto zmysle a analogicky v súvislosti s uplatnením kritéria súkromného investora rozsudok z 1. októbra 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű/Komisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, body 103 a105 a citovaná judikatúra).

45 Pozri rozsudky z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a tam citovaná judikatúra), a z 13. júna 2013, HGA a i./Komisia (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 114).

46 Pozri rozsudok z 15. decembra 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 67).

c) O potrebe analýzy ex ante

75. Z judikatúry je zrejmé, že v prípade daňových režimov, akým je režim dotknutý v prejednávanej veci, ktoré sa uplatňujú na každoročnom alebo pravidelnom základe, treba rozlišovať medzi prijatím schémy pomoci na jednej strane a každoročným poskytovaním pomoci na základe uvedenej schémy na druhej strane.[47]

76. Analýza, ktorú treba podľa judikatúry vykonať v takýchto prípadoch s cieľom overiť splnenie požiadaviek týkajúcich sa pojmu štátna pomoc, najmä pokiaľ ide o splnenie podmienky poskytnutia výhody, sa má uskutočniť s ohľadom na čas prijatia dotknutého daňového režimu.[48] Ide preto o analýzu *ex ante*.[49]

77. Vzhľadom na to, že aby bolo možné opatrenie označiť za štátnu pomoc podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí byť spôsobilé zvýhodniť svojich príjemcov,[50] cieľom uvedeného posúdenia *ex ante* je overiť, či s ohľadom na charakteristiky dotknutého daňového režimu v čase jeho prijatia mohlo uplatnenie predmetného režimu, t. j. či bol takýto režim v praxi spôsobilý, viesť k nižšiemu zdaneniu subjektov využívajúcich daný režim v porovnaní s úrovňou zdanenia, ktorej by takéto subjekty podliehali, pokiaľ by sa na ne vzťahoval všeobecný režim zdaňovania.[51]

78. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že dôkaz, získaný na základe analýzy *ex ante* o tom, že odchylný daňový režim môže vzhľadom na svoj charakter viesť k poskytnutiu výhody, je nezávislý od konštatovania, že na základe dotknutého režimu konkrétne došlo k poskytnutiu individuálnej ročnej pomoci, čiže od preukázania skutočnej realizácie samotnej výhody v jednotlivých prípadoch uplatnenia daného režimu, čo je napokon v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 73 a 74 vyššie.

79. Navyše v prípadoch konkrétnych schém, ako sú daňové režimy uvedené v bode 75 vyššie, sa môže v závislosti od charakteristík, ktorými sa takýto režim vyznačuje, ukázať ako nemožné stanoviť ku dňu zavedenia odchylného daňového režimu, čiže na základe analýzy *ex ante*, či sa výhoda vyplývajúca z uplatnenia odchylného režimu reálne prejaví v každom daňovom roku.[52]

80. Nemožnosť presne vyčísliť výhodu na základe posúdenia *ex ante*, a teda stanoviť, či sa skutočne zrealizuje v každom daňovom roku, však nemôže brániť vykonaniu analýzy *ex ante* zameranej na určenie, či dotknutý režim môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Je totiž potrebné rozlišovať medzi možnosťou preskúmať návrh dotknutých opatrení podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ a možnosťou vyčísliť presnú výšku pomoci. Vyššie uvedená prípadná nemožnosť preto nesmie zbaviť členský štát povinnosti oznámiť dotknuté opatrenie ani pripraviť Komisiu o možnosť preskúmať predmetnú schému v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia.[53]

47 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22).

48 Rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 22). Pokiaľ ide o potrebu analýzy týkajúcej sa existencie výhody, vykonanej so zreteľom na čas prijatia rozhodnutia o realizácii poskytnutia pomoci, pozri aj rozsudok z 1. októbra 2015, Electrabel a Dunamenti Erőmű/Komisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 104).

49 V rovnakom zmysle pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, body 48 a 51).

50 Pozri judikatúru uvedenú v bode 63 vyššie.

51 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 24; v tejto súvislosti pozri aj bod 19).

52 Pozri napríklad rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 19).

53 Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, body 48 až 53).

81. V tejto súvislosti treba tiež poznamenať, že z judikatúry je zrejmé, že analýza, ktorú má Komisia vykonať v rámci jej rozhodnutí vo veciach štátnej pomoci s cieľom určiť, či došlo k splneniu podmienok podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, nesmie zvýhodniť členské štáty poskytujúce pomoc v rozpore s povinnosťou upovedomenia podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ na škodu tých členských štátov, ktoré oznamujú pomoc v štádiu návrhov. [54]

82. Hoci uvedená zásada, ktorú judikatúra rozvinula v súvislosti so stanovením požiadaviek týkajúcich sa vplyvu dotknutého opatrenia na obchod medzi členskými štátmi na hospodársku súťaž, istotne nepripravuje Komisiu o potrebu preukázať splnenie podmienky vo veci výhody, [55] v každom prípade ukladá povinnosť, pokiaľ ide o neoznámené opatrenia, vykonať takú analýzu všetkých požiadaviek týkajúcich sa pojmu štátna pomoc, ktorá nezvýhodní členský štát, ktorý dané opatrenie neoznámil. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že, ako Súdny dvor viackrát poznamenal, notifikačná povinnosť predstavuje jeden zo základných prvkov systému kontroly zavedeného ZFEÚ v oblasti štátnej pomoci. [56]

83. K takémuto zvýhodňujúcemu zaobchádzaniu by podľa môjho názoru došlo v prípade, v ktorom by bola Komisia pri posudzovaní daňového režimu takého druhu, aký sa uvádza v bode 75 vyššie, ktorý dotknutý členský štát neoznámil, povinná zvážiť na základ údajov zhromaždených *ex post*, či sa v rámci uplatnenia dotknutého režimu reálne prejavila výhoda pre príjemcov v každom skúmanom daňovom roku, alebo v každom prípade by bola povinná určiť, či výhody, ktoré sa reálne prejavili v niektorých daňových rokoch, boli vyvážené nevýhodami zistenými v iných daňových rokoch. Ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bodoch 73, 74 a 78, v takýchto prípadoch sa vyčíslenie výhody, čiže jej reálny prejav v jednotlivých relevantných daňových rokoch, musí uskutočniť v čase vymáhania.

84. Zo všetkých predchádzajúcich úvah na záver vyplýva, že v prípade odchylných daňových režimov uplatňovaných na ročnom alebo pravidelnom základe sa má v súlade s judikatúrou Súdneho dvora považovať existencia výhody za preukázanú vtedy, keď Komisia, s odkazom na všeobecný režim uplatňovaný v kontexte skúmaného referenčného rámca, na základe analýzy *ex ante* v súlade so zásadami uvedenými v predchádzajúcej časti dokáže, že dotknuté opatrenie je spôsobilé postaviť jeho príjemcov do priaznivejšej finančnej situácie v porovnaní so situáciou ostatných relevantných daňovníkov. O presnom určení výšky výhody, čiže o jej prípadných konkrétnych prejavoch vo všetkých dotknutých finančných rokoch, sa rozhodne v čase vymáhania na základe všetkých relevantných skutočností. [57]

85. S ohľadom na zásady uvedené v tejto časti zanalyzujem v nasledujúcej časti námietky, ktoré Komisia vzniesla proti napadnutému rozsudku.

54 Pozri rozsudky zo 14. februára 1990, Francúzsko/Komisia (nazvaný „Boussac Saint-Frères“, C-301/87, EU:C:1990:67, bod 33); z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia (C-298/00 P, EU:C:2004:240, bod 49), a z 1. júna 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) a Diputación Foral de Vizcaya/Komisia (C-442/03 P a C-471/03 P, EU:C:2006:356, bod 110).

55 V tomto ohľade pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2013:766, body 65 až 67), ktorého analýzu v zásade potvrdil Súdny dvor v bode 103 rozsudku z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Pozri rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 56 a citovaná judikatúra).

57 Pozri v rovnakom zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 54).

3. Analýza jediného odvolacieho dôvodu

a) O otázke, či sa v spornom rozhodnutí skúmala iba schéma pomoci alebo aj individuálna pomoc

86. Na úvod je potrebné preskúmať tvrdenie Komisie, podľa ktorého sa Všeobecný súd v bode 69 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho posúdenia, keď konštatoval, že sporné rozhodnutie je rozhodnutím, ktoré sa týka zároveň schémy pomoci aj individuálnej pomoci. Ak by sa totiž malo vychádzať z predpokladu, že Komisia v spornom rozhodnutí skúmala iba schému pomoci, v tom prípade, ako sa uviedlo v bodoch 73 a 74 vyššie, sa na uvedené účely mohla obmedziť napriek tomu, že bola povinná preukázať splnenie všetkých požiadaviek podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, na oboznámenie sa so všeobecnými charakteristikami samotného režimu, pričom z hľadiska overenia, či dotknutý režim obsahuje prvky pomoci, nebolo potrebné, aby Komisia skúmala každý jednotlivý prípad jeho uplatnenia.

87. V tejto súvislosti treba poznamenať, že v závere bodu 69 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval, že Komisia v spornom rozhodnutí nielen kvalifikuje predmetnú schému ako schému pomoci, ale v odôvodnení a vo výroku [58] sa vyjadruje k individuálnej pomoci poskytnutej štyrom prijímajúcim klubom, ktoré sú menovite označené, pričom uvádza, že táto individuálna pomoc „sa musí považovať za neoprávnenú a nezlučiteľnú“. Všeobecný súd na základe uvedeného usúdil, že v rozpore s tým, čo uvádza Komisia, sporné rozhodnutie je rozhodnutím, ktoré sa týka zároveň schémy pomoci aj individuálnej pomoci.

88. V tomto smere je potrebné poukázať na to, že podľa článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 je „schéma pomoci“ akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom vymedzeným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom a akýkoľvek akt, na základe ktorého sa môže pomoc, ktorá nie je spojená s osobitným projektom, poskytnúť jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu alebo v neurčitej sume.

89. V prejednávanej veci sa nespochybňuje, že analýza v rámci sporného rozhodnutia sa týkala schémy pomoci podľa článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Táto skutočnosť vyplýva zo znenia siedmeho dodatkového ustanovenia zákona č. 10/1990 [59], na základe ktorého sa odchylný režim uplatňuje na dotknuté kluby s tým, že na toto uplatnenie sa vzťahuje vymedzenie schémy uvedené v predchádzajúcom bode. Okrem toho v napadnutom rozhodnutí sa daňový režim vyplývajúci z predmetného opatrenia na viacerých miestach kvalifikuje ako schéma pomoci. [60]

90. Samotný Všeobecný súd napokon nepopiera, že predmetom analýzy v spornom rozhodnutí bola schéma pomoci, zastáva však názor, že Komisia zaujala stanovisko aj k jednotlivým prípadom individuálnej pomoci.

91. V tomto ohľade však treba pripomenúť, že podľa článku 1 písm. e) nariadenia 2015/1589 „individuálna pomoc“ pozostáva z dvoch druhov pomoci: ide o pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, a pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať. Keďže vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch vyššie je nepochybné, že jednotlivé opatrenia

58 Všeobecný súd odkazuje na odôvodnenie 90 a článok 1 sporného rozhodnutia. V skutočnosti aj v článkoch 2 a 3 sporného rozhodnutia v španielskom znení Komisia používa pojem individuálna pomoc (ayuda individual).

59 Znenie tohto ustanovenia sa uvádza v poznámke pod čiarou 4 sporného rozhodnutia.

60 Pozri odôvodnenia 47, 78, 90 a články 2 a 6 sporného rozhodnutia.

pomoci – pokiaľ ich možno takto kvalifikovať[61] – priznané v prospech štyroch dotknutých klubov (čiže vyrubenie daní v každom daňovom roku na základe uplatnenia daňového režimu neziskových organizácií) sa poskytli v rámci schémy pomoci, v prejednávanej veci môže byť relevantný iba druhý typ pomoci podľa citovaného ustanovenia.

92. Z judikatúry v každom prípade vyplýva, že jednotlivé opatrenia na implementáciu schémy pomoci, ktoré mal ako také členský štát oznámiť, sú iba vykonávacími opatreniami všeobecnej schémy pomoci, ktoré zásadne nie je potrebné oznamovať Komisii.[62] Z uvedeného je zrejmé, že keďže jednotlivé opatrenia pomoci poskytnuté dotknutým klubom sú dôsledkom automatického uplatnenia predmetného daňového režimu, ktorý možno označiť ako schému pomoci, nemuseli sa oznámiť Komisii a nemožno ich preto označiť za „individuálnu pomoc“ v zmysle článku 1 písm. e) nariadenia 2015/1589.

93. Komisia z tohto dôvodu v spornom rozhodnutí nesprávne kvalifikovala vykonávacie opatrenia v rámci dotknutej schémy ako individuálnu pomoc s tým dôsledkom, že Všeobecný súd dospel v bode 69 napadnutého rozsudku k nesprávnemu záveru, že sporné rozhodnutie sa týka zároveň schémy pomoci aj individuálnej pomoci.

94. Z uvedených dôvodov je potrebné dospieť k záveru, že Komisia v spornom rozhodnutí analyzovala výlučne schému pomoci, pričom vzhľadom na to, že identifikovala príjemcov tejto schémy, alebo aspoň niektorých z nich,[63] zaujala stanovisko k individuálnym vykonávacím opatreniam v rámci predmetnej schémy pomoci.

b) O tvrdeniach Komisie týkajúcich sa nesprávneho právneho posúdenia Všeobecného súdu v súvislosti s analýzou, ktorú má Komisia vykonať na účely určenia existencie výhody

95. Vzhľadom na uvedené je potrebné preskúmať námietku Komisie, podľa ktorej sa Všeobecný súd v napadnutom rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri vyhodnotení kontroly, ktorú je táto inštitúcia povinná vykonať na účely určenia, či konkrétny daňový režim poskytuje, alebo neposkytuje výhodu osobám, ktoré ho využívajú, a to s osobitným zreteľom na posúdenie súvislosti medzi priaznivými a nepriaznivými prvkami daného režimu.

1) Úvaha Všeobecného súdu

96. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že Všeobecný súd v napadnutom rozsudku predovšetkým usúdil, že na to, aby mohol určiť, či daňový režim vzťahujúci sa na neziskové organizácie bol spôsobilý postaviť subjekty oprávnené ho používať (čiže kluby, na ktoré sa tento režim uplatňoval na základe odchylného ustanovenia zákona č. 10/1990) do výhodnejšej situácie, než keby museli svoju činnosť vykonávať vo forme ŠAS, bolo potrebné v súhrne preskúmať jednotlivé zložky predmetného daňového režimu. Takýto prístup je v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 70 a 71 vyššie. Všeobecný súd navyše označil zložky predmetného režimu za neoddeliteľný celok.[64]

61 Čo zjavne závisí od výsledku žaloby, ktorú FC Barcelona podal proti spornému rozhodnutiu.

62 V tejto súvislosti pozri v uvedenom zmysle rozsudok z 5. októbra 1994, Taliansko/Komisia (C-47/91, EU:C:1994:358, bod 21).

63 V tomto ohľade poznamenávam, že znenie článku 1 sporného rozhodnutia, konkrétne použitie výrazu „najmä“, ponecháva priestor na identifikáciu ďalších subjektov využívajúcich predmetnú všeobecnú schému.

64 Body 53 a 54 napadnutého rozsudku.

97. Všeobecný súd ďalej konštatoval, že Komisia správne poukázala na to, že počas skúmaného obdobia sa na štyri kluby využívajúce predmetný daňový režim uplatňovala preferenčná nominálna sadzba dane v porovnaní s klubmi pôsobiacimi vo forme ŠAS.[65] Ide o konštatovanie skutkového stavu, ktoré ostatní účastníci konania nespochybnili (a napokon v odvolacom konaní ho zo zásady nie je možné spochybniť).

98. V ďalších bodoch[66] Všeobecný súd v každom prípade usúdil, že v rámci súhrnnej analýzy daňového režimu neziskových organizácií nemožno preskúmanie výhody vyplývajúcej z preferenčnej sadzby dane oddeliť od preskúmania ostatných zložiek predmetného daňového režimu, najmä od preskúmania daňového odpočtu na preinvestovanie mimoriadneho zisku. Na základe zistenia, že v priebehu správneho konania sa upozornilo na skutočnosť, že strop uvedeného odpočtu bol nižší pre neziskové organizácie v porovnaní so stropom stanoveným pre ŠAS, Všeobecný súd Komisii vytkol, že dostatočne nepreskúmala vplyv takéhoto odpočtu. Dospel pritom k záveru, že analýza, ktorú Komisia vykonala, neumožňovala vylúčiť, že obmedzené možnosti odpočtu v rámci režimu neziskových organizácií mohli vyvažovať výhodu vyplývajúcu z nižšej nominálnej sadzby dane. Všeobecný súd z tohto dôvodu Komisii tiež vytkol, že v predmetnej súvislosti nepožiadala Španielske kráľovstvo o dostatočné informácie, čím porušila svoju povinnosť vykonávať vyšetrovanie s náležitou starostlivosťou. Ťažiskom odvolania Komisie sú práve uvedené otázky.

2) O druhu analýzy, ktorú má Komisia vykonať, a o faktoroch, ktoré má v tejto analýze zohľadniť

99. V tomto smere je v každom prípade potrebné poznamenať, že, ako vyplýva z bodov 75 až 77 vyššie, v prípade daňového režimu, akým je režim neziskových organizácií, má analýza, ktorú je Komisia povinná vykonať na účely zistenia, či došlo k splneniu požiadaviek v súvislosti s pojmom štátna pomoc, najmä k splneniu požiadavky spočívajúcej v poskytnutí výhody, charakter posúdenia *ex ante*, ktoré sa vykonáva s ohľadom na čas prijatia skúmaného daňového režimu.

100. Ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bodoch 69 až 72 vyššie, takúto analýzu treba samozrejme vykonať s náležitou starostlivosťou a nestranne, pričom daný režim sa má preskúmať v súhrne tak, aby sa na účely overenia, či ide o štátnu pomoc, vykonalo celkové posúdenie tohto režimu s prihliadnutím na všetky charakteristiky, ktorými sa vyznačuje, a to na základe preskúmania všetkých relevantných informácií poskytnutých v priebehu vyšetrovania.

101. Z uvedeného vyplýva, že Komisia mala na účely preukázania spôsobilosti daňového režimu neziskových organizácií postaviť subjekty oprávnené tento režim používať do výhodnejšej situácie, a to v porovnaní s inými profesionálnymi futbalovými klubmi, zohľadniť všetky prvky tohto daňového režimu, ktoré by umožnili na základe analýzy *ex ante* určiť existenciu výhody, t. j. mala vziať do úvahy priaznivé, ako aj nepriaznivé faktory.

102. Z bodov 78 až 80 vyššie však rovnako vyplýva jednak to, že dôkaz o spôsobilosti odchylného daňového režimu poskytnúť výhodu, založený na analýze *ex ante*, je nezávislý od dôkazu o skutočnej realizácii výhody v jednotlivých prípadoch dotknutého režimu, jednak to, že nemožnosť určiť ku dňu zavedenia odchylného režimu, či sa výhoda vyplývajúca z uplatnenia predmetného režimu reálne prejaví v každom daňovom roku alebo nie, nemôže zbaviť Komisiu povinnosti posúdiť, či dotknutý režim môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

103. Na základe týchto úvah je potrebné posúdiť prípad, akým je ten v prejednávanej veci, v ktorom odchylný daňový režim stanovuje uplatňovanie preferenčnej sadzby dane, a súčasne obsahuje zložky, ako sú daňové odpočty, ktoré môžu potenciálne vyvažovať výhodu vyplývajúcu z uplatňovania uvedenej preferenčnej daňovej sadzby.

65 Bod 55 napadnutého rozsudku.

66 Body 56 až 59 napadnutého rozsudku.

104. V takomto prípade, keď v rámci analýzy *ex ante*, čiže so zreteľom na čas prijatia daňového režimu, nie je možné určiť presný význam vyššie uvedených zložiek, čiže ich vplyv na zdanenie, keďže takýto význam závisí od výskytu prvkov, ktoré sú vo vzťahu k danému režimu vonkajšie a menia sa z jedného daňového roka na druhý,[67] pričom k tomuto výskytu dochádza až po prijatí samotného režimu, nie je možné stanoviť *ex ante*, či predmetné zložky dokážu v každom daňovom roku vyvážiť výhodu poskytnutú na základe uplatnenia preferenčnej sadzby dane vyplývajúcej z predmetného odchylného režimu. Inými slovami, ak nie je možné určiť *ex ante* význam daňových odpočtov, nie je možné odhadom vopred zistiť, či takéto odpočty budú spôsobilé vyrovnať vo všetkých daňových rokoch výhodu vyplývajúcu z uplatňovania preferenčnej sadzby dane. Vopred preto nie je možné vylúčiť existenciu predmetnej výhody vo všetkých príslušných daňových rokoch.

105. Jedine v prípade, že uvedené zložky, či už samostatne, alebo spoločne s inými prvkami predmetného daňového režimu, majú takú povahu, že vždy a systematicky vyvážia výhodu vyplývajúcu z uplatňovania preferenčnej sadzby dane, je na základe analýzy *ex ante* možné vylúčiť, že predmetná výhoda sa v dôsledku uplatnenia uvedených zložiek reálne prejaví vo všetkých daňových rokoch.

106. Ak nejde o takýto prípad, analýzu konkrétneho vplyvu faktorov tohto druhu na predmetnú výhodu nemožno vykonať so zreteľom na čas prijatia daného opatrenia, ale ich dopad možno posúdiť až *ex post* v okamihu prípadného vymáhania pomoci.

107. Uvedené zložky preto ako prvky daňového režimu jednoznačne nemožno pri analýze predmetného daňového režimu ignorovať. V každom prípade ich nemožno zohľadniť v rámci analýzy *ex ante* takéhoto režimu týkajúcej sa existencie výhody. Vplyv uvedených faktorov je naopak významný na účely stanovenia výšky pomoci, čiže jej prípadnej skutočnej realizácie v praxi, ktoré sa, ako sa uviedlo v bode 80 vyššie, líši od analýzy *ex ante* týkajúcej sa zisťovania existencie výhody.[68]

3) O analýze Komisie vo veci daňového režimu vzťahujúceho sa na neziskové organizácie

108. Ako je zrejmé z bodu 97 vyššie, podľa záveru Všeobecného súdu Komisia v prejednávanej veci správne rozhodla, že na základe odchylného daňového režimu sa na kluby, ktoré tento režim využívali, uplatňovala preferenčná daňová sadzba, pričom táto skutočnosť je sama osebe spôsobilá na to, aby dotknuté kluby postavila do priaznivejšej finančnej situácie, než v akej sa nachádzali kluby podliehajúce všeobecnému daňovému režimu.

109. Okrem toho je nesporné, že vzhľadom na nemožnosť určiť *ex ante*, t. j. na základe analýzy so zreteľom na čas prijatia predmetného režimu, konkrétny vplyv daňových odpočtov na preinvestovanie mimoriadneho zisku, Komisia nedokázala vopred a pre každé zdaňovacie obdobie stanoviť presnú úroveň zdanenia súvisiacu s odchylným daňovým režimom.[69] Táto inštitúcia preto nemohla vylúčiť, že kluby, na ktoré sa predmetný daňový režim vzťahoval, profitovali v každom daňovom roku z nižšej úrovne zdanenia v porovnaní s inými klubmi, a to z dôvodu uplatnenia daňových odpočtov na preinvestovanie mimoriadneho zisku. Inými slovami, Komisia nemohla, pokiaľ ide o každý fiškálny

67 Ako napríklad voľba obchodnej politiky príjemcu výnimky alebo stanovenie daňových sadzieb orgánmi miestnej samosprávy ako v prípade, ktorý viedol k vyhláseniu rozsudku z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pozri najmä body 20 až 23).

68 V rovnakom zmysle pozri návrhy, ktoré preniesol generálny advokát Jääskinen vo veci France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, bod 51).

69 Pozri v rovnakom zmysle rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 19).

rok, vylúčiť existenciu výhody pre kluby využívajúce preferenčnú sadzbu dane. V tejto súvislosti tiež poukazujem na to, že je nesporné, že predmetný odpočet nebol nastavený tak, aby zabezpečil systematické vyvažovanie výhody poskytnutej v dôsledku uplatňovania preferenčnej sadzby dane, t. j. kompenzáciu výhody v každom daňovom roku.[70]

110. Za týchto okolností, ako vyplýva z bodov 104 až 107 vyššie, Komisia nemohla – a preto nemohla byť ani povinná – zohľadniť uvedené odpočty pri konštatovaní existencie výhody, na tieto odpočty sa však malo skôr prihliadnuť pri vyčíslení pomoci, a to s cieľom overiť, či sa v rôznych príslušných daňových rokoch reálne prejavili.

111. Na rozdiel od Všeobecného súdu zastávam názor, že prípadné zohľadnenie takýchto odpočtov nemohlo viesť Komisiu k záveru vychádzajúcemu z analýzy *ex ante*, že obmedzené možnosti odpočtu v rámci režimu neziskových organizácií mohli vždy, t. j. v každom daňovom roku, vyvažovať výhodu vyplývajúcu z nižšej nominálnej sadzby dane, čím by sa vylúčila existencia výhody v každom daňovom roku.

112. V tejto súvislosti tiež podotýkam, že v čase, keď Komisia na základe analýzy *ex ante* konštatovala spôsobilosť dotknutého opatrenia poskytnúť výhodu príslušným príjemcom, mala ešte menej intenzívnu povinnosť preveriť, či celková úroveň zdanenia vyplývajúca z uplatnenia odchýlneho daňového režimu bola, s prihliadnutím na všetky predmetné daňové roky, vyššia alebo nižšia v porovnaní so zdanením vyplývajúcim z uplatnenia všeobecného režimu.

113. Okrem nemožnosti vykonať takéto preskúmanie *ex ante*, a to vzhľadom na nemožnosť vopred odhadnúť výšku, a teda vplyv predmetných odpočtov v každom daňovom roku, je totiž potrebné poznamenať, že výnimka zo všeobecného režimu vzťahujúceho sa na futbalové kluby, na základe ktorej sa na kluby využívajúce odchylný režim uplatňovala preferenčná sadzba dane podľa daňového režimu neziskových organizácií, bola navrhnutá s platnosťou na dobu neurčitú.[71] Z uvedeného vyplýva, že určenie súhrnných účinkov rôznych úrovní zdanenia, ktoré sú dôsledkom uplatňovania dvoch odlišných režimov (všeobecného daňového režimu vzťahujúceho sa na ŠAS a odchylného daňového režimu neziskových organizácií) – čiže možné celkové vyváženie výhod vyplývajúcich z priaznivejšieho zdanenia v niektorých daňových rokoch nevýhodami vyplývajúcimi z nepriaznivého zdanenia v iných daňových rokoch – bolo možné vykonať až *ex post*, t. j. v okamihu, keď sa odchylný daňový režim prestal uplatňovať.

114. Zo všetkých predchádzajúcich úvah podľa môjho názoru vyplýva, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď dospel k záveru, že Komisia nemohla konštatovať existenciu výhody vyplývajúcej z uplatňovania preferenčnej daňovej sadzby na kluby využívajúce daňový režim neziskových organizácií bez preukázania skutočnosti, že obmedzenie odpočtov dane na menej priaznivú úroveň v porovnaní so ŠAS, ktoré bolo súčasťou predmetného režimu, nevyvažovalo výhodu, ktorú dotknuté kluby získali v dôsledku uplatňovania preferenčnej sadzby dane.

115. Z vyššie uvedených úvah je rovnako zrejmé, že vzhľadom na neexistenciu povinnosti Komisie zohľadniť uvedené odpočty v čase konštatovania existencie výhody, tejto inštitúcii nemožno vytýkať, že na jednej strane nepožiadala o dodatočné informácie, a to napriek svojej povinnosti vynaložiť náležitú starostlivosť, a na druhej strane dostatočne nepreukázala existenciu výhody, keďže nezohľadnila uvedené daňové odpočty.

70 Ako vyplýva z bodov 35 a 44 vyššie, FC Barcelona a Španielske kráľovstvo v skutočnosti iba uvádzajú, že španielsky systém stanovil nominálne sadzby dane a príslušné odpočty navrhnuté tak, aby smerovali k daňovej neutralite a zabezpečili, aby skutočná daňová sadzba vzťahujúca sa na neziskové organizácie a na obchodné spoločnosti bola rovnaká. Z ich písomných vyjadrení však nie je zrejmé, že by spochybňovali tvrdenie Komisie, podľa ktorého predmetné odpočty nemohli vo všetkých daňových rokoch vyvažovať výhodu poskytnutú v dôsledku uplatňovania preferenčnej sadzby dane. Pokiaľ ide o tvrdenie FC Barcelona, podľa ktorého bol daňový režim vzťahujúci sa na obchodné spoločnosti posudzovaný ako celok pre dotknuté kluby výhodnejší, pozri body 112 a 113 nižšie.

71 Pozri analogicky rozsudok France Télécom, bod 50, v ktorom tiež išlo o osobitný režim zdanenia navrhnutý s platnosťou na dobu neurčitú. Ako sa uvádza v bodoch 74 a 75 napadnutého rozsudku, v danom smere sa však uvedený režim líšil od režimu v prejednávanej veci.

116. V tejto súvislosti treba ešte poznamenať, že skutočnosť, na ktorú Všeobecný súd správne upozornil v bode 60 napadnutého rozsudku, t. j. že stanovenie daňového odpočtu môže za určitých okolností samo osebe predstavovať pomoc, nič nemení na úvahe, že pokiaľ rozsah daňového odpočtu nie je možné preskúmať *ex ante*, na takýto odpočet nemožno prihliadnuť v rámci analýzy vykonanej so zreteľom na čas prijatia predmetného daňového režimu, a to na účely úplného vylúčenia výhody poskytnutej v dôsledku uplatňovania preferenčnej sadzby dane. Okrem toho platí, opäť s odkazom na bod 60 napadnutého rozsudku, že v situácii, akú predstavuje prípad uvedený v bode 109 vyššie, sa hodnotenie vplyvu prípadného časového vyrovnania možnosti uplatniť daňové odpočty vykoná, ale až pri vymáhaní pomoci.

117. Ďalšie tvrdenia, ktoré predniesli FC Barcelona a Španielske kráľovstvo, podľa môjho názoru nespochybňujú závery, ku ktorým som dospel v bodoch 114 a 115 vyššie.

118. V prvom rade, pokiaľ ide o tvrdenia Španielskeho kráľovstva týkajúce sa daňovej autonómie členských štátov, je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry priame dane síce za súčasného vývoja práva Únie patria do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie.[72] Členské štáty sa v tejto súvislosti preto musia zdržať prijímania opatrení, ktoré by mohli predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

119. V druhom rade, pokiaľ ide o požiadavku, na ktorú viackrát upozornili FC Barcelona aj Španielske kráľovstvo, aby sa v rámci analýzy týkajúcej sa existencie výhody zohľadnila skutočná a nie iba nominálna sadzba dane, pripomínam, že, ako už bolo uvedené v bodoch 69 až 71 a v bodoch 100 a 101 vyššie, Komisia je jednoznačne povinná zohľadniť všetky relevantné prvky príslušného daňového režimu, čiže nielen nominálnu sadzbu dane. Faktom však zostáva, že, ako už bolo uvedené v bodoch 104 až 107 vyššie, v prípade, keď na základe preskúmania zložky predmetného daňového režimu nie je možné vopred vylúčiť existenciu výhody poskytnutej prostredníctvom preferenčnej daňovej sadzby, dotknutý prvok nemožno zohľadniť v rámci analýzy *ex ante*, ale jeho význam je potrebné posúdiť v rámci analýzy *ex post* vykonávanej pri vymáhaní. Rovnaká úvaha platí aj pre tvrdenia týkajúce sa daňových úľav vyplývajúcich z uplatnenia takejto zložky predmetného daňového režimu.

c) Záver vo veci jediného odvolacieho dôvodu

120. Zo všetkých predchádzajúcich úvah podľa môjho názoru vyplýva, že odvolaniu Komisie treba vyhovieť a napadnutý rozsudok je z tohto dôvodu potrebné zrušiť.

V. O žalobe podanej na Všeobecný súd

121. Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie môže Súdny dvor v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje, alebo môže vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecného súdu.

122. V tejto súvislosti, pokiaľ ide o námietky, ktoré v prvom stupni konania vzniesol FC Barcelona s podporou Španielskeho kráľovstva v rámci druhého žalobného dôvodu a ktorým Všeobecný súd v napadnutom rozsudku vyhovel,[73] domnievam sa, že ich možno analyzovať s ohľadom na skutočnosti uvedené v bodoch 99 až 119 vyššie.

72 Pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko (C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatúra).

73 Pozri bod 38 napadnutého rozsudku.

123. V tejto súvislosti podotýkam, že Komisia v spornom rozhodnutí na jednej strane v závere odôvodnenia 68 uviedla, že daňová úľava súvisiaca s daňovým odpočtom na preinvestovanie mimoriadneho zisku sa v rámci daňového režimu neziskových organizácií neposkytovala systematicky, ale iba za určitých podmienok, ktoré neboli vždy splnené,[74] čo znamená, že táto daňová úľava nemohla systematicky a v každom daňovom roku vyvažovať výhodu poskytnutú na základe preferenčnej sadzby dane. Na druhej strane v odôvodnení 95 sporného rozhodnutia Komisia tiež uviedla, že skutočný dopad uvedených odpočtov sa zohľadní pri vyčíslení pomoci, pričom za každý daňový rok sa overí, či sa pomoc prípadne reálne prejavila. Z týchto skutočností je zrejmé, že prístup Komisie v napadnutom rozhodnutí zodpovedá úvahám uvedeným v bodoch 99 až 113 vyššie. Z uvedeného vyplýva, že námietky, na ktoré sa odkazuje v predchádzajúcom bode, treba s konečnou platnosťou zamietnuť.

124. Stav konania však, zdá sa, nedovoľuje, aby Súdny dvor vydal konečné rozhodnutie, pokiaľ ide o ďalšie tvrdenia uvedené v rámci druhého žalobného dôvodu, ktoré sú predmetom bodov 39 a 40 napadnutého rozsudku, ani pokiaľ ide o tretí, štvrtý a piaty žalobný dôvod, ktoré FC Barcelona uviedol v prvom stupni konania.

125. Na základe uvedeného sa domnievam, že vec je potrebné vrátiť Všeobecnému súdu, aby mohol predmetné tvrdenia a žalobné dôvody preskúmať.

VI. Návrh

126. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 26. februára 2019, Fútbol Club Barcelona/Komisia (T-865/16, EU:T:2019:113), sa zrušuje.

2. Vec sa vracia Všeobecnému súdu Európskej únie.

3. O trovách konania sa rozhodne neskôr.

74 Pozri bod 15 vyššie.