Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 15 października 2020 r.[1]

Sprawa C-362/19 P

Komisja Europejska
przeciwko

Fútbol Club Barcelona

Odwołanie – Pomoc państwa – Pomoc przyznana na rzecz niektórych zawodowych klubów piłkarskich – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pojęcie „korzyści” – System pomocy – Preferencyjna stawka opodatkowania stosowana do klubów upoważnionych do korzystania ze statusu podmiotu o celu niezarobkowym – Mniej korzystne odliczenie podatkowe – Wpływ

1. Niniejsza sprawa dotyczy odwołania wniesionego przez Komisję Europejską, w drodze którego instytucja ta wnosi do Trybunału o uchylenie wyroku z dnia 26 lutego 2019 r., Fútbol Club Barcelona/Komisja (T-865/16, EU:T:2019:113), w którym Sąd Unii Europejskiej stwierdził nieważność, w wyniku skargi Fútbol Club Barcelona (zwanego dalej „FC Barcelona”), decyzji (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich[2] (zwanej dalej „sporną decyzją”).

2. W zaskarżonym wyroku Sąd zasadniczo zarzucił Komisji, że w ramach analizy systemu podatkowego mającego zastosowanie do klubów piłkarskich, które uznała ona za beneficjentów pomocy państwa, nie zbadała w wystarczający sposób znaczenia przewidzianego w tym systemie odliczenia z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych dla celów ustalenia istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Sąd zarzucił również Komisji, że w toku postępowania wyjaśniającego nie zażądała ona wystarczających informacji w tym względzie.

3. Niniejsza sprawa umożliwi Trybunałowi przedstawienie wyjaśnień dotyczących rodzaju analizy, jaką powinna przeprowadzić Komisja, oraz czynników, które musi ona wziąć pod uwagę w celu ustalenia istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególności w przypadku systemów podatkowych stanowiących odstępstwo, przewidujących preferencyjną stawkę opodatkowania dla podatników podlegających temu systemowi.

1 Język oryginału: włoski.

2 Dz.U. 2016, L 357, s. 1.

I. Okoliczności powstania sporu

4. Ley 10/1990 del Deporte (ustawa 10/1990 w sprawie sportu) z dnia 15 października 1990 r.[3] (zwana dalej „ustawą 10/1990") zobowiązała wszystkie hiszpańskie zawodowe kluby sportowe do przekształcenia się w sportowe spółki akcyjne (zwane dalej „SAS"). Celem ustawy było zachęcenie do bardziej odpowiedzialnego zarządzania działalnością spółek sportowych poprzez dostosowanie ich formy prawnej.

5. W swym siódmym przepisie dodatkowym ustawa 10/1990 przewidywała jednak wyjątek w przypadku zawodowych klubów piłkarskich, które osiągnęły wynik dodatni w latach poprzedzających przyjęcie tej ustawy. W odniesieniu do wspomnianych klubów wyjątek ten przewidywał możliwość kontynuowania działalności w formie klubów sportowych. Jedynymi zawodowymi klubami piłkarskimi objętymi zakresem wspomnianego wyjątku były FC Barcelona i trzy inne kluby (Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid Club de Fútbol, zwany dalej „Real Madrid"), z których wszystkie skorzystały z tej możliwości.

6. W odróżnieniu od SAS kluby sportowe są osobami prawnymi o celu niezarobkowym, które korzystają z tego tytułu ze specjalnej stawki opodatkowania ich dochodów. Aż do 2016 r. stawka ta była niższa od stawki stosowanej do SAS.

7. Pismem z dnia 18 grudnia 2013 r. Komisja Europejska powiadomiła Królestwo Hiszpanii o swojej decyzji w sprawie wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do ewentualnego preferencyjnego traktowania pod względem podatkowym zawodowych klubów piłkarskich podlegających systemowi podatkowemu dotyczącemu podmiotów o celu niezarobkowym w porównaniu z podmiotami podlegającymi systemowi dotyczącemu SAS.

8. W spornej decyzji Komisja stwierdziła, że na mocy ustawy 10/1990 Królestwo Hiszpanii bezprawnie wprowadziło pomoc w formie ulgi podatkowej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz niektórych klubów piłkarskich, w szczególności na rzecz FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE[4]. Komisja stwierdziła ponadto, że regulacja ta jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym, i w związku z tym nakazała Królestwu Hiszpanii jej uchylenie oraz uzyskanie od beneficjentów zwrotu różnicy między zapłaconym podatkiem dochodowym od osób prawnych a podatkiem dochodowym od osób prawnych, któremu beneficjenci ci podlegaliby, gdyby mieli formę prawną SAS począwszy od roku podatkowego 2000, z zastrzeżeniem, w szczególności, sytuacji, w której pomoc stanowiłaby pomoc de minimis[5].

II. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

9. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 7 grudnia 2016 r. FC Barcelona wniósł skargę o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji, w której podniósł pięć zarzutów.

10. W zaskarżonym wyroku Sąd, oddaliwszy zarzut pierwszy podniesiony przez FC Barcelona[6], uwzględnił zarzut drugi, dotyczący, po pierwsze, błędu w ocenie, z naruszeniem art. 107 ust. 1 TFUE, w odniesieniu do istnienia w niniejszej sprawie korzyści, a po drugie, naruszenia zasady dobrej administracji przy ocenie istnienia wspomnianej korzyści.

3 BOE nr 249 z dnia 17 października 1990 r., s. 30397.

4 Artykuł 1 spornej decyzji.

5 Zobacz art. 2 oraz art. 4 ust. 1 i 4 spornej decyzji.

6 Pierwszy zarzut skargi podniesiony przez FC Barcelona dotyczył naruszenia art. 49 TFUE w związku z art. 107 i 108 TFUE oraz art. 16 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Zobacz pkt 25–37 zaskarżonego wyroku.

11. W tym względzie Sąd uznał przede wszystkim, że dla celów badania, czy środek wprowadzony ustawą 10/1990 może przynosić korzyść, różne elementy systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym należy oceniać łącznie, jako że stanowią one *nierozerwalną* całość, którą ustawa 10/1990 zmieniła jedynie w odniesieniu do jej podmiotowego zakresu stosowania [7].

12. Sąd uznał zatem, że należy zbadać, czy w zaskarżonej decyzji Komisja wykazała w wystarczający sposób, że system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym, rozpatrywany jako całość, mógł stawiać jego beneficjentów w sytuacji korzystniejszej niż ta, w jakiej owi beneficjenci znajdowaliby się, gdyby musieli prowadzić działalność w formie SAS [8].

13. Sąd stwierdził przede wszystkim, że w rozpatrywanym okresie zastosowano wobec czterech klubów będących beneficjentami spornego systemu nominalną stawkę opodatkowania, która była preferencyjna w porównaniu z klubami działającymi w formie SAS [9]. Jednakże Sąd zauważył również, iż w toku postępowania administracyjnego Real Madrid podkreślił, że odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych było wyższe w przypadku SAS niż w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym oraz że w zależności od okoliczności odliczenie to mogło być bardzo duże [10].

14. Sąd wskazał, że w spornej decyzji Komisja wykluczyła, by korzyści wynikające z wyższego pułapu odliczeń podatkowych mających zastosowanie do SAS mogły równoważyć preferencyjną stawkę opodatkowania, z której korzystały podmioty o celu niezarobkowym z tego względu, że po pierwsze, nie wykazano, by taki system odliczeń podatkowych był „z zasady i w dłuższej perspektywie bardziej korzystny", a po drugie, ulga podatkowa była przyznawana „jedynie w określonych warunkach, które nie mają zastosowania w sposób ciągły" [11].

15. W związku z powyższym Sąd uznał, że Komisja, na której spoczywał ciężar dowodu na istnienie korzyści wynikającej z systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym, którego poszczególnych elementów nie można było rozdzielić w niniejszej sprawie, nie mogła stwierdzić istnienia takiej korzyści bez wykazania, że ograniczenie odliczeń podatkowych mniej korzystne dla podmiotów o celu niezarobkowym niż dla SAS nie równoważyło korzyści wynikających z niższej nominalnej stawki opodatkowania [12]. W tym względzie Sąd wskazał, że w granicach swych obowiązków związanych z dochodzeniem w ramach postępowania administracyjnego Komisja miała prawo żądać informacji, które wydawały się istotne dla dokonania oceny w tej kwestii [13].

16. W odniesieniu do stwierdzenia warunkowego charakteru korzystania z odliczenia Sąd uznał, że nie wystarczało ono do stwierdzenia istnienia korzyści. W tym względzie Sąd wskazał, po pierwsze, że odliczenie podatkowe samo w sobie może stanowić pomoc, co uzasadnia, niezależnie od jego warunkowego charakteru, że należy je uwzględnić w ramach badania istnienia korzyści. Po drugie, Sąd wskazał, że wobec niedokonania w spornej decyzji analizy możliwości przenoszenia odliczeń podatkowych brak jest w tej decyzji oceny ewentualnego wyrównania w czasie skutków tego mechanizmu podatkowego, co mogłoby kompensować rzekomo „nieciągły" charakter wskazany przez Komisję [14].

17. W związku z powyższym Sąd stwierdził, iż Komisja nie wywiązała się w sposób wymagany prawem z ciężaru wykazania, że sporny środek przysparzał korzyści jego beneficjentom.

7 Zobacz pkt 53 zaskarżonego wyroku.

8 Punkt 54 zaskarżonego wyroku.

9 Punkt 55 zaskarżonego wyroku.

10 Punkt 57 zaskarżonego wyroku.

11 Punkt 58 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do motywu 68 spornej decyzji.

12 Punkt 59 zaskarżonego wyroku.

13 Ibidem.

14 Punkt 60 zaskarżonego wyroku.

18. W konsekwencji Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji, nie badając pozostałych argumentów i zarzutów podniesionych przez FC Barcelona.

III. Żądania stron

19. W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania oraz orzeczenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

20. FC Barcelona i Królestwo Hiszpanii wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania Komisji i obciążenie jej kosztami postępowania.

IV. Analiza odwołania

A. Zwięzłe streszczenie argumentów stron

21. W odwołaniu Komisja podnosi tylko jeden zarzut dotyczący naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE. Ten jedyny zarzut dzieli się na dwie części.

22. W części pierwszej Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo przy ocenie badania, jakie musi ona przeprowadzić w celu ustalenia, czy system podatkowy przysparza korzyści swym beneficjentom. Komisja zarzuca Sądowi, że uznał on za konieczne przeprowadzenie nie tylko analizy kryteriów rozpatrywanego systemu (takich jak preferencyjna stawka opodatkowania), które mogą stawiać beneficjenta danego środka w sytuacji bardziej korzystnej niż ta, w jakiej znajdują się inne przedsiębiorstwa objęte systemem ogólnym, lecz również analizy niekorzystnych elementów tego systemu, które zależą od okoliczności niezwiązanych z rzeczonym systemem i podlegają zmianom w poszczególnych latach podatkowych (takich jak odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych, które zależy od decyzji inwestycyjnych podejmowanych przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami), nawet jeśli owe niekorzystne elementy mają charakter przypadkowy, nie są w stanie systematycznie neutralizować korzyści oraz nie można ich przewidzieć w przeprowadzanym ex ante badaniu rozpatrywanego systemu podatkowego.

23. W pierwszej kolejności Komisja podnosi, że wbrew temu, co wskazał Sąd[15], w spornej decyzji przeanalizowano jedynie system pomocy, a nie również pomoc indywidualną. Sąd dokonał błędnej wykładni zarówno spornej decyzji, jak i art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589[16]. W konsekwencji, zgodnie z orzecznictwem, Komisja mogła ograniczyć się do analizy ogólnych cech systemu podatkowego w celu wykazania, że spełnione zostały kryteria pomocy państwa, i nie była zobowiązana do zbadania rzeczywistej realizacji rozpatrywanej pomocy dla każdego klubu będącego beneficjentem. Ta konkretna realizacja powinna była zostać ustalona w chwili uzyskania zwrotu.

24. W drugiej kolejności Komisja twierdzi, że z orzecznictwa wynika, iż analizując środek krajowy mogący stanowić pomoc państwa, powinna ona odnieść się do chwili przyjęcia badanego systemu podatkowego i dokonać oceny ex ante w celu ustalenia, czy system ten może przysparzać korzyści. W celu ustalenia istnienia pomocy państwa środek wdrożony w braku uprzedniego zgłoszenia nie mógłby być bowiem traktowany w sposób bardziej korzystny niż środek zgłoszony.

15 Zobacz pkt 69 in fine zaskarżonego wyroku.

16 Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

25. Wynika z tego, że okoliczność, czy dany środek może przysporzyć korzyści, jest decydującym elementem dla analizy kryterium istnienia korzyści. W związku z tym fakt, że na podstawie okoliczności, które wystąpiły na późniejszym etapie, można wykazać, iż w niektórych przypadkach korzyść nie wystąpiła, nie mógłby mieć decydującego znaczenia dla oceny istnienia korzyści, tym bardziej gdy Komisja musi przeanalizować system pomocy. Jeżeli w ciągu danego roku podatkowego korzyści wynikające z rozpatrywanego systemu zostaną w pełni zrównoważone przez niekorzystne skutki, wówczas korzyść w tym roku nie wystąpi, w związku z czym w tym konkretnym roku nie będzie konieczny jakikolwiek zwrot w odniesieniu do danego beneficjenta.

26. Zgodnie z tymi zasadami stosowanie obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych do niektórych przedsiębiorstw stanowi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ może ono uprzywilejować te przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni. Wspomniana korzyść powstaje za każdym razem, gdy rzeczone przedsiębiorstwa osiągają korzyści stanowiące podstawę opodatkowania.

27. Komisja przyznaje, że w niniejszej sprawie system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym przewidywał odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych w mniejszym stopniu niż to przewidziane w ogólnym systemie podatku dochodowego od osób prawnych. Sąd naruszył jednak prawo przy ocenie związku istniejącego między korzystnymi i niekorzystnymi elementami systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym. W przypadku bowiem gdy szczególny system wiąże się również z pewnymi niekorzystnymi skutkami lub niekorzystnymi elementami, które występują jedynie w zależności od okoliczności niezwiązanych z systemem i podlegają zmianom w poszczególnych latach podatkowych, elementy te nie mogą być uznane za neutralizujące korzyść, chyba że z korzyścią tą nie łączy ich związek gwarantujący neutralizację korzyści we wszystkich latach podatkowych. Jednakże zdaniem Komisji nie ma to miejsca w niniejszej sprawie.

28. Po pierwsze, chociaż stawka opodatkowania oraz procent odliczenia z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych stanowią część tak systemu ogólnego, jak i szczególnego systemu dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym, kwota odliczeń jest jednak uzależniona od czynnika niezwiązanego z samym systemem, którego nie łączy żaden związek ze stosowaniem stawki opodatkowania. Czynnik ów jest bowiem związany z polityką inwestycyjną przyjętą przez poszczególne kluby w odniesieniu do transferu zawodników w ciągu danego roku podatkowego. Jest to zatem element przypadkowy i niezwiązany z korzyścią wynikającą z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania, którego skutek można określić dopiero w chwili wystąpienia korzyści w każdym roku podatkowym. Wbrew temu, co stwierdził Sąd, nie jest zatem możliwe dokonanie oceny tego elementu w sposób nierozerwalnie związany z zastosowaniem preferencyjnej stawki opodatkowania, która sama w sobie może przysporzyć korzyści klubom, które z niej korzystają.

29. Po drugie, rozpatrywany system nie gwarantuje, że niekorzystne elementy tego systemu systematycznie neutralizowałyby wynikające z niego korzyści. W niniejszej sprawie stawka opodatkowania ma zastosowanie do korzyści, natomiast odliczenie opiera się na reinwestycjach pewnych nadzwyczajnych zysków, które w konkretnej dziedzinie piłki nożnej pochodzą w praktyce z transferu zawodników. Z powyższego wynika, że rozpatrywane dwa elementy systemu podatkowego nie są porównywalne i w związku z tym nie mogą zostać zneutralizowane.

30. Po trzecie, rzeczywiste wystąpienie korzyści jest oceniane w odniesieniu do każdego roku podatkowego w ramach należnego podatku rocznego, a zatem może się zmieniać z roku na rok. Takie wystąpienie korzyści obejmuje również ulgi podatkowe, z których kluby mogą korzystać w ciągu każdego roku podatkowego, a które nie mogą być określone ex ante.

31. W drugiej części jedynego zarzutu odwołania Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo poprzez dokonanie błędnej wykładni obowiązku staranności i spoczywającego na niej ciężaru dowodu istnienia korzyści. Sąd niesłusznie zarzucił Komisji w pkt 59 zaskarżonego wyroku, że nie zażądała informacji, które pozwoliłyby jej wykazać, iż ograniczenie odliczeń podatkowych do poziomu mniej korzystnego dla podmiotów o celu niezarobkowym w porównaniu z SAS nie równoważy korzyści wynikającej z niższej stawki opodatkowania. W świetle uwag zawartych w pierwszej części jedynego zarzutu dowód taki nie był konieczny. Sąd wymagał zasadniczo, aby Komisja przeprowadziła badanie ex post danych dotyczących okresu po przyjęciu środka. W chwili przyjęcia spornego systemu podatkowego praktycznie nie można było przewidzieć, w jaki sposób obniżona stawka opodatkowania będzie się wiązać z kwotą podlegającą odliczeniu na podstawie odliczenia podatkowego z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych. Analiza ex post wystąpienia korzyści, taka jak wymagana zasadniczo przez Sąd, nie jest jednak konieczna do ustalenia istnienia korzyści przysporzonej w wyniku pomocy państwa. Rozwiązanie przyjęte przez Sąd uprzywilejowuje zatem systemy pomocy, które nie zostały zgłoszone, w porównaniu z tymi, które zostały zgłoszone.

32. Wreszcie Komisja kwestionuje twierdzenia, w których FC Barcelona podnosi, że niektóre z podniesionych przez Komisję argumentów są nieistotne dla sprawy. Zdaniem Komisji chociaż FC Barcelona uznaje te kwestie i argumenty za niemające znaczenia dla sprawy, w rzeczywistości FC Barcelona podnosi ich niedopuszczalność.

33. FC Barcelona twierdzi na wstępie, że niektóre z argumentów i dowodów przedstawionych przez Komisję w jej odwołaniu są nieistotne dla sprawy. Po pierwsze, Komisja powołuje się na nowe okoliczności faktyczne i przedstawia nowe dowody. Po drugie, Komisja uważa, że wykazane zostały kwestie faktyczne, które zostały zakwestionowane w zaskarżonym wyroku. Ponadto niektóre twierdzenia Komisji dotyczące zaskarżonej decyzji nie odpowiadają rzeczywistości.

34. Co do istoty w odniesieniu do pierwszej części jedynego zarzutu Komisji FC Barcelona twierdzi przede wszystkim, że rozpatrywany środek nie stanowi systemu pomocy, lecz polega na pomocy indywidualnej na rzecz czterech konkretnie określonych klubów. W spornej decyzji Komisja opisała bowiem środek skierowany jedynie do czterech spółek, wyjaśniając, że żaden inny klub nie może z niego skorzystać.

35. FC Barcelona twierdzi ponadto, że system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym nie przysporzył żadnej korzyści tym czterem klubom. Z prawnego punktu widzenia hiszpański system podatkowy został skonstruowany w taki sposób, by dążyć do neutralności podatkowej, a zatem by zapewnić, że efektywna stawka opodatkowania mająca zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym i do podmiotów gospodarczych będzie taka sama. Z praktycznego punktu widzenia to skutki, a nie forma prawna, są decydujące dla istnienia korzyści, a zgodnie z orzecznictwem należy przeanalizować wszystkie elementy rozpatrywanego systemu prawnego, a zatem zarówno te, które przyznają korzyść, jak i te, które ją równoważą, oraz ich łączne skutki.

36. W niniejszej sprawie obowiązek przekształcenia się w SAS miał wpływ nie tylko na stawkę opodatkowania, lecz także na poziom mających zastosowanie odliczeń. W związku z tym w celu dokonania odpowiedniej oceny rozpatrywanego środka krajowego należało wziąć pod uwagę nie tylko wskazówki i dowody, które wskazywały na istnienie pomocy państwa, lecz również te, które świadczyły o jej braku. Komisja popełniła zatem dwa błędy w ocenie istnienia korzyści: po pierwsze, skupiła się ona na stawce nominalnej opodatkowania, podczas gdy istotna była efektywna stawka opodatkowania; po drugie, w przypadku gdy system podatkowy taki jak będący przedmiotem sporu przewiduje istnienie ulg podatkowych, których skutki mogą być rozłożone na kilka lat podatkowych, przeprowadzona analiza powinna była dotyczyć średniego i długiego okresu.

37. W odniesieniu do części drugiej jedynego zarzutu Komisji FC Barcelona twierdzi, że obowiązki bezstronności i staranności wymagały od Komisji przeanalizowania wszystkich skutków środka, w tym tych, które równoważą lub neutralizują ewentualną korzyść.

38. Po pierwsze, Komisja pomyliła istnienie korzyści z określeniem kwoty pomocy. Pojęcie korzyści jest takie samo w przypadku pomocy indywidualnej i systemów pomocy. Orzecznictwo nie upoważnia Komisji do przeprowadzenia częściowej analizy skutków danego środka, uwzględniającej jedynie skutki przysparzające korzyści (takie jak stawka nominalna opodatkowania), ale nie te, które ją równoważą (takie jak odliczenia). W spornej decyzji Komisja nie przeanalizowała szeregu ogólnych cech systemu, takich jak mające zastosowanie odliczenia, zwykły charakter tych odliczeń na właściwym rynku lub znaczenie ulg podatkowych.

39. Po drugie, konieczność przeprowadzenia analizy ex ante nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu odliczeń. Komisja jest bowiem uprawniona do żądania od danego państwa członkowskiego oszacowania wpływu środka lub obliczenia jego wpływu we wcześniejszych latach podatkowych. W przypadku środków zrealizowanych, lecz niezgłoszonych, można by wziąć pod uwagę sposób działania systemu w praktyce. W każdym razie w spornej decyzji nie przeprowadzono żadnej analizy ex ante.

40. Po trzecie, zdaniem FC Barcelona obowiązek prowadzenia przez Komisję postępowania administracyjnego z zachowaniem staranności i bezstronności wskazuje na istnienie obowiązku dokonania w takim samym stopniu oceny dowodów świadczących zarówno o istnieniu pomocy, jak i jej braku. Komisja nie może zatem skupiać się wyłącznie na dowodach świadczących o istnieniu pomocy. W związku z tym powinna ona była uwzględnić efektywną stawkę opodatkowania, biorąc pod uwagę odliczenia wykazane w toku postępowania administracyjnego.

41. Po czwarte, FC Barcelona wskazuje, że ciężar udowodnienia przez Komisję istnienia korzyści wymaga przeanalizowania wszystkich łącznych skutków środka dla beneficjentów. Nie wystarczy zatem przeanalizować jedynie stawki nominalnej opodatkowania. Ponadto dowód oparty wyłącznie na porównaniu stawek nominalnych nie jest odpowiedni, ponieważ system podatkowy składa się ze zbioru przepisów obejmujących również odliczenia, zasady obliczania podstawy opodatkowania i zwolnienia. Jeśli, jak w niniejszej sprawie, Komisji zostanie przedstawiona wskazówka potencjalnie oznaczająca brak korzyści, Komisja będzie zobowiązana do uzyskania niezbędnych informacji poprzez zwrócenie się o nie do danego państwa członkowskiego.

42. Królestwo Hiszpanii zauważa na wstępie, że błędy w ocenie charakteru środków podatkowych jako pomocy państwa mogą mieć wpływ na równowagę instytucjonalną przewidzianą w traktatach, ponieważ art. 107 TFUE nie przyznaje Komisji autonomicznych uprawnień regulacyjnych w dziedzinie podatków od osób prawnych. Stawka opodatkowania jest zasadniczym elementem systemu prawnego dotyczącego obciążenia podatkowego oraz wchodzi w zakres autonomii podatkowej i kompetencji państw członkowskich. Mało rygorystyczne badanie Komisji narusza zatem kompetencje państw członkowskich.

43. Królestwo Hiszpanii uważa również za błędne uznanie, że samo istnienie innej stawki opodatkowania wiąże się z istnieniem pomocy państwa. Chociaż stawka opodatkowania jest podstawowym elementem każdego środka podatkowego, nie wystarczy oprzeć istnienia pomocy państwa na stwierdzeniu, że rozpatrywany system podatkowy, badany ex ante, może przysporzyć rocznej korzyści jedynie ze względu na istnienie niższej stawki opodatkowania, niezależnie od analizy stosowania lub niestosowania ulg podatkowych. Zastosowanie takiego podejścia prowadziłoby do wniosku, że ewentualna różnica w stawce opodatkowania między przedsiębiorstwami wiązałaby się z przyznaniem korzyści, co byłoby błędem. Zdaniem rządu hiszpańskiego racjonalny ustawodawca krajowy przyjmuje środek podatkowy, biorąc pod uwagę skutki wynikające ze stosowania zarówno stawki opodatkowania, jak i odliczeń. Odliczenia nie mogą zatem być postrzegane jako element niezwiązany z ustaleniem stawki podatku lub jako element przypadkowy zależny od czynników zewnętrznych.

44. W niniejszej sprawie analiza zmian w zakresie odliczenia podatkowego z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych w hiszpańskim prawie podatkowym, wynikających z różnych wprowadzonych zmian legislacyjnych, wskazuje, że przy ustalaniu stawek podatku ustawodawca wziął pod uwagę elementy ograniczające wysokość zobowiązania podatkowego. Istnieje zatem wyraźny związek między określeniem stawki podatku a mającą zastosowanie stawką odliczenia, które są uważane za elementy determinujące kwotę zobowiązania podatkowego, a zatem ściśle ze sobą powiązane. W związku z tym stawka opodatkowania nie mogła być oddzielona od innych elementów systemu podatkowego, i to zarówno ze względu na znaczenie odliczenia z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych, w szczególności w sektorze zawodowej piłki nożnej, jak i ze względu na okresowy charakter tego odliczenia.

45. Wreszcie Królestwo Hiszpanii twierdzi, że wymagany przez Sąd w zaskarżonym wyroku poziom ciężaru dowodu nie jest wyższy niż wymagany w orzecznictwie. Staranna i bezstronna kontrola, do której zobowiązana jest Komisja, powinna zagwarantować, by przy podejmowaniu ostatecznej decyzji Komisja dysponowała możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami, aby to uczynić. W niniejszej sprawie nie miało to jednak miejsca.

B. Ocena prawna

46. Biorąc pod uwagę ścisły związek między dwiema częściami jedynego zarzutu podniesionego przez Komisję, z których pierwsza dotyczy naruszeń prawa w odniesieniu do analizy koniecznej do stwierdzenia istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a druga błędnej oceny obowiązku staranności i ciężaru dowodu w tym względzie, uważam, że należy rozpatrzyć te dwie części łącznie. Przed przeanalizowaniem wspomnianego jedynego zarzutu należy jednak zbadać argumenty podniesione przez FC Barcelona w odniesieniu do dopuszczalności niektórych aspektów argumentacji Komisji.

1. W przedmiocie dopuszczalności niektórych argumentów podniesionych przez Komisję i załączonego do odwołania dokumentu

47. Na wstępie FC Barcelona podnosi, że niektóre twierdzenia Komisji, a także dokument załączony przez nią do odwołania jako środek dowodowy są nieistotne dla sprawy. Jak wskazała Komisja, argumenty podniesione w tym względzie przez FC Barcelona nie odnoszą się do nieistotności dla sprawy, lecz raczej do kwestii niedopuszczalności.

48. Po pierwsze, FC Barcelona twierdzi, że w swoim odwołaniu Komisja powołała się na nowe okoliczności faktyczne i przedstawiła nowe dowody. Przede wszystkim Komisja stwierdziła po raz pierwszy, że odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych jest czynnikiem przypadkowym i niezależnym od nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Na poparcie swojej argumentacji przedstawiła ona jako dowód nowy dokument zawierający dane liczbowe dotyczące transferów dokonanych przez FC Barcelona i Real Madrid w okresie 1991–2016. Ponadto Komisja podniosła nowe kwestie faktyczne, nieistotne dla sprawy, a w każdym razie błędne w odniesieniu do przepisów krajowych, stwierdzając po raz pierwszy w odwołaniu, że odliczenia z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych mają zastosowanie do podstawy opodatkowania innej niż ta, do której stosuje się stawkę opodatkowania, że przed 2011 r. odliczenie nie mogło przekroczyć całkowitej kwoty podatku, a także że począwszy od 2012 r. wspomniane odliczenie nie mogło przekroczyć 25% tej kwoty.

49. W tym względzie należy przypomnieć, że jak wynika z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE i z art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, odwołanie jest ograniczone do kwestii prawnych. Sąd jest zatem wyłącznie właściwy do ustalenia i dokonania oceny istotnych okoliczności faktycznych, jak również do dokonania oceny dowodów [17]. W szczególności w ramach odwołania Trybunał nie jest właściwy do dokonywania nowej oceny okoliczności faktycznych na podstawie dowodów, które nie zostały przedstawione przed Sądem [18].

50. Ponadto zgodnie z art. 170 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem odwołanie nie może zmieniać przedmiotu postępowania przed Sądem. Właściwość Trybunału w postępowaniu odwoławczym jest bowiem ograniczona do oceny prawnego rozstrzygnięcia zarzutów, w przedmiocie których toczył się spór w pierwszej instancji [19]. Skarżący jest jednak uprawniony do wniesienia odwołania, w którym podnosi przed Trybunałem zarzuty wynikające z zaskarżonego wyroku, których celem jest podważenie jego zasadności [20].

51. W zaskarżonym wyroku Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji, zarzucając zasadniczo Komisji, że nie przeprowadziła wystarczająco dokładnego dochodzenia i że w związku z tym nie wywiązała się w wystarczającym stopniu z obowiązku udowodnienia, iż sporny środek przysporzył korzyści jego beneficjentom [21]. W szczególności Komisja nie wzięła pod uwagę – dopuszczając się w ten sposób naruszenia prawa i naruszenia spoczywającego na niej obowiązku staranności – specyfiki sektora, którego dotyczy sporny środek, a mianowicie sektora zawodowej piłki nożnej, w zakresie znaczenia odliczenia podatkowego z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych [22].

52. Natomiast w zaskarżonym wyroku Sąd nie zajął ostatecznego stanowiska co do istoty w przedmiocie tego, czy w niniejszej sprawie istniała korzyść dla beneficjentów rozpatrywanego środka. Sąd nie określił bowiem, czy odliczenia te faktycznie zrównoważyły korzyść wynikającą z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania do czterech rozpatrywanych klubów i czy w związku z tym sporny system uprzywilejował owe kluby w porównaniu z innymi porównywalnymi podmiotami podlegającymi systemowi ogólnemu.

53. W związku z tym, w odniesieniu do argumentu FC Barcelona, zgodnie z którym Komisja po raz pierwszy w odwołaniu zakwalifikowała rozpatrywane odliczenie jako czynnik przypadkowy i niezależny od stawki nominalnej podatku dochodowego od osób prawnych, należy zauważyć, że w pierwszej części swojego jedynego zarzutu Komisja podnosi, iż Sąd naruszył prawo poprzez uznanie, że w celu ustalenia istnienia korzyści wynikającej z systemu podatkowego stanowiącego odstępstwo Komisja jest zobowiązana do wzięcia pod uwagę elementu niekorzystnego (w niniejszej sprawie rozpatrywanego odliczenia) – ze względu na to, że jest on nierozerwalnie związany z innymi elementami owego systemu – który występuje tylko w zależności od okoliczności zmiennych i niezwiązanych z systemem (w niniejszej sprawie wyborów w zakresie polityki inwestycyjnej dokonywanych przez kluby), które nie zapewniają neutralizacji korzyści we wszystkich latach podatkowych. Komisja kwalifikuje rozpatrywane odliczenie jako czynnik przypadkowy i niezależny od stawki podatku dochodowego od osób prawnych właśnie w tym znaczeniu, to znaczy jako element systemu podatkowego zależny od okoliczności niezwiązanych z tym systemem i zmiennych w poszczególnych latach podatkowych.

17 Zobacz m.in. wyrok z dnia 28 maja 2020 r., Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisja (C-309/19 P, EU:C:2020:401, pkt 10 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Postanowienie z dnia 28 listopada 2018 r., Le Pen/Parlament (C-303/18 P, niepublikowane, EU:C:2018:962, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Zobacz m.in. wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisja (C-654/17 P, EU:C:2019:634, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zobacz wyroki: z dnia 29 listopada 2007 r., Stadtwerke Schwäbisch Hall i in./Komisja (C-176/06 P, niepublikowany, EU:C:2007:730, pkt 17); z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Siemens Österreich i in. (od C-231/11 P do C-233/11 P, EU:C:2014:256, pkt 102); niedawny wyrok z dnia 19 marca 2020 r., ClientEarth/Komisja (C-612/18 P, niepublikowany, EU:C:2020:223, pkt 15).

21 Zobacz pkt 59–67 zaskarżonego wyroku.

22 Zobacz pkt 69 zaskarżonego wyroku.

54. Zarzut podniesiony przez Komisję dotyczy kwestii elementów, jakie musi ona wziąć pod uwagę w swojej analizie systemu podatkowego w celu ustalenia, czy system ten może przysparzać korzyści jego beneficjentom, czy też nie. Jest to zarzut co do prawa, mający na celu podważenie zasadności rozstrzygnięcia prawnego przyjętego przez Sąd w wyroku, a zatem dopuszczalny. Ponadto jest on związany zarówno z analizą przeprowadzoną w spornej decyzji (w szczególności w jej pkt 68), jak i z rozumowaniem zawartym w zaskarżonym wyroku [23]. Z powyższych rozważań wynika moim zdaniem, że zarzut podniesiony w tej kwestii przez FC Barcelona nie może zostać uwzględniony.

55. Jeśli chodzi natomiast o nowy dokument załączony do odwołania, należy zauważyć, że – jak przyznaje zresztą sama Komisja w swojej replice – ma on na celu wykazanie, że w niektórych latach podatkowych sporne odliczenia w rzeczywistości nie neutralizowały korzyści wynikającej z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania do rozpatrywanych klubów. Jest to zatem dowód, który nie został przedstawiony przed Sądem, mający na celu wykazanie kwestii faktycznych i jako taki jest on niedopuszczalny zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 49 powyżej.

56. Jeśli chodzi o nowe twierdzenia Komisji dotyczące prawa krajowego, uważam, że w zakresie, w jakim zostały one przedstawione w celu uzupełnienia uzasadnienia spornej decyzji w odniesieniu do treści przepisów dotyczących odliczeń z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych, należy uznać je za niedopuszczalne i w związku z tym nie mogą być brane pod uwagę [24].

57. Po drugie, FC Barcelona twierdzi, że Komisja uznaje za udowodnione kwestie faktyczne, które zostały zakwestionowane w zaskarżonym wyroku. W szczególności nieścisłością jest twierdzenie, że Komisja wykazała w spornej decyzji, iż system podatkowy mający zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym był korzystniejszy niż system mający zastosowanie do spółek handlowych.

58. W tym względzie uważam, że twierdzenie Komisji krytykowane przez FC Barcelona nie ma na celu podważenia ustalenia faktycznego dokonanego przez Sąd, który – jak wynika z pkt 52 powyżej – nie wypowiedział się w kwestii, który konkretnie system jest korzystniejszy. Twierdzenie to należy raczej rozumieć w kontekście kwestii, czy w niniejszej sprawie Komisja udowodniła w wystarczającym stopniu istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, która to kwestia jest związana z samym przedmiotem odwołania wniesionego przez Komisję.

59. Uważam wreszcie, że w świetle uwag zawartych w pkt 52 powyżej wszystkie przedstawione przez strony w ich pismach argumenty dotyczące kwestii, czy sporny system podatkowy stanowiący odstępstwo wiąże się konkretnie z niekorzystnymi skutkami mogącymi zrównoważyć korzyść wynikającą z preferencyjnej stawki opodatkowania mającej zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym, należy uznać za niedopuszczalne, ponieważ nie odnoszą się one do rozstrzygnięcia prawnego przedstawionego przez Sąd w zaskarżonym wyroku.

2. Zasady wynikające z orzecznictwa dotyczącego stwierdzenia istnienia korzyści, w szczególności o charakterze podatkowym, w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE

60. Aby móc przeanalizować co do istoty zarzuty podniesione przez Komisję wobec wyroku Sądu, uważam, że należy przypomnieć niektóre zasady wypracowane w orzecznictwie w odniesieniu do stwierdzenia istnienia korzyści, w szczególności o charakterze podatkowym, w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

23 Zobacz pkt 57–60 zaskarżonego wyroku, które potwierdzają wniosek wywiedziony przez Sąd w pkt 67.

24 Z orzecznictwa wynika bowiem, iż brak uzasadnienia nie może zostać naprawiony w ten sposób, że zainteresowany zapozna się z uzasadnieniem decyzji w toku postępowania przed sądami Unii (zob. wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Versalis/Komisja, C-511/11 P, EU:C:2013:386, pkt 141 i przytoczone tam orzecznictwo).

a) W przedmiocie pojęcia korzyści, w szczególności o charakterze podatkowym

61. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi dojść do interwencji dokonanej przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przysparzać beneficjentowi selektywnej korzyści. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem [25].

62. Niniejsza sprawa dotyczy wyłącznie trzeciej z wymienionych przesłanek, w szczególności warunku, aby rozpatrywany środek przysparzał korzyści jego beneficjentom.

63. W odniesieniu do tej przesłanki należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać określone przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które należy uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych [26].

64. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary, które obciążają normalnie budżet przedsiębiorstwa, i które w związku z tym, nie będąc subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i wywołują identyczne skutki [27].

65. Wynika z tego, że również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środki krajowe przyznające korzyść podatkową, które wprawdzie nie wiążą się z przeniesieniem zasobów państwowych, lecz stawiają beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, mogą przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i w związku z tym stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE [28].

66. Trybunał uznał zatem, że pomoc państwa mogą stanowić na przykład środki krajowe przyznające niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe [29] lub przewidujące ograniczenia kwoty podatku [30], obniżenia podatku [31] lub odliczenie podatkowe [32], lub też możliwość odroczenia płatności normalnie należnego podatku [33]. Zasadniczo kryterium oceny istnienia korzyści w dziedzinie podatków polega na tym, że środek może stawiać beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej poprzez nałożenie na nich zróżnicowanego obciążenia podatkowego w porównaniu z innymi właściwymi podatnikami [34].

25 Zobacz wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 19).

26 Zobacz m.in. wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65). Zobacz także wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Achema i in. (C-706/17, EU:C:2019:407, pkt 74, 83 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zobacz wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 21). Zobacz także wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Zobacz wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14); z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 90).

30 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 12, 100, 108).

31 Zobacz wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, w szczególności pkt 8, 50).

32 Zobacz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 117).

33 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:554, pkt 45).

34 Zobacz podobnie, oprócz orzecznictwa przywołanego w przypisie 28, wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 93, 103). Nie będę rozpatrywał delikatnej kwestii selektywności środka podatkowego, która nie jest przedmiotem niniejszego odwołania.

67. Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że pojęcie korzyści, nierozłącznie związane z uznaniem środka za pomoc państwa, ma obiektywny charakter niezależnie od motywacji twórców spornego środka [35]. Pojęcie pomocy państwa zdefiniowane w TFUE ma bowiem charakter prawny i powinno być interpretowane w oparciu o elementy obiektywne [36]. Ponadto z orzecznictwa wynika, że art. 107 ust. 1 TFUE nie wprowadza rozróżnienia interwencji państwa według ich przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, a zatem niezależnie od zastosowanych technik [37].

b) W przedmiocie zasad w dziedzinie dowodów oraz obowiązków zachowania przez Komisję staranności i bezstronności

68. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że do Komisji należy przedstawienie dowodu na istnienie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE [38], a zatem również dowodu na to, że spełniona została przesłanka przyznania beneficjentom selektywnej korzyści.

69. Z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasad w dziedzinie przeprowadzania dowodów w sektorze pomocy państwa wynika w szczególności, że Komisja jest zobowiązana do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie budzących jej zainteresowanie środków w staranny i bezstronny sposób, tak aby w chwili wydania ostatecznej decyzji stwierdzającej istnienie pomocy oraz – w odpowiednim przypadku – jej niezgodność z rynkiem wewnętrznym lub z prawem dysponowała możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami, by to uczynić [39].

70. Z orzecznictwa wynika również, że przy dokonywaniu analizy poszczególnych elementów składowych pomocy należy wziąć pod uwagę wszystkie kwestie prawne lub faktyczne samej pomocy [40]. Jeśli chodzi w szczególności o ocenę systemu podatkowego jako pomocy państwa, Trybunał wyjaśnił, że system ten należy analizować jako całość [41] i z uwzględnieniem jego cech charakterystycznych [42].

71. Trybunał wyjaśnił, że przy dokonywaniu oceny istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja jest zobowiązana dokonać ogólnej oceny rozpatrywanego środka pomocy na podstawie dostępnych informacji oraz rozwoju wydarzeń przewidywalnego w chwili wydania decyzji o przyznaniu danej pomocy, biorąc pod uwagę w szczególności kontekst tej pomocy [43].

72. W tych ramach Komisja jest zobowiązana do zbadania istotnych informacji dostarczonych jej w toku postępowania wyjaśniającego, które mogą służyć wyjaśnieniu, czy rozpatrywany środek może przysparzać korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE [44].

35 Wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 17).

36 Zobacz m.in. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 111).

37 Zobacz m.in. wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Achema i in. (C-706/17, EU:C:2019:407, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Wyrok z dnia 19 września 2018 r., Komisja/Francja i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, pkt 110).

39 Zobacz wyroki: z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, pkt 90); z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja, C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 63); z dnia 19 września 2018 r., Komisja/Francja i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, pkt 110).

40 Wyrok z dnia 25 czerwca 1970 r., Francja/Komisja (47/69, EU:C:1970:60, pkt 7).

41 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 98).

42 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101); z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 19, 24).

43 Zobacz wyrok z dnia 1 października 2015 r., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisja (C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 104). W przedmiocie konieczności uwzględnienia wszystkich istotnych okoliczności i ich kontekstu przy dokonywaniu oceny danego środka w odniesieniu do art. 107 TFUE zob. także opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2013:766, pkt 51).

44 Zobacz podobnie i analogicznie do kwestii stosowania kryterium inwestora prywatnego wyrok z dnia 1 października 2015 r., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisja (C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 103, 105 i przytoczone tam orzecznictwo).

73. W szczególnym przypadku systemu pomocy z orzecznictwa wynika, że Komisja może ograniczyć się do zbadania cech danego systemu, aby ocenić w uzasadnieniu spornej decyzji, czy zgodnie z zasadami tego systemu zapewnia on beneficjentom znaczną korzyść. Wynika z tego, że w decyzji dotyczącej systemu pomocy Komisja nie jest zobowiązana do przeprowadzania analizy pomocy przyznanej w każdym indywidualnym przypadku na podstawie tego systemu. Zweryfikowanie indywidualnej sytuacji każdego z przedsiębiorstw, których dana pomoc dotyczy, będzie konieczne dopiero na etapie odzyskiwania pomocy [45].

74. Ze wspomnianego orzecznictwa wynika, że w przypadku systemu pomocy Komisja jest wprawdzie zobowiązana, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 68–72 powyżej, do udowodnienia, że spełnione są wszystkie przesłanki świadczące o istnieniu pomocy państwa, w tym że istnieje selektywna korzyść, i to na podstawie ogólnej analizy uwzględniającej wszystkie kwestie prawne lub faktyczne samej pomocy, może ona jednak ograniczyć się do zbadania ogólnych cech samego systemu, nie będąc zobowiązaną do badania każdego indywidualnego przypadku zastosowania w celu ustalenia, czy system ten zawiera elementy pomocy [46].

c) W przedmiocie konieczności przeprowadzenia analizy ex ante

75. Z orzecznictwa wynika, że w przypadku systemów podatkowych takich jak rozpatrywany w niniejszej sprawie, które mają zastosowanie corocznie lub okresowo, należy dokonać rozróżnienia między z jednej strony przyjęciem systemu pomocy, a z drugiej strony corocznym przyznawaniem pomocy na podstawie tego systemu [47].

76. Zgodnie z orzecznictwem w takich przypadkach analiza, jaką należy przeprowadzić w celu ustalenia, czy spełnione zostały przesłanki pojęcia pomocy państwa, a w szczególności czy spełnione zostały przesłanki przyznania korzyści, powinna zostać dokonana w odniesieniu do chwili przyjęcia danego systemu podatkowego [48]. Chodzi zatem o analizę ex ante [49].

77. Ponieważ rzeczony środek, aby mógł być zakwalifikowany jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, musi uprzywilejowywać jego beneficjentów [50], ta ocena ex ante ma na celu sprawdzenie, czy w świetle cech rozpatrywanego systemu podatkowego w chwili jego przyjęcia stosowanie owego systemu mogło, to znaczy było w stanie prowadzić do niższego opodatkowania jego beneficjentów w porównaniu z opodatkowaniem, któremu podlegaliby oni, gdyby zastosowano wobec nich ogólny system opodatkowania [51].

78. Z powyższych rozważań wynika, że dowód na podstawie analizy ex ante na to, że system podatkowy stanowiący odstępstwo może przyznawać korzyść, będzie niezależny od stwierdzenia przyznania in concreto corocznej pomocy indywidualnej na podstawie tego systemu, a zatem od dowodu rzeczywistego wystąpienia samej korzyści w indywidualnych przypadkach stosowania owego systemu, co jest zresztą zgodne z orzecznictwem przywołanym w pkt 73 i 74.

45 Zobacz wyroki: z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 13 czerwca 2013 r., HGA i in./Komisja (od C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, pkt 114).

46 Zobacz wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 67).

47 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 22).

48 Wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 22). W przedmiocie konieczności przeprowadzenia analizy dotyczącej istnienia korzyści dokonanej w odniesieniu do chwili wydania decyzji o przyznaniu pomocy zob. także wyrok z dnia 1 października 2015 r., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisja (C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 104).

49 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:554, pkt 48, 51).

50 Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 63 powyżej.

51 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 24; zob. także w tym względzie pkt 19).

79. Co więcej, w niektórych przypadkach systemów takich jak te, o których mowa w pkt 75 powyżej, w zależności od cech charakterystycznych tego systemu niemożliwe może okazać się ustalenie w chwili ustanowienia systemu stanowiącego odstępstwo, a zatem na podstawie analizy ex ante, czy korzyść wynikająca z zastosowania systemu stanowiącego odstępstwo rzeczywiście wystąpi w każdym roku podatkowym [52].

80. Brak możliwości określenia dokładnej kwoty korzyści na podstawie oceny ex ante, a zatem jej rzeczywistego wystąpienia we wszystkich latach podatkowych, nie może jednak uniemożliwić przeprowadzenia analizy ex ante mającej na celu ustalenie, czy rozpatrywany system może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Należy bowiem dokonać rozróżnienia między możliwością zbadania projektu rozpatrywanych środków zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE a możliwością określenia dokładnej kwoty pomocy. Ewentualny brak możliwości, o którym mowa powyżej, nie może zatem zwalniać ani państwa członkowskiego z obowiązku zgłoszenia środka, ani Komisji z obowiązku oceny tego systemu na podstawie wspomnianego przepisu [53].

81. W tym względzie należy jeszcze zauważyć, że z orzecznictwa wynika, iż analiza, jaką Komisja powinna przeprowadzić w swych decyzjach w dziedzinie pomocy państwa w celu ustalenia, czy spełnione zostały przesłanki art. 107 ust. 1 TFUE, nie może uprzywilejowywać państw członkowskich, które przyznają pomoc z naruszeniem obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE, ze szkodą dla państw, które zgłaszają projekt pomocy [54].

82. Chociaż zasada ta, rozwinięta w orzecznictwie w odniesieniu do określenia wymogów dotyczących wpływu środka na wymianę handlową między państwami członkowskimi i na konkurencję, z pewnością nie zwalnia Komisji z wymogu udowodnienia, że przesłanka dotycząca korzyści jest spełniona [55], to jednak w przypadku niezgłoszonych środków wymaga ona przeprowadzenia analizy wszystkich przesłanek pojęcia pomocy państwa, która nie jest na tyle istotna, aby uprzywilejowywać państwo członkowskie, które nie zgłosiło środka. W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż obowiązek zgłoszenia stanowi jeden z podstawowych elementów ustanowionego w TFUE systemu kontroli w dziedzinie pomocy państwa [56].

83. Moim zdaniem takie uprzywilejowane traktowanie miałoby miejsce w przypadku, gdyby przy ocenie systemu podatkowego takiego jak ten, o którym mowa w ust. 75, który nie został zgłoszony przez dane państwo członkowskie, Komisja była zobowiązana rozważyć na podstawie danych zebranych ex post, czy zgodnie ze spornym systemem korzyść rzeczywiście wystąpiła dla beneficjentów we wszystkich rozpatrywanych latach podatkowych, lub też w każdym razie była zobowiązana do ustalenia, czy korzyści, które wystąpiły w niektórych latach podatkowych, zostały wyrównane przez niekorzystne skutki stwierdzone w innych latach podatkowych. Jak wynika z orzecznictwa przywołanego w pkt 73, 74 i 78 powyżej, w takich przypadkach określenie kwoty korzyści, a zatem jej rzeczywiste wystąpienie w poszczególnych właściwych latach podatkowych, powinno nastąpić w chwili odzyskania pomocy.

84. Podsumowując: z całości powyższych rozważań wynika, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku systemów podatkowych stanowiących odstępstwo, które mają zastosowanie corocznie lub okresowo, uznaje się, że istnienie korzyści zostało wykazane, jeżeli w odniesieniu do ogólnego systemu mającego zastosowanie w świetle badanych ram odniesienia Komisja wykaże na podstawie zgodnej

52 Zobacz np. wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 19).

53 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:554, pkt 48–53).

54 Zobacz wyroki: z dnia 14 lutego 1990 r., Francja/Komisja (zwany „wyrokiem Boussac Saint-Frères", C-301/87, EU:C:1990:67, pkt 33); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja (C-298/00 P, EU:C:2004:240, pkt 49); z dnia 1 czerwca 2006 r., P & O European Ferries (Vizcaya) i Diputación Foral de Vizcaya/Komisja (C-442/03 P i C-471/03 P, EU:C:2006:356, pkt 110).

55 W tym względzie zob. opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2013:766, pkt 65–67), której analiza została zasadniczo potwierdzona przez Trybunał w pkt 103 wyroku z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Zobacz wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

z zasadami określonymi w poprzedniej części analizy ex ante, że dany środek może stawiać beneficjentów w sytuacji finansowej korzystniejszej niż sytuacja innych podatników mających znaczenie dla sprawy. Dokładne określenie kwoty korzyści, a zatem jej ewentualne wystąpienie in concreto we wszystkich rozpatrywanych latach podatkowych, będzie określane w chwili odzyskania pomocy na podstawie wszystkich istotnych okoliczności [57].

85. W następnej części przeanalizuję zarzuty podniesione przez Komisję wobec zaskarżonego wyroku właśnie w świetle zasad przedstawionych w niniejszej części.

3. Analiza jedynego zarzutu odwołania

a) W przedmiocie kwestii, czy w spornej decyzji zbadano jedynie system pomocy, czy także pomoc indywidualną

86. Na wstępie należy zbadać argument Komisji, zgodnie z którym Sąd błędnie uznał w pkt 69 zaskarżonego wyroku, że sporną decyzję należy interpretować jako decyzję odnoszącą się jednocześnie do systemu pomocy i pomocy indywidualnej. Gdyby bowiem należało uznać, że w spornej decyzji Komisja zbadała jedynie system pomocy, jak wskazano w pkt 73 i 74 powyżej, mimo iż była ona zobowiązana do udowodnienia, że spełnione zostały wszystkie przesłanki przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE, mogła ona w tym celu zbadać jedynie ogólne cechy samego systemu, bez obowiązku badania każdego indywidualnego przypadku zastosowania w celu ustalenia, czy wspomniany system zawiera elementy pomocy.

87. W tym względzie należy zauważyć, że w pkt 69 in fine zaskarżonego wyroku Sąd uznał, iż poza tym, że w spornej decyzji zakwalifikowano rozpatrywany system jako system pomocy, w jej uzasadnieniu i sentencji [58] stwierdzono, w odniesieniu do pomocy indywidualnej przyznanej wskazanym z nazwy czterem klubom będącym beneficjentami, że należy uznać ową indywidualną pomoc za „niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym". Sąd wywiódł z powyższego, że wbrew twierdzeniom Komisji sporną decyzję należy interpretować jako decyzję odnoszącą się jednocześnie do systemu pomocy i do pomocy indywidualnej.

88. W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 1 lit. d) rozporządzenia nr 2015/1589 „program pomocowy" oznacza każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny, oraz każde działanie, na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie.

89. W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że w spornej decyzji dokonano analizy systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Wynika to z brzmienia siódmego przepisu dodatkowego ustawy 10/1990 [59], który doprowadził do zastosowania systemu stanowiącego odstępstwo do rozpatrywanych klubów, które to zastosowanie jest objęte zakresem definicji systemu wskazanej w poprzednim punkcie. Ponadto w wielu miejscach sporna decyzja kwalifikuje system podatkowy wynikający z rozpatrywanego środka jako system pomocy [60].

90. Ponadto sam Sąd nie zaprzecza, że w spornej decyzji dokonano analizy systemu pomocy, jednak uważa on, że Komisja zajęła również stanowisko w przedmiocie pomocy indywidualnej.

57 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:554, pkt 54).

58 Sąd powołuje się na motyw 90 i art. 1 spornej decyzji. W rzeczywistości Komisja posługuje się zwrotem „pomoc indywidualna" („ayuda individual") również w art. 2 i 3 spornej decyzji w autentycznej wersji hiszpańskiej.

59 Brzmienie tego przepisu zostało przytoczone w przypisie 4 spornej decyzji.

60 Zobacz motywy 47, 78, 90 i art. 2–6 spornej decyzji.

91. W tym względzie należy jednak przypomnieć, że zgodnie z art. 1 lit. e) rozporządzenia 2015/1589 dwa rodzaje pomocy stanowią „pomoc indywidualną": pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie systemu pomocy, oraz podlegająca obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawana na podstawie systemu pomocy. Biorąc pod uwagę, że w świetle rozważań zawartych w poprzednich punktach nie ma wątpliwości, iż indywidualne środki pomocy – o ile można je zakwalifikować jako takie [61] – przyznane czterem rozpatrywanym klubom (a mianowicie ustalenie podatków na każdy rok podatkowy, wynikające z zastosowania systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym) zostały przyznane w ramach systemu pomocy, tylko drugi przypadek przewidziany w tym przepisie byłby ewentualnie istotny.

92. Z orzecznictwa wynika jednak, że indywidualne środki wykonawcze do systemu pomocy, które jako takie powinny były zostać zgłoszone przez państwo członkowskie, stanowią jedynie środki wykonawcze do ogólnego systemu pomocy, które co do zasady nie muszą być zgłaszane Komisji [62]. Wynika z tego, że indywidualne środki pomocy przyznane rozpatrywanym klubom, będące konsekwencją automatycznego stosowania spornego systemu opodatkowania, który można zakwalifikować jako system pomocy, nie musiały zostać zgłoszone Komisji i w związku z tym nie mogą zostać uznane za „pomoc indywidualną" w rozumieniu art. 1 lit. e) rozporządzenia 2015/1589.

93. Komisja błędnie zatem zakwalifikowała w spornej decyzji środki wykonawcze do spornego systemu jako pomoc indywidualną, w związku z czym Sąd błędnie uznał w pkt 69 zaskarżonego wyroku, że decyzja ta dotyczyła zarówno systemu pomocy, jak i pomocy indywidualnej.

94. Należy zatem stwierdzić, że w spornej decyzji Komisja przeanalizowała jedynie system pomocy, a po określeniu beneficjentów wspomnianego systemu lub przynajmniej niektórych z nich [63] zajęła stanowisko w przedmiocie indywidualnych środków wykonawczych do owego systemu pomocy.

b) W przedmiocie argumentów Komisji dotyczących naruszenia prawa przez Sąd w odniesieniu do analizy, jaką Komisja powinna przeprowadzić w celu ustalenia istnienia korzyści

95. Mając powyższe na uwadze, należy zbadać podniesiony przez Komisję zarzut, zgodnie z którym w zaskarżonym wyroku Sąd naruszył prawo przy ocenie badania, jakie Komisja powinna przeprowadzić w celu ustalenia, czy dany system podatkowy przyznaje korzyść jego beneficjentom, w szczególności w odniesieniu do oceny związku istniejącego między korzystnymi i niekorzystnymi elementami systemu.

1) Rozumowanie Sądu

96. W tym względzie należy zauważyć, iż w zaskarżonym wyroku Sąd uznał przede wszystkim, że aby można było ustalić, czy system podatkowy mający zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym mógł stawiać jego beneficjentów (to znaczy kluby, do których miał on zastosowanie na podstawie przepisu stanowiącego odstępstwo przewidzianego w ustawie nr 10/1990) w sytuacji korzystniejszej niż sytuacja, w jakiej beneficjenci ci znaleźliby się, gdyby musieli prowadzić działalność w formie SAS, należało zbadać różne elementy tego systemu podatkowego jako całość. Podejście to jest zgodne z orzecznictwem przywołanym w pkt 70 i 71 powyżej. Ponadto Sąd uznał elementy spornego systemu za nierozerwalną całość [64].

61 Zależy to oczywiście od rozstrzygnięcia skargi wniesionej przez FC Barcelona na sporną decyzję.

62 Zobacz podobnie w tym względzie wyrok z dnia 5 października 1994 r., Włochy/Komisja (C-47/91, EU:C:1994:358, pkt 21).

63 W tym względzie pragnę zauważyć, że brzmienie art. 1 spornej decyzji, a zwłaszcza użycie wyrażenia „w szczególności" pozostawia miejsce na ewentualne określenie innych beneficjentów spornego systemu ogólnego.

64 Punkty 53 i 54 zaskarżonego wyroku.

97. Sąd stwierdził następnie, że Komisja słusznie uznała, iż w rozpatrywanym okresie wobec czterech klubów będących beneficjentami zastosowano w porównaniu z klubami działającymi w formie SAS preferencyjną nominalną stawkę opodatkowania [65]. Jest to ustalenie faktyczne, które nie jest kwestionowane (a ponadto co do zasady nie może być kwestionowane w postępowaniu odwoławczym).

98. Sąd uznał jednak w kolejnych punktach [66], że w ramach analizy systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym jako całości nie można oddzielić badania korzyści wynikającej z preferencyjnej stawki opodatkowania od badania pozostałych elementów tego systemu podatkowego, w szczególności od badania odliczenia podatkowego z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych. W oparciu o stwierdzenie, że w toku postępowania administracyjnego ustalono, iż pułap wspomnianego odliczenia był niższy w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym w porównaniu z pułapem stosowanym wobec SAS, Sąd zarzucił Komisji, że nie zbadała ona w sposób wystarczający wpływu owego odliczenia. Sąd uznał, że analiza przeprowadzona przez Komisję nie pozwalała wykluczyć, iż mniejsze możliwości odliczenia w ramach systemu dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym mogły zrównoważyć korzyść wynikającą z niższej nominalnej stawki opodatkowania. W konsekwencji Sąd zarzucił również Komisji, że nie zażądała ona od Królestwa Hiszpanii wystarczających informacji w tym względzie i w związku z tym naruszyła ciążący na niej obowiązek staranności w toku postępowania wyjaśniającego. Odwołanie Komisji skupia się właśnie na tych kwestiach.

2) W przedmiocie rodzaju analizy, jaką Komisja powinna przeprowadzić, oraz czynników, które powinna wziąć pod uwagę w ramach tej analizy

99. W tym względzie należy jednak zauważyć, że – jak wynika z pkt 75–77 powyżej – w przypadku systemu podatkowego takiego jak ten dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym analiza, jaką powinna przeprowadzić Komisja w celu ustalenia, czy spełnione zostały przesłanki pojęcia pomocy państwa, a w szczególności czy spełniona została przesłanka przyznania korzyści, jest analizą ex ante przeprowadzaną w odniesieniu do chwili przyjęcia spornego systemu podatkowego.

100. Oczywiście wspomniana analiza powinna zostać przeprowadzona – jak wynika z orzecznictwa przywołanego w pkt 69–72 powyżej – w sposób staranny i bezstronny poprzez zbadanie systemu jako całości, dokonanie całościowej oceny rozpatrywanego systemu, uwzględniającej wszystkie charakteryzujące go cechy, w celu ustalenia, czy stanowi on pomoc, oraz w oparciu o badanie wszystkich istotnych informacji dostarczonych w toku postępowania wyjaśniającego.

101. Z powyższego wynika, że w celu wykazania, iż system podatkowy dotyczący podmiotów o celu niezarobkowym może stawiać jego beneficjentów w sytuacji finansowej korzystniejszej niż inne zawodowe kluby piłki nożnej, Komisja powinna była wziąć pod uwagę wszystkie elementy tego systemu podatkowego, które pozwoliłyby jej stwierdzić istnienie korzyści na podstawie analizy ex ante, a zatem zarówno czynniki korzystne, jak i niekorzystne.

102. Jednakże z pkt 78–80 powyżej wynika również, po pierwsze, że dowód w oparciu o analizę ex ante na to, iż system podatkowy stanowiący odstępstwo może przynieść korzyść, jest niezależny od dowodu na to, iż korzyść ta rzeczywiście występuje w indywidualnych przypadkach stosowania wspomnianego systemu, a po drugie, że brak możliwości ustalenia w dniu ustanowienia systemu stanowiącego odstępstwo, czy korzyść wynikająca ze stosowania owego systemu rzeczywiście wystąpi w każdym roku podatkowym, nie może zwalniać Komisji z obowiązku analizy, czy sporny system może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

65 Punkt 55 zaskarżonego wyroku.

66 Punkty 56–59 zaskarżonego wyroku.

103. To właśnie w oparciu o powyższe uwagi należy dokonać oceny przypadku takiego jak w niniejszej sprawie, w którym system podatkowy stanowiący odstępstwo przewiduje stosowanie preferencyjnej stawki opodatkowania i jednocześnie zawiera elementy, takie jak odliczenia podatkowe, które potencjalnie mogą równoważyć korzyść wynikającą ze stosowania rzeczonej preferencyjnej stawki opodatkowania.

104. W takim przypadku, gdy w ramach analizy ex ante, to znaczy w odniesieniu do chwili przyjęcia systemu podatkowego, nie jest możliwe ustalenie dokładnego zakresu tych elementów, a zatem ich wpływu na obciążenie podatkowe, ponieważ zakres ten zależy od wystąpienia elementów niezwiązanych z systemem i zmiennych w poszczególnych latach podatkowych [67], które wystąpią dopiero po przyjęciu samego systemu, nie będzie możliwe ustalenie ex ante, czy owe elementy będą w stanie zrównoważyć w każdym roku podatkowym korzyść wynikającą z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania przewidzianej w spornym systemie. Innymi słowy – jeżeli nie jest możliwe ustalenie ex ante zakresu odliczeń, nie będzie możliwe ustalenie ex ante, czy odliczenia te będą w stanie równoważyć we wszystkich latach podatkowych korzyść wynikającą z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania. Nie będzie zatem możliwe wykluczenie ex ante istnienia takiej korzyści we wszystkich właściwych latach podatkowych.

105. Wykluczenie możliwości wystąpienia wspomnianej korzyści in concreto we wszystkich latach podatkowych ze względu na zastosowanie owych elementów możliwe będzie, w oparciu o analizę ex ante, tylko w przypadku, gdy elementy te, same lub w połączeniu z innymi elementami spornego systemu podatkowego, mogą zawsze i systematycznie neutralizować korzyść wynikającą z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania.

106. W przeciwnym razie analiza wpływu in concreto takich czynników na korzyść nie będzie mogła zostać przeprowadzona w odniesieniu do chwili przyjęcia środka, lecz ich wpływ będzie można oceniać dopiero ex post w chwili ewentualnego odzyskania pomocy.

107. Z pewnością tego rodzaju elementy, jako elementy systemu podatkowego, nie mogą zatem zostać pominięte w analizie spornego systemu podatkowego. Nie będą one jednak mogły zostać wzięte pod uwagę w dotyczącej istnienia korzyści analizie ex ante tego systemu. Wpływ wspomnianych czynników będzie natomiast istotny dla określenia kwoty pomocy, a zatem jej ewentualnego wystąpienia in concreto, co – jak wskazano w pkt 80 powyżej – różni się od analizy ex ante dotyczącej stwierdzenia istnienia korzyści [68].

3) W przedmiocie przeprowadzanej przez Komisji analizy systemu podatkowego mającego zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym

108. W niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 97 powyżej, Sąd stwierdził, że Komisja prawidłowo ustaliła, iż stanowiący odstępstwo system podatkowy przewidywał stosowanie preferencyjnej stawki opodatkowania do klubów będących beneficjentami tego systemu, co samo w sobie może stawiać je w sytuacji finansowej korzystniejszej niż sytuacja klubów podlegających ogólnemu systemowi podatkowemu.

109. Ponadto bezsporne jest, że ponieważ nie jest możliwe określenie ex ante wpływu in concreto odliczeń podatkowych z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych w oparciu o analizę odnoszącą się do chwili przyjęcia rozpatrywanego systemu, Komisja nie była w stanie określić z góry i w odniesieniu do każdego roku podatkowego dokładnego poziomu opodatkowania związanego z systemem

67 Takich jak wybór polityki handlowej beneficjenta zwolnienia lub ustalenie stawek opodatkowania przez jednostki samorządu terytorialnego, jak w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, w szczególności pkt 20–23).

68 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:554, pkt 51).

podatkowym stanowiącym odstępstwo [69]. Nie mogła ona zatem wykluczyć, że ze względu na zastosowanie odliczeń podatkowych z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych kluby, do których ten system podatkowy miał zastosowanie, będą korzystać w każdym roku podatkowym z niższego opodatkowania w porównaniu z innymi klubami. Innymi słowy – Komisja nie mogła wykluczyć w każdym roku podatkowym istnienia korzyści dla klubów będących beneficjentami preferencyjnej stawki opodatkowania. W tym względzie pragnę również zauważyć, że bezsporne jest, iż rozpatrywane odliczenie nie było skonstruowane w taki sposób, aby zapewnić systematyczną neutralizację korzyści wynikającej z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania we wszystkich latach podatkowych [70].

110. W związku z tym, jak wynika z pkt 104–107 powyżej, Komisja nie mogła – a zatem nie mogła być do tego zobowiązana – uwzględnić rzeczonych odliczeń w chwili stwierdzenia istnienia korzyści, lecz powinny one raczej zostać uwzględnione w chwili określenia kwoty pomocy, w celu ustalenia, czy korzyść ta rzeczywiście wystąpiła w różnych właściwych latach podatkowych.

111. Wbrew temu, co uznał Sąd, ewentualne uwzględnienie wspomnianych odliczeń nie mogłoby doprowadzić do stwierdzenia przez Komisję w oparciu o analizę ex ante, że mniejsze możliwości odliczenia w ramach systemu dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym mogły zawsze, to znaczy w każdym roku podatkowym, równoważyć korzyść wynikającą ze stosowania preferencyjnej stawki opodatkowania, wykluczając w ten sposób istnienie korzyści we wszystkich latach podatkowych.

112. W tym względzie pragnę również zauważyć, że w chwili, gdy na podstawie analizy ex ante Komisja stwierdziła, iż środek może przysporzyć korzyści jego beneficjentom, tym bardziej nie była ona zobowiązana do ustalenia, czy względem wszystkich rozpatrywanych lat podatkowych całkowite opodatkowanie wynikające z zastosowania stanowiącego odstępstwo systemu podatkowego było wyższe, czy niższe od opodatkowania wynikającego z zastosowania ogólnego systemu podatkowego.

113. Pomijając bowiem brak możliwości dokonania takiego ustalenia ex ante, ponieważ niemożliwe było określenie ex ante poziomu, a zatem wpływu spornych odliczeń na każdy rok podatkowy, należy zauważyć, że wyjątek od ogólnego systemu mającego zastosowanie do klubów piłkarskich, z którego wynikało zastosowanie do klubów będących beneficjentami preferencyjnej stawki opodatkowania przewidzianej w systemie podatkowym dotyczącym podmiotów o celu niezarobkowym, został pomyślany jako obowiązujący na czas nieokreślony [71]. Wynika z tego, że określenie łącznych skutków różnych opodatkowań wynikających ze stosowania dwóch odmiennych systemów (ogólnego systemu dotyczącego SAS i stanowiącego odstępstwo systemu dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym) – a zatem ewentualne istnienie ogólnego zrównoważenia korzyści wynikających z korzystniejszego opodatkowania w niektórych latach podatkowych z niekorzystnymi skutkami wynikającymi z niekorzystnego opodatkowania w innych latach podatkowych – mogło zostać dokonane jedynie ex post, w chwili gdy system stanowiący odstępstwo przestał być stosowany.

69 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 19).

70 Jak wynika z pkt 35 i 44 powyżej, FC Barcelona i Królestwo Hiszpanii twierdzą jedynie, że hiszpański system przewidywał nominalne stawki opodatkowania i stosowane odliczenia mające na celu osiągnięcie neutralności podatkowej oraz zapewnienie, by rzeczywista stawka opodatkowania mająca zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym i do podmiotów gospodarczych była taka sama. Z pism FC Barcelona i Królestwa Hiszpanii nie wynika jednak, że kwestionują one argument Komisji, zgodnie z którym sporne odliczenia nie mogły zneutralizować korzyści wynikającej ze stosowania preferencyjnej stawki opodatkowania we wszystkich latach podatkowych. W odniesieniu do argumentu podniesionego przez FC Barcelona, zgodnie z którym system podatkowy mający zastosowanie do podmiotów gospodarczych, analizowany jako całość, był korzystniejszy dla tego klubu, zob. pkt 112 i 113 poniżej.

71 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 50), w którym szczególny system opodatkowania również został pomyślany jako obowiązujący na czas nieokreślony. W tym względzie jednak, jak wskazano w pkt 74 i 75 zaskarżonego wyroku, system ów różnił się od systemu rozpatrywanego w niniejszej sprawie.

114. Z wszystkich powyższych rozważań wynika moim zdaniem, że wniosek Sądu, zgodnie z którym Komisja nie mogła stwierdzić, iż istniała korzyść wynikająca z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania do klubów korzystających z systemu podatkowego dotyczącego podmiotów o celu niezarobkowym, nie wykazując, że przewidziane w tym systemie ograniczenie odliczeń podatkowych do mniej korzystnego poziomu w porównaniu do SAS nie równoważyło korzyści wynikającej z zastosowania tej stawki, stanowi naruszenie prawa.

115. Z powyższego wynika również, że ponieważ Komisja nie jest zobowiązana uwzględnić wspomnianych odliczeń w chwili stwierdzenia istnienia korzyści, nie można zarzucać tej instytucji, po pierwsze, że nie zażądała dodatkowych informacji z naruszeniem ciążącego na niej obowiązku staranności, a po drugie, że nie wykazała w sposób wystarczający istnienia korzyści, nie biorąc pod uwagę tych odliczeń.

116. W tym względzie należy również wskazać, że okoliczność, słusznie podkreślona przez Sąd w pkt 60 zaskarżonego wyroku, iż ustanowienie odliczenia podatkowego może pod pewnymi warunkami samo w sobie stanowić pomoc, nie zmienia faktu, że jeżeli zakres odliczenia nie jest możliwy do ustalenia ex ante, nie można uwzględnić owego odliczenia w ramach analizy odnoszącej się do chwili przyjęcia spornego systemu podatkowego w celu wykluczenia w każdym wypadku korzyści wynikającej z zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania. Ponadto, ponownie w odniesieniu do pkt 60 zaskarżonego wyroku, w przypadku takim jak wskazany w pkt 109 powyżej, ocena wpływu ewentualnego wyrównania w czasie możliwości przenoszenia odliczeń podatkowych zostanie dokonana, jednak w chwili odzyskania pomocy.

117. Wniosków, do których doszedłem w pkt 114 i 115 powyżej, nie podważają moim zdaniem inne argumenty podniesione przez FC Barcelona i Królestwo Hiszpanii.

118. W odniesieniu, po pierwsze, do argumentów Królestwa Hiszpanii dotyczących autonomii podatkowej państw członkowskich należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem mimo iż na obecnym etapie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te powinny wykonywać ową kompetencję z poszanowaniem prawa Unii [72]. Powinny one zatem powstrzymać się od przyjmowania w tym kontekście środków, które mogą stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

119. Po drugie, w odniesieniu do wielokrotnie podkreślonego zarówno przez FC Barcelona, jak i przez Królestwo Hiszpanii wymogu, aby w ramach analizy istnienia korzyści brana była pod uwagę rzeczywista stawka opodatkowania, a nie tylko nominalna stawka opodatkowania, pragnę przypomnieć, że faktycznie, jak wskazano w pkt 69–71, 100 i 101, Komisja powinna wziąć pod uwagę wszystkie istotne elementy rozpatrywanego systemu podatkowego, a zatem nie tylko nominalną stawkę opodatkowania. Nie zmienia to jednak faktu, że – jak wskazano w pkt 104–107 powyżej – w przypadku gdy na podstawie badania elementu tego systemu podatkowego nie jest możliwe wykluczenie ex ante istnienia korzyści wynikającej z preferencyjnej stawki opodatkowania, element ów nie może zostać uwzględniony w analizie ex ante, lecz jego wpływ należy rozważyć w analizie ex post przeprowadzonej w chwili odzyskania pomocy. To samo rozumowanie ma zastosowanie do argumentów dotyczących ulg podatkowych wynikających z zastosowania takiego elementu rozpatrywanego systemu podatkowego.

c) Wnioski w przedmiocie jedynego zarzutu odwołania

120. Z całości powyższych rozważań wynika moim zdaniem, że odwołanie Komisji powinno zostać uwzględnione, a zatem należy uchylić zaskarżony wyrok.

72 Zobacz wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania (C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

V. W przedmiocie wniesionej do Sądu skargi

121. Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.

122. W tym względzie, w odniesieniu do zastrzeżeń podniesionych w pierwszej instancji przez FC Barcelona, popierany przez Królestwo Hiszpanii, w ramach zarzutu drugiego skargi, które to zastrzeżenia zostały uwzględnione przez Sąd w zaskarżonym wyroku [73], uważam, że można przeanalizować je w świetle uwag zawartych w pkt 99–119 powyżej.

123. W tym względzie pragnę zauważyć, iż w spornej decyzji Komisja stwierdziła, po pierwsze, w motywie 68 in fine, że w ramach systemu podatkowego mającego zastosowanie do podmiotów o celu niezarobkowym ulga podatkowa związana z odliczeniem podatkowym z tytułu reinwestycji zysków nadzwyczajnych nie jest przyznawana systematycznie, lecz jedynie pod pewnymi warunkami, które nie zawsze są spełnione [74], co oznacza, że owa ulga podatkowa nie może systematycznie neutralizować w każdym roku podatkowym korzyści wynikającej z preferencyjnej stawki opodatkowania. Po drugie, w motywie 95 spornej decyzji Komisja wskazała również, że rzeczywisty wpływ tych odliczeń zostanie uwzględniony przy określeniu kwoty pomocy poprzez ustalenie w odniesieniu do każdego roku podatkowego, czy pomoc wystąpiła. Wynika z tego, że podejście przyjęte przez Komisję w spornej decyzji jest zgodne z uwagami przedstawionymi w pkt 99–113 powyżej. W konsekwencji zastrzeżenia, o których mowa w poprzednim punkcie, powinny zostać ostatecznie oddalone.

124. Stan postępowania nie wydaje się jednak pozwalać Trybunałowi na wydanie ostatecznego orzeczenia w przedmiocie pozostałych argumentów podniesionych w ramach zarzutu drugiego skargi, wskazanych w pkt 39 i 40 zaskarżonego wyroku, ani w przedmiocie zarzutów skargi trzeciego, czwartego i piątego, podniesionych w pierwszej instancji przez FC Barcelona.

125. Wynika z tego moim zdaniem, że sprawa powinna zostać przekazana Sądowi do ponownego rozpoznania, aby mógł on zbadać wspomniane argumenty i zarzuty skargi.

VI. Wnioski

126. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, by orzekł w następujący sposób:

1) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2019 r., Fútbol Club Barcelona/Komisja (T-865/16, EU:T:2019:113), zostaje uchylony.

2) Sprawa zostaje przekazana Sądowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.

3) Rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

73 Zobacz pkt 38 zaskarżonego wyroku.

74 Zobacz pkt 15 niniejszej opinii.