Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 15 октомври 2020 година[1]

Дело C-362/19 P

Европейска комисия
срещу

Fútbol Club Barcelona

„Обжалване — Държавни помощи — Помощ, предоставена в полза на някои професионални футболни клубове — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Понятие „предимство“ — Схема за помощ — Преференциална данъчна ставка, приложена единствено за клубовете, на които е разрешено да се регистрират като сдружение с нестопанска цел — По-неблагоприятно данъчно приспадане — Въздействие“

1. Настоящото дело се отнася до жалба, подадена от Европейската комисия, с която тази институция иска от Съда да отмени решение от 26 февруари 2019 г., Fútbol Club Barcelona/Комисия (T-865/16, EU:T:2019:113), с което Общият съд на Европейския съюз отменя — по жалба на Fútbol Club Barcelona (наричан по-нататък „FC Barcelona“) — Решение (ЕС) 2016/2391 от 4 юли 2016 година относно държавна помощ SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), приведена в действие от Испания за някои футболни клубове[2] (наричано по-нататък „спорното решение“).

2. В обжалваното съдебно решение Общият съд по същество упреква Комисията, че при анализа на данъчния режим, приложим за футболните клубове, които тя счита, че се ползват от държавна помощ, не е разгледала в достатъчна степен значението на предвиденото в този режим приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, за да се установи наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Общият съд упреква Комисията и че в хода на процедурата по разследване не е поискала достатъчно информация по този въпрос.

3. Настоящото дело ще позволи на Съда да даде разяснения относно вида анализ, който Комисията трябва да извърши, и относно факторите, които тя трябва да вземе предвид, за да определи наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, по-специално в случаите на дерогационни данъчни режими, предвиждащи преференциална данъчна ставка за данъчнозадължените по този режим лица.

1 Език на оригиналния текст: италиански.

2 ОВ L 357, 2016 г., стр. 1.

I. Обстоятелства в основата на спора

4. Ley 10/1990 del Deporte (Закон 10/1990 за спорта) от 15 октомври 1990 г.[3] (наричан по-нататък „Закон 10/1990“) задължава всички испански професионални спортни клубове да се преобразуват в спортни акционерни дружества (наричани по-нататък „САД“). Целта на закона е да насърчи по-отговорно управление на дейността на клубовете, като адаптира тяхната правноорганизационна форма.

5. В седма допълнителна разпоредба от Закон 10/1990 обаче е предвидено изключение по отношение на професионалните футболни клубове, реализирали положителен резултат през годините, предшестващи приемането на този закон. Това изключение предвижда за тези клубове възможността да продължат да функционират под формата на спортни клубове. Единствените професионални футболни клубове, попадащи в обхвата на това изключение, били FC Barcelona, както и още три клуба (Club Atlético Osasuna, Athletic Club и Real Madrid Club de Fútbol, наричан по-нататък „Real Madrid“) и всички те са упражнили тази възможност.

6. За разлика от САД, спортните клубове представляват юридически лица с нестопанска цел, които се ползват на това основание от специална данъчна ставка за облагане на приходите им. До 2016 г. тази ставка е била по-ниска от ставката, приложима за САД.

7. С писмо от 18 декември 2013 г. Европейската комисия уведомява Кралство Испания за решението си да започне предвидената в член 108, параграф 2 ДФЕС процедура по отношение на възможно преференциално данъчно третиране, предоставено на професионалните футболни клубове, за които се прилага данъчният режим на образуванията с нестопанска цел, в сравнение с тези, за които се прилага режимът на САД.

8. Със спорното решение Комисията установява, че със Закон 10/1990 Кралство Испания неправомерно е въвело помощ под формата на данъчно предимство в областта на корпоративния данък в полза на някои футболни клубове, по-конкретно в полза на FC Barcelona, на Club Atlético Osasuna, на Athletic Club и на Real Madrid, в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС[4]. Комисията установява по-нататък, че тази схема е несъвместима с вътрешния пазар, вследствие на което разпорежда на Кралство Испания да я прекрати и да възстанови от бенефициерите разликата между платения корпоративен данък и корпоративния данък, който те биха дължали, ако имаха правноорганизационната форма на САД, считано от данъчна година 2000 г., като приема същевременно, че не е налице помощ в хипотезата, при която помощта би била de minimis[5].

II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

9. На 7 декември 2016 г. FC Barcelona подава в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на спорното решение, в която излага пет основания.

10. С обжалваното съдебно решение, след като отхвърля първото основание на FC Barcelona[6], Общият съд уважава второто основание, изведено, от една страна, от грешка в преценката, в нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, що се отнася до наличието в настоящия случай на предимство, и от друга страна, от нарушение на принципа на добра администрация при разглеждането на наличието на посоченото предимство.

3 BOE, бр. 249 от 17 октомври 1990 г., стр. 30397.

4 Член 1 от спорното решение.

5 Вж. член 2 и член 4, параграфи 1 и 4 от спорното решение.

6 Първото изтъкнато от FC Barcelona основание е изведено от нарушение на член 49 ДФЕС във връзка с членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, както и на член 16 от Хартата на основните права. Вж. точки 25—37 от обжалваното съдебно решение.

11. В това отношение Общият съд приема преди всичко, че за да се прецени дали въведената със Закон 10/1990 мярка би могла да предостави предимство, отделните компоненти на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел трябва да се преценяват заедно, тъй като съставляват неделимо *цяло*, което Закон 10/1990 променя само що се отнася до неговото приложно поле по отношение на лицата [7].

12. Поради това Общият съд приема, че трябва да се провери дали Комисията в спорното решение е установила в достатъчна степен, че данъчният режим на образуванията с нестопанска цел в неговата цялост е бил от естество да постави ползващите се от него лица в положение, по-благоприятно от това, в което биха били, ако трябваше да развиват дейността си под формата на САД [8].

13. Общият съд констатира преди всичко, че за четирите клуба, които се ползват от спорната схема, действително през разглеждания период се е прилагала номинална данъчна ставка, преференциална спрямо клубовете, които развиват дейността си под формата на САД [9]. Същевременно Общият съд отбелязва и че в административното производство Real Madrid е изтъкнал, че данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби е било по-високо за САД, отколкото за образуванията с нестопанска цел и че това приспадане е могло в зависимост от обстоятелствата да бъде много голямо [10].

14. Общият съд отбелязва, че в спорното решение Комисията е изключила възможността относителното предимство, произтичащо от по-високия таван на приложимите за САД данъчни приспадания, да представлява възможност за уравновесяване на преференциалната данъчна ставка, от която се ползват образуванията с нестопанска цел, с мотива, от една страна, че не е представено доказателство, че тази система на данъчни приспадания е „по-благоприятна по принцип и в дългосрочен план“, и от друга страна, че данъчното приспадане се предоставя „само при определени условия, които не важат постоянно“ [11].

15. В този контекст Общият съд приема, че Комисията, която носи тежестта да докаже съществуването на предимство, произтичащо от данъчния режим на образуванията с нестопанска цел, чиито отделни компоненти в конкретния случай не могат да бъдат разделени, не е могла да направи извод за наличието на такова предимство, без да докаже, че предвиждането на максимален праг на данъчните приспадания на равнище, по-неблагоприятно за образуванията с нестопанска цел, отколкото за САД, не компенсира предимството, извлечено от по-ниската номинална данъчна ставка [12]. В това отношение Общият съд отбелязва, че Комисията има възможност в рамките на задълженията ѝ за разследване в административната процедура да поиска информацията, която се явява релевантна за преценката, която трябва да се извърши по въпроса [13].

16. Що се отнася до констатирането на условния характер на облагата от приспадането, Общият съд приема, че той не е достатъчен, за да се направи извод за наличието на предимство. В това отношение той отбелязва, от една страна, че само по себе си данъчното приспадане би могло да представлява помощ, което обосновава, въпреки условния му характер, то да се вземе предвид при разследването на наличието на предимство. От друга страна, той отбелязва, че тъй като в

7 Вж. точка 53 от обжалваното решение.

8 Точка 54 от обжалваното съдебно решение.

9 Точка 55 от обжалваното съдебно решение.

10 Точка 57 от обжалваното съдебно решение.

11 Точка 58 от обжалваното съдебно решение с препратка към съображение 68 от спорното решение.

12 Точка 59 от обжалваното съдебно решение.

13 Пак там.

спорното решение липсва анализ на възможностите за отлагане на данъчните приспадания, в него липсва преценка на евентуалното уравняване във времето на ефектите на този данъчен механизъм, годно да компенсира твърдяната липса на „постоянен“ характер, отбелязана от Комисията [14].

17. С оглед на гореизложеното Общият съд констатира, че Комисията не е изпълнила в достатъчна степен тежестта да докаже, че спорната мярка предоставя предимство на получателите си.

18. Поради това Общият съд отменя спорното решение, без да разглежда останалите доводи и основания, повдигнати от FC Barcelona.

III. Искания на страните

19. С жалбата си Комисията иска от Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да върне делото на Общия съд и да не се произнася по съдебните разноски.

20. FC Barcelona и Кралство Испания искат от Съда да отхвърли жалбата на Комисията и да я осъди да заплати съдебните разноски по настоящото производство.

IV. Анализ на жалбата

A. Кратко изложение на доводите на страните

21. В жалбата си Комисията изтъква едно-единствено основание за обжалване, изведено от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС. Това единствено основание се подразделя на две части.

22. В първата част Комисията изтъква, че Общият съд е допуснал грешки при прилагане на правото в преценката на анализа, който тя трябва да извърши, за да определи дали даден данъчен режим предоставя предимство на своите бенефициери. Комисията упреква Общия съд, че е счел за необходим не само анализ на критериите на разглеждания режим (като преференциална данъчна ставка), които са от естество да поставят получателя на мярката в по-благоприятно положение от това на другите предприятия, спрямо които се прилага общият режим, но и анализ на неблагоприятните елементи на този режим, които зависят от външни за него обстоятелства и които могат да са различни за всяка данъчна година (като данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, което зависи от решенията за инвестиране, взети от предприятията получатели), и то дори ако тези неблагоприятни елементи са случайни, не могат системно да неутрализират предимството и не могат да се предвидят при анализ ex ante на разглеждания данъчен режим.

23. На първо място, Комисията изтъква, че обратно на посоченото от Общия съд [15], спорното решение анализира само схема за помощ, но не и индивидуална помощ. Според нея Общият съд е изтълкувал неправилно както спорното решение, така и член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 [16]. Следователно според съдебната практика, за да докаже, че са изпълнени

14 Точка 60 от обжалваното съдебно решение.

15 Вж. точка 69 in fine от обжалваното съдебно решение.

16 Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).

критериите за държавна помощ, Комисията е можела да се ограничи до анализ на общите характеристики на данъчния режим и не е била длъжна да разглежда действителния материален израз на въпросната помощ за всеки клуб получател. Този конкретен материален израз е трябвало да се определи в момента на възстановяването.

24. На второ място, Комисията поддържа, че от съдебната практика произтича, че когато анализира национална мярка, която може да представлява държавна помощ, тя трябва да вземе предвид момента на приемане на разглеждания данъчен режим и да извърши преценка ex ante, за да определи дали този режим може да предостави предимство. Всъщност за целите на установяване наличието на държавна помощ, приведена в действие при липса на предварително уведомление мярка не може да бъде третирана по-благоприятно от мярка, за която е отправено уведомление.

25. От това следвало, че определящият елемент за анализа на критерия за наличието на предимство се изразявал в годността на мярката да предостави предимство. Поради това фактът, че въз основа на последващи данни може да се докаже, че в определен брой случаи предимството не се е реализирало, не може да бъде определящ за целите на преценката дали е налице предимство, още повече когато Комисията трябва да анализира схема за помощ. Ако в хода на дадена финансова година предимствата, произтичащи от разглежданата схема, са напълно компенсирани от недостатъците, предимството не се е реализирало през посочената година, поради което за тази конкретна финансова година не е необходимо да се извършва никакво възстановяване по отношение на съответния бенефициер.

26. В съответствие с тези принципи прилагането на намалена ставка на корпоративния данък по отношение на определени предприятия представлявало предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като можело пряко или непряко да облагоприятства посочените предприятия. Това предимство придобивало материален израз всеки път, когато те реализират печалби, които съставляват данъчната основа.

27. Комисията признава, че в конкретния случай данъчният режим на образуванията с нестопанска цел предвижда данъчно приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, по-малко от предвиденото по общия режим на корпоративния данък. Общият съд обаче е допуснал грешка при прилагане на правото в преценката на връзката между благоприятни и неблагоприятни елементи на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел. Всъщност, когато един специален режим съдържа и някои недостатъци или неблагоприятни елементи, които се проявяват само в зависимост от външни за режима обстоятелства и които се променят през различните години, тези елементи не могат да се считат за фактори, които неутрализират предимството, освен ако не поддържат с това предимство връзка, която е от естество да гарантира неутрализирането на предимството през всички данъчни години. Според Комисията обаче настоящият случай не е такъв.

28. Първо, макар данъчната ставка и процентът на приспадане за реинвестиране на извънредни печалби да са част както от общия, така и от специалния режим за образуванията с нестопанска цел, размерът на приспаданията все пак зависел от външен за самия режим фактор, който нямал никаква връзка с прилагането на данъчната ставка. Всъщност той бил свързан с инвестиционната политика, възприета от всеки клуб по отношение на трансферите на играчи в хода на дадена финансова година. Следователно ставало въпрос за случаен фактор, който няма връзка с предимството, произтичащо от прилагането на преференциалната данъчна ставка, чийто ефект може да бъде измерен едва в момента, в който се реализира предимството за всяка данъчна година. Следователно, обратно на постановеното от Общия съд, не било възможно този фактор да се прецени по начин, неразривно свързан с прилагането на преференциалната данъчна ставка, която сама по себе си била от естество да предостави предимство на клубовете, които се ползват от нея.

29. Второ, въпросният режим не гарантирал, че неблагоприятните елементи на този режим системно неутрализират предимствата, произтичащи от него. В настоящия случай данъчната ставка се прилагала за печалбите, докато приспадането се основавало на реинвестирането на някои извънредни печалби, които в специфичната област на футбола произтичат на практика от трансфера на играчи. От това следвало, че въпросните два елемента на данъчния режим не били съпоставими и следователно не можели да се неутрализират.

30. Трето, действителният материален израз на предимството се преценявал за всяка данъчна година в рамките на дължимия годишен данък и следователно можел да се променя от година на година. Този материален израз включва и данъчните кредити, от които клубовете могат да се ползват през всяка данъчна година и които не могат да бъдат определени ex ante.

31. Във втората част на единственото основание за обжалване Комисията поддържа, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е изтълкувал неправилно нейното задължение за дължима грижа и тежестта за доказване на наличието на предимство. В точка 59 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е упрекнал Комисията, че не е поискала информация, която да ѝ позволи да докаже, че предвиждането на максимален праг на данъчните приспадания на ниво, по-неблагоприятно за образуванията с нестопанска цел, отколкото за САД, не компенсира предимството, произтичащо от по-ниската номинална данъчна ставка. В светлината на съображенията, изложени в първата част на единственото основание, това доказване не е било необходимо. Общият съд по същество изисквал Комисията да разгледа ex post данни, последващи приемането на мярката. Всъщност към момента на приемане на разглеждания данъчен режим било практически невъзможно да се предвиди начинът, по който намалената данъчна ставка ще се съчетае с размера на сумата, която може да бъде приспадната по силата на данъчно приспадане за реинвестиране на извънредни печалби. Анализ ex post на материалния израз на предимството, какъвто по същество изисква Общият съд, все пак не бил необходим, за да се установи наличието на предимство, предоставено с държавна помощ. Следователно възприетото от Общия съд разрешение облагоприятствало схеми за помощ, за които не е направено уведомление, в сравнение с тези, за които е направено уведомление.

32. Накрая, Комисията оспорва твърденията на FC Barcelona, че някои от изтъкнатите от нея доводи са неотносими. Според Комисията, макар FC Barcelona да квалифицира тези въпроси и доводи като неотносими, той всъщност изтъква тяхната недопустимост.

33. В самото начало FC Barcelona поддържа, че някои от доводите и обстоятелствата, изложени от Комисията в жалбата ѝ, са неотносими. Първо, Комисията се позовава на нови факти и представя нови доказателства. Второ, Комисията приема за установени фактически въпроси, които били оборени в обжалваното съдебно решение. Освен това някои от твърденията на Комисията относно спорното решение не отговаряли на действителността.

34. По същество, що се отнася до първата част от единственото основание на Комисията, FC Barcelona поддържа преди всичко, че разглежданата мярка не представлява схема за помощ, а се състои в индивидуална помощ за четирите конкретно посочени клуба. Всъщност в спорното решение Комисията е описала мярка, предназначена само за четири дружества, уточнявайки, че никой друг клуб не би могъл да се ползва от нея.

35. Освен това FC Barcelona поддържа, че данъчният режим на образуванията с нестопанска цел не предоставя никакво предимство на четирите посочени клуба. От правна гледна точка испанската данъчна система била замислена така, че да се стреми към данъчна неутралност и следователно да направи така, че ефективната данъчна ставка, приложима за образуванията с нестопанска цел и за търговските субекти, да бъде една и съща. От практическа гледна точка

именно последиците, а не правноорганизационната форма били определящи за наличието на предимство и според съдебната практика било необходимо да се анализират всички елементи на разглеждания правен режим, т.е. както тези, които предоставят предимство, така и тези, които го компенсират, както и техните кумулативни последици.

36. В настоящия случай задължението за преобразуване в САД има отражение не само върху данъчната ставка, но и върху размера на приложимите приспадания. Следователно, за да се прецени по подходящ начин разглежданата национална мярка, трябва да се вземат предвид не само индициите и доказателствата, насочени към признаване на наличието на държавна помощ, но и тези, доказващи нейното отсъствие. Следователно Комисията е допуснала двойна грешка при преценката за наличието на предимство: от една страна, тя се е съсредоточила върху номиналната данъчна ставка, макар че релевантна била ефективната данъчна ставка; от друга страна, доколкото данъчната система, както разглежданата, предвижда съществуването на данъчни кредити, чиито последици могат да бъдат отнесени към няколко данъчни години, направеният анализ е трябвало да обхване средносрочен и дългосрочен период.

37. Що се отнася до втората част на единственото основание на Комисията, FC Barcelona поддържа, че задълженията за безпристрастност и надлежна проверка налагат на Комисията да анализира всички последици от мярката, включително тези, които компенсират или неутрализират евентуално предимство.

38. На първо място, Комисията смесвала наличието на предимство с остойностяването на помощта. Понятието за предимство било едно и също за индивидуалната помощ и за схемите за помощ. Съдебната практика не разрешавала на Комисията да извърши частичен анализ на последиците от дадена мярка, като вземе предвид единствено последиците, които пораждат предимство (като номиналната данъчна ставка), но не и тези, които го компенсират (като приспаданията). В спорното решение Комисията била пропуснала да анализира няколко общи характеристики на режима, като приложимите приспадания, обичайния характер на тези приспадания на съответния пазар или релевантността на данъчните кредити.

39. На второ място, необходимостта от извършване на анализ ex ante не пречела да се вземат предвид приспаданията. Всъщност Комисията имала право да изисква от въпросната държава членка оценки на въздействието на мярката или изчисления на нейното въздействие през предходните финансови години. В случай на мерки, които са изпълнени, но за които не е отправено уведомление, би могло да се вземе предвид начинът, по който режимът функционира на практика. Във всеки случай в спорното решение не бил направен никакъв анализ ex ante.

40. На трето място, според FC Barcelona от задължението на Комисията да води административното производство надлежно и безпристрастно следва, че е налице задължение за преценка с еднаква интензивност на обстоятелствата, които сочат както наличието, така и липсата на помощ. Следователно Комисията не може да се съсредоточи само върху елементите, установяващи наличието на помощ. Затова тя трябва да вземе предвид ефективната данъчна ставка, като отчете приспаданията, установени в хода на административното производство.

41. На четвърто място, FC Barcelona подчертава, че задължението на Комисията да докаже наличието на предимство налага да се анализират всички кумулативни последици от мярката за получателите. Следователно не е достатъчно да се анализира само номиналната данъчна ставка. Освен това доказателство, основано единствено на съпоставяне на номиналните ставки, не е адекватно, тъй като данъчният режим се състои от съвкупност от правила, включващи също приспадания, правила за изчисляване на данъчната основа и освобождавания. Ако, както в настоящия случай, пред Комисията е представена потенциална индиция за липсата на предимство, Комисията е длъжна да събере необходимата информация, като я поиска от заинтересованата държава членка.

42. В самото начало Кралство Испания отбелязва, че грешки в преценката на естеството на данъчните мерки като държавна помощ могат да засегнат предвиденото в Договорите институционално равновесие, доколкото член 107 ДФЕС не предоставя на Комисията самостоятелни нормотворчески правомощия в областта на корпоративния данък. Данъчната ставка е съществен елемент от правния режим във връзка със събирането на данъка и спада към данъчната автономия и компетентността на държавите членки. Следователно една не особено строга проверка на Комисията би накърнила правомощията на държавите членки.

43. По-нататък според Кралство Испания е неправилно да се приеме, че самото наличие на различна данъчна ставка предполага наличието на държавна помощ. Макар данъчната ставка да е основен елемент на всяка данъчна мярка, не било достатъчно наличието на държавна помощ да се основе на констатацията, че разгледан ex ante, въпросният данъчен режим е в състояние да предостави годишно предимство само поради наличието на по-ниска данъчна ставка, независимо от анализа на прилагането или неприлагането на данъчни кредити. Прилагането на такъв подход би довело до това да се приеме, че евентуална разлика в данъчните ставки на предприятията предполага предоставянето на предимство, което би било неправилно. Според испанското правителство рационален национален законодател би замислил данъчна мярка, като вземе предвид последиците, които произтичат от прилагането както на данъчната ставка, така и на приспаданията. Следователно приспаданията не можели да се възприемат като елемент, несвързан с определянето на ставката на удръжка, нито като случаен елемент, зависещ от външни фактори.

44. В настоящия случай анализът на развитието на данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби в испанското данъчно право в резултат на направените различни законодателни промени показвало, че законодателят е взел предвид елементите на ограничаване на данъчния дълг при определяне на ставките на удръжка. Поради това съществувала ясна връзка между определянето на ставката на удръжката и ставката на приложимото приспадане, считани за определящи елементи на размера на данъчния дълг и следователно тясно свързани помежду си. Вследствие на това данъчната ставка не може да се отдели от другите компоненти на данъчния режим, и то както поради значението на приспадането за реинвестирането на извънредни печалби, по-специално в сектора на професионалния футбол, така и поради повтарящия се характер на това приспадане.

45. Накрая, Кралство Испания поддържа, че изискваната от Общия съд в обжалваното съдебно решение степен на изпълнение на тежестта за доказване не е по-висока от изискваната в съдебната практика. Надлежният и безпристрастен контрол, който Комисията е длъжна да упражнява, би трябвало да гарантира, че при приемане на окончателното решение тя разполага с възможно най-пълната и надеждна информация, за да направи това. Настоящият случай обаче не бил такъв.

Б. Правен анализ

46. Като се има предвид тясната връзка между двете части на единственото основание на жалбата на Комисията, като първата е свързана с грешки при прилагане на правото в анализа, необходим за установяване на наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, а втората — с неправилна преценка на задължението за полагане на грижа и за тежестта на доказване в това отношение, считам за уместно тези две части да бъдат разгледани заедно. Преди да се анализира това единствено основание, следва обаче да се разгледат доводите на FC Barcelona относно допустимостта на някои аспекти от доводите на Комисията.

1. По допустимостта на някои доводи на Комисията и на приложен към жалбата документ

47. В самото начало FC Barcelona изтъква неотносимостта на някои твърдения на Комисията, както и на документ, приложен от нея към жалбата като доказателство. Както отбелязва Комисията, доводите, изтъкнати от FC Barcelona в това отношение, а не неотносимият характер, се отнасят до аспекти, свързани с недопустимостта.

48. На първо място, FC Barcelona поддържа, че в жалбата си Комисията се е позовала на нови факти и е представила нови доказателства. Преди всичко тя твърдяла за първи път, че данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби е случаен фактор, който не зависи от номиналната ставка на корпоративния данък. За да докаже доводите си, тя представила като доказателство нов документ, съдържащ цифровите данни относно трансферите, извършени от FC Barcelona и Real Madrid между 1991 г. и 2016 г. Освен това Комисията повдигнала нови фактически въпроси, неотносими и във всички случаи погрешни с оглед на националната правна уредба, твърдейки за първи път в жалбата, че приспадането за реинвестиране на извънредни печалби се прилагало към данъчна основа, различна от тази, за която се прилага данъчната ставка, че преди 2011 г. приспадането не можело да надвишава общия размер на данъка и че от 2012 г. нататък това приспадане не можело да надвишава 25 % от този размер.

49. Във връзка с това следва да се припомни, че видно от член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС и от член 58, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз, обжалването се ограничава само до правни въпроси. Поради това единствено Общият съд е компетентен да установява и преценява релевантните факти, както и да преценява доказателствата [17]. Съдът по-специално не е компетентен, в рамките на производство по обжалване, да извършва повторна преценка на фактите въз основа на непредставени пред Общия съд доказателства [18].

50. Освен това съгласно член 170, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда с жалбата не може да се изменя предметът на спора пред Общия съд. В рамките на обжалването компетентността на Съда се свежда всъщност до преценка на правното решение, дадено във връзка с разискваните пред първата инстанция основания [19]. Същевременно жалбоподателят е легитимиран да подаде жалба пред Съда на основания, произтичащи от обжалваното съдебно решение и насочени към оспорване на неговата обоснованост [20].

51. С обжалваното съдебно решение Общият съд отменя спорното решение по същество, като упреква Комисията, че не е извършила достатъчно задълбочено разследване, и следователно че не е изпълнила в достатъчна степен тежестта да докаже, че въпросната мярка предоставя предимство на получателите си [21]. По-конкретно Комисията не е взела предвид, допускайки следователно грешка при прилагане на правото и нарушение на задължението си за полагане на грижа, спецификата на визирания от спорната мярка сектор, т.е. секторът на професионалния футбол, от гледна точка на значението на данъчните приспадания за реинвестиране на извънредни печалби [22].

17 Вж., ex multis, решение от 28 май 2020 г., Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Комисия (C-309/19 P, EU:C:2020:401, т. 10 и цитираната съдебна практика).

18 Определение от 28 ноември 2018 г., Le Pen/Парламент (C-303/18 P, непубликувано, EU:C:2018:962, т. 78 и цитираната съдебна практика).

19 Вж., ex multis, решение от 29 юли 2019 г., Bayerische Motoren Werke и Freistaat Sachsen/Комисия (C-654/17 P, EU:C:2019:634, т. 69 и цитираната съдебна практика).

20 Вж. решения от 29 ноември 2007 г., Stadtwerke Schwäbisch Hall и др./Комисия (C-176/06 P, непубликувано, EU:C:2007:730, т. 17), от 10 април 2014 г., Комисия/Siemens Österreich и др. (C-231/11 P—C-233/11 P, EU:C:2014:256, т. 102), и най-ново, от 19 март 2020 г., ClientEarth/Комисия (C-612/18 P, непубликувано, EU:C:2020:223, т. 15).

21 Вж. точки 59—67 от обжалваното съдебно решение.

22 Вж. точка 69 от обжалваното съдебно решение.

52. В обжалваното съдебно решение обаче Общият съд не изразява окончателна позиция по същество за това дали в случая е налице предимство за ползващите се от въпросната мярка. Всъщност Общият съд не е определил дали тези приспадания действително са компенсирали облагата, произтичаща от прилагането на преференциална данъчна ставка за въпросните четири клуба, и следователно дали разглежданият режим е поставил в по-благоприятно положение тези клубове в сравнение с други сравними лица, за които се прилага общият режим.

53. В този контекст, що се отнася до довода на FC Barcelona, че Комисията квалифицира за първи път в жалбата разглежданото приспадане като случаен и независим от номиналната ставка на корпоративния данък фактор, следва да се отбележи, че в първата част на единственото си основание Комисията изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че за да определи наличието на предимство, произтичащо от дерогационен данъчен режим, тя е длъжна да вземе предвид, поради неразривно свързания му с останалите елементи на този режим характер, неблагоприятен фактор (в настоящия случай въпросното приспадане), който ще се реализира само в зависимост от външни за схемата и променливи обстоятелства (в настоящия случай изборът на инвестиционна политика на клубовете), които не са от естество да гарантират неутрализирането на предимството във всички данъчни години. Именно в този смисъл, т.е. като елемент от данъчната система, зависещ от външни за нея обстоятелства, вариращи за всяка финансова година, Комисията квалифицира разглежданото приспадане като случаен и независещ от ставката на корпоративния данък фактор.

54. Повдигнатото от Комисията основание се отнася до въпроса за елементите, които тя е длъжна да вземе предвид при анализа на даден данъчен режим, за да определи дали този режим може да предостави предимство на получателите си. Става въпрос за правно основание, с което се оспорва основателността на правното разрешение, дадено от Общия съд в съдебното решение и следователно допустимо. Освен това то е свързано както с анализа, извършен в спорното решение (по-конкретно в съображение 68), така и със съдържащите се в обжалваното съдебно решение съображения [23]. Според мен от гореизложеното следва, че изтъкнатото от FC Barcelona изключение в този аспект не може да бъде уважено.

55. Що се отнася обаче до новия документ, приложен към жалбата, следва да се отбележи, че както впрочем признава самата Комисия в писмената си реплика, той цели да докаже, че в някои данъчни години разглежданото приспадане реално не е неутрализирало предимството, произтичащо от прилагането по отношение на въпросните клубове на преференциалната данъчна ставка. Следователно става въпрос за доказателство, което не е представено пред Общия съд с цел да се установят фактически въпроси и съответно недопустимо съгласно посочената в точка 49 по-горе съдебна практика.

56. Що се отнася до новите твърдения на Комисията относно националното право, считам, че доколкото те са изтъкнати с цел допълване на мотивите на спорното решение по отношение на съдържанието на правната уредба относно приспаданията за реинвестиране на извънредни печалби, те трябва да се считат за недопустими и следователно не могат да бъдат взети предвид [24].

57. На второ място, FC Barcelona поддържа, че Комисията счита за доказани фактически въпроси, които били опровергани в обжалваното съдебно решение. В частност било неточно, че в спорното решение Комисията е доказала, че данъчният режим, приложим към образуванията с нестопанска цел, е по-благоприятен от приложимия към търговските дружества.

23 Вж. точки 57—60 от обжалваното съдебно решение, които подкрепят извода, до който достига Общият съд в точка 67.

24 Всъщност от съдебната практика следва, че липсата на мотиви не може да бъде поправена с факта, че заинтересованото лице узнава мотивите на решението в хода на производството пред съдилищата на Съюза (вж. решение от 13 юни 2013 г., Versalis/Комисия (C-511/11 P, EU:C:2013:386, т. 141 и цитираната съдебна практика).

58. Във връзка с това считам, че критикуваното от FC Barcelona твърдение на Комисията няма за цел да постави под въпрос фактическата констатация, направена от Общия съд, който, както е видно от точка 52 по-горе, не се е произнесъл по въпроса кой режим е по-благоприятен in concreto. Това твърдение трябва по-скоро да се схваща в рамките на въпроса дали в случая Комисията е доказала в достатъчна степен наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС — въпрос, свързан със самия предмет на подадената от Комисията жалба.

59. Накрая, в светлината на посоченото в точка 52 по-горе считам, че всички доводи, изтъкнати от страните в писмените им изявления по въпроса дали разглежданият дерогационен данъчен режим съдържа конкретно неблагоприятни последици от естество да компенсират предимството, произтичащо от преференциалната данъчна ставка, приложима към образуванията с нестопанска цел, трябва да се считат за недопустими, тъй като не се отнасят до правното разрешение, дадено от Общия съд в обжалваното съдебно решение.

2. Принципи, произтичащи от съдебната практика относно констатацията за наличие на предимство, по-специално от данъчно естество, по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС

60. За да може да се анализират по същество критиките на Комисията срещу решението на Общия съд, ми се струва уместно да припомня някои развити в съдебната практика принципи, що се отнася до констатацията за наличие на предимство, по-специално от данъчно естество, по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

а) По понятието за предимство, по-специално от данъчно естество

61. Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията [25].

62. Настоящото дело се отнася изключително до третото от тези условия, и по-специално до условието разглежданата мярка да предоставя предимство на получателите си.

63. Във връзка с това условие следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия [26].

64. Така за държавни помощи се считат по-специално мерките, които облекчават под различна форма разходите, обичайно натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици [27].

25 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group SA и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и цитираната съдебна практика), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 19).

26 Вж., наред с останалото, решение от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 65). Вж. също решение от 15 май 2019 г., Achema и др. (C-706/17, EU:C:2019:407, т. 74 и 83 и цитираната съдебна практика).

27 Вж., наред с останалото, решение от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 66 и цитираната съдебна практика), както и решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 40 и цитираната съдебна практика).

65. От това следва, че отново според постоянната съдебна практика национални мерки, с които се предоставя данъчно предимство, които, макар да не се състоят в прехвърляне на държавни средства, поставят получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, могат да предоставят селективно предимство на получателите и поради това представляват държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС[28].

66. Така Съдът приема, че могат например да представляват държавна помощ национални мерки, с които на някои предприятия се предоставя данъчно освобождаване[29], или които предвиждат ограничения на размера на данъка[30], или данъчни намаления[31] или данъчно приспадане[32] или пък възможността за отлагане на плащането на нормално дължимия данък[33]. По същество критерият, за да се прецени наличието на предимство в данъчната област, е мярката да може да постави получателите в по-благоприятно финансово положение, като спрямо тях се прилага диференцирана данъчна тежест в сравнение с другите релевантни данъчнозадължени лица[34].

67. Пак според постоянната съдебна практика понятието „предимство“, неразделно свързано с квалифицирането на дадена мярка като държавна помощ, придобива обективен характер, независимо от мотивите на авторите на разглежданата мярка[35]. Всъщност понятието за държавна помощ, както е определено в Договора за функционирането на ЕС, има правен характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни критерии[36]. Освен това от съдебната практика се извежда, че член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники[37].

б) По принципите в областта на доказването и задълженията на Комисията за безпристрастност и полагане на грижа

68. Видно от практиката на Съда, Комисията е длъжна да посочи доказателство за наличието на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС[38], а поради това и доказателство за изпълнението на условието за предоставяне на селективно предимство на получателите.

28 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group SA и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 56 и цитираната съдебна практика), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 21). Вж. също решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 41 и цитираната съдебна практика).

29 Вж. решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14), и от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 90).

30 Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 12, 100 и 108).

31 Вж. решение от 15 декември 2005 г., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, по-конкретно т. 8 и50).

32 Вж. решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 117).

33 Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:554, т. 45).

34 В този смисъл освен съдебната практика, цитирана в бележка под линия 28, вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 93 и 103). Тук не разглеждам деликатния въпрос за селективността на данъчната мярка, който не е предмет на настоящата жалба.

35 Решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 17).

36 Вж., наред с останалото, решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 111).

37 Вж., наред с останалото, решение от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 15 май 2019 г., Achema и др. (C-706/17, EU:C:2019:407, т. 86 и цитираната съдебна практика).

38 Решение от 19 септември 2018 г., Комисия/Франция и IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, т. 110).

69. От практиката на Съда относно принципите в областта на събирането на доказателства в сектора на държавните помощи се извежда по-специално че Комисията е длъжна да проведе процедурата по разследване на спорните мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение, с което се установява наличието и съответно несъвместимостта или незаконосъобразността на помощта, да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел [39].

70. От съдебната практика следва също, че при анализа на различните конститутивни елементи на помощта трябва да се вземат предвид всички правни или фактически аспекти на самата помощ [40]. Що се отнася по-специално до оценката на даден режим като държавна помощ, Съдът е пояснил, че този режим трябва да бъде анализиран като цяло [41] и от гледна точка на присъщите му характеристики [42].

71. Съдът пояснява, че при преценката за наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията е длъжна да извърши обща преценка на съответната мярка за помощ с оглед на известните обстоятелства и предвидимото развитие към момента, в който е взето решението да се пристъпи към отпускане на разглежданата помощ, като се отчита в частност контекстът на посочената помощ [43].

72. В този контекст Комисията е длъжна да разгледа предоставената ѝ в хода на процедурата по разследване релевантна информация, която може да послужи, за да се установи дали въпросната мярка е в състояние да предостави предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС [44].

73. От съдебната практика е видно, че в конкретния случай на схема за помощи Комисията може да се ограничи до проучване на характеристиките на разглежданата схема, за да прецени в мотивите на разглежданото решение дали поради предвидените в тази схема условия последната осигурява съществено предимство на получателите. От това следва, че в решение относно схема за помощи Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатата въз основа на посочената схема помощ във всеки отделен случай. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко засегнато предприятие [45].

74. От тази съдебна практика следва, че макар по силата на посочената в точки 68—72 по-горе съдебна практика Комисията несъмнено да е длъжна да докаже изпълнението на всички критерии за държавна помощ, включително наличието на селективно предимство, въз основа на общ анализ, който отчита всички правни или фактически аспекти на помощта, тя може да се ограничи до изследване на общите характеристики на посочената схема, без да е длъжна да разглежда всеки отделен случай на прилагане, за да провери дали посоченият режим съдържа елементи на помощ [46].

39 Вж. решения от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90), от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 63), и от 19 септември 2018 г., Комисия/Франция и IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, т. 110).

40 Решение от 25 юни 1970 г., Франция/Комисия (47/69, EU:C:1970:60, т. 7).

41 Вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 98).

42 Вж. в този смисъл решения от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101), и от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 19 и 24).

43 Вж. решение от 1 октомври 2015 г., Electrabel и Dunamenti Erőmű/Комисия (C-357/14 P, EU:C:2015:642, т. 104). Относно необходимостта при преценката на дадена мярка с оглед на член 107 ДФЕС да се имат предвид всички релевантни фактори и техният контекст, вж. също заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2013:766, т. 51).

44 Вж. в този смисъл и по аналогия, във връзка с прилагането на критерия за частния инвеститор, решение от 1 октомври 2015 г., Electrabel и Dunamenti Erőmű/Комисия (C-357/14 P, EU:C:2015:642, т. 103 и 105 и цитираната съдебна практика).

45 Вж. решения от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63 и цитираната съдебна практика), и от 13 юни 2013 г., HGA и др./Комисия (C-630/11 P—C-633/11 P, EU:C:2013:387, т. 114).

46 Вж. решение от 15 декември 2005 г., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, т. 67).

в) По необходимостта от анализ ex ante

75. От съдебната практика е видно, че при данъчни режими като разглеждания в настоящия случай, които се прилагат годишно или периодично, следва да се проведе разграничение между, от една страна, приемането на режима на помощ, и от друга страна, предоставянето на годишни помощи въз основа на посочения режим [47].

76. Според съдебната практика в такива случаи анализът, който трябва да се извърши, за да се провери дали са изпълнени условията, свързани с понятието за държавна помощ, и по-специално условието за предоставяне на предимство, трябва да се извърши с оглед на момента на приемане на въпросния данъчен режим [48]. Следователно става въпрос за анализ ex ante [49].

77. Тъй като, за да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, мярката трябва да може да облагоприятства получателите ѝ [50], тази преценка ex ante цели да се провери дали с оглед на характеристиките на разглеждания данъчен режим към момента на неговото приемане, прилагането на посочения режим е могло или е било в състояние да доведе до по-ниско данъчно облагане на неговите бенефициери в сравнение с това, на което биха подлежали, ако спрямо тях беше приложен общият режим на данъчно облагане [51].

78. От гореизложените съображения следва, че доказването, въз основа на анализ ex ante, на годността на дерогационния данъчен режим да предостави предимство, не зависи от констатирането на предоставяне in concreto на индивидуални годишни помощи в изпълнение на тази схема и следователно — от доказването на действителния материален израз на самото предимство в отделните случаи на прилагане на този режим, което освен това е в съответствие със съдебната практика, посочена в точки 73 и 74.

79. Впрочем в определени случаи на режими като посочените в точка 75 по-горе, в зависимост от присъщите на такъв режим характеристики може да се окаже невъзможно към датата на въвеждане на дерогационния режим и следователно въз основа на анализ ex ante, да се определи дали предимството, произтичащо от прилагането на дерогационния режим, действително ще се реализира във всяка данъчна година [52].

80. Същевременно невъзможността да се определи въз основа на преценка ex ante точният количествен израз на предимството и следователно действителното му реализиране във всички данъчни години не е пречка за извършването на анализа ex ante, целящ да се определи дали разглежданата схема може да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност следва да се прави разграничение между възможността да се разгледа въпросният проект за мерки по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и възможността за определяне на точния размер на помощта. Следователно горепосочената евентуална невъзможност не може да освободи нито държавата членка от нотифицирането на мярката, нито Комисията — от преценката на този режим съгласно посочената разпоредба [53].

47 Вж. в този смисъл решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 22).

48 Решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 22). Относно необходимостта от анализ за наличието на предимство, направен с оглед на момента, в който е взето решението да се пристъпи към отпускане на помощта вж. също решение от 1 октомври 2015 г., Electrabel и Dunamenti Erőmű/Комисия (C-357/14 P, EU:C:2015:642, т. 104).

49 Вж. в същия смисъл заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:554, т. 48 и 51).

50 Вж. съдебната практика, посочена в точка 63 по-горе.

51 Вж. в този смисъл решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 24; в това отношение вж. също т. 19).

52 Вж. например решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 19).

53 Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:554, т. 48—53).

81. В това отношение трябва да се отбележи и че видно от съдебната практика, анализът, който Комисията следва да извършва в решенията си в областта на държавните помощи, за да определи дали са изпълнени условията по член 107, параграф 1 ДФЕС, не може да облагоприятства държавите членки, които изплащат помощи в нарушение на задължението за уведомяване, предвидено в член 108, параграф 3 ДФЕС, в ущърб на тези, които отправят уведомление за проекта за помощи [54].

82. Въпреки че този принцип, развит в съдебната практика с оглед да се определят условията за въздействие на мярката върху търговията между държавите членки и върху конкуренцията, със сигурност не освобождава Комисията от изискването да докаже изпълнението на условието за предимството [55], той все пак налага в случай на мерки, за които не е отправено уведомление, да се направи анализ на всички условия на понятието за държавна помощ, което не може да облагоприятства държавата членка, която не е уведомила за мярката. В това отношение следва да се припомни, че Съдът многократно е посочвал, че задължението за уведомяване е един от основните елементи на системата за контрол, предвидена от ДФЕС в сектора на държавните помощи [56].

83. Според мен такова преференциално третиране би било налице, ако при преценката на данъчен режим като посочения в точка 75, за който съответната държава членка не е отправила уведомление, Комисията е длъжна да вземе предвид въз основа на събрани ex post данни дали при прилагане на разглежданата схема предимството действително е придобило материален израз за получателите през всички разглеждани данъчни години, или във всеки случай е била длъжна да определи дали предимствата, реализирани през някои данъчни години, са били компенсирани от недостатъците, констатирани през други данъчни години. Както следва от съдебната практика, посочена в точки 73, 74 и 78 по-горе, в такива случаи определянето на размера на предимството, а следователно и действителното му реализиране през отделните релевантни данъчни години, трябва да се извърши към момента на възстановяването.

84. В заключение, от всички гореизложени съображения следва, че в изпълнение на практиката на Съда, в случай на дерогационни данъчни режими, които се прилагат годишно или периодично, трябва да се приеме, че съществуването на предимство е доказано, когато, като се позовава на общ режим, приложим в референтната рамка, която е предмет на разглеждането, Комисията докаже въз основа на анализ ex ante в съответствие с посочените в предходния раздел принципи, че въпросната мярка може да постави получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на другите релевантни данъчнозадължени лица. Точният размер на предимството, а следователно и евентуалното му реализиране in concreto във всички разглеждани данъчни години ще се определи в момента на възстановяването въз основа на всички релевантни обстоятелства [57].

85. Именно в светлината на изложените в настоящия раздел принципи ще анализирам в следващия раздел критиките на Комисията срещу обжалваното съдебно решение.

54 Вж. решения от 14 февруари 1990 г., Франция/Комисия (наречено „Boussac Saint-Frères“, C-301/87, EU:C:1990:67, т. 33), от 29 април 2004 г., Италия/Комисия (C-298/00 P, EU:C:2004:240, т. 49), и от 1 юни 2006 г., P & O European Ferries (Vizcaya) и Diputación Foral de Vizcaya/Комисия (C-442/03 P и C-471/03 P, EU:C:2006:356, т. 110).

55 В това отношение вж. заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2013:766, т. 65—67), чийто анализ по същество е потвърден от Съда в точка 103 от решение от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Вж. решение от 5 март 2019 г., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, т. 56 и цитираната съдебна практика).

57 Вж. в същия смисъл заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:554, т. 54).

3. Анализ на единственото основание на жалбата

а) По въпроса дали в спорното решение се разглежда само схема за помощ, или и индивидуални помощи

86. В самото начало следва да се разгледа доводът на Комисията, че в точка 69 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е приел, че спорното решение трябва да се анализира като решение, отнасящо се едновременно до схема за помощ и до индивидуална помощ. Всъщност, ако се приеме, че в спорното решение Комисията е разгледала само схема за помощ, тогава, както бе отбелязано в точки 73 и 74 по-горе, въпреки че е била длъжна да докаже, че всички условия по член 107, параграф 1 ДФЕС са изпълнени, тя е можела за тази цел да се ограничи до изследване на общите характеристики на самата схема, без да е длъжна да разглежда всеки отделен случай на прилагане, за да провери дали посочената схема съдържа елементи на помощ.

87. В това отношение следва да се отбележи, че в точка 69 in fine от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че спорното решение не само квалифицира разглеждания режим като схема за помощи, но и се произнася в мотивите и в диспозитива си[58] по индивидуалната помощ, предоставена на четирите поименно посочени професионални футболни клуба, като указва, че тази индивидуална помощ следвало „да се счита за неправомерна и несъвместима помощ“. От това Общият съд прави извода, че обратно на поддържаното от Комисията, спорното решение трябва да се тълкува като решение, отнасящо се едновременно до схема за помощ и до индивидуална помощ.

88. В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 „схема за помощ“ означава всеки акт, на базата на който, без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин, и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време или в неопределен размер.

89. В настоящия случай няма съмнение, че спорното решение анализира схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Това се извежда от текста на седма допълнителна разпоредба от Закон 10/1990[59], довела до прилагането на дерогационния режим спрямо разглежданите клубове, което попада в обхвата на определението за посочения в предходната точка режим. Освен това спорното решение квалифицира в много отношения произтичащия от разглежданата мярка данъчен режим като схема за помощ[60].

90. Впрочем самият Общ съд не отрича, че спорното решение анализира схема за помощ, но счита, че Комисията е заела позиция и по отделните индивидуални помощи.

91. В това отношение обаче следва да се припомни, че съгласно член 1, буква д) от Регламент 2015/1589 „индивидуална помощ“ означава два вида помощ: помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи и предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване. Тъй като няма съмнение, в светлината на изложените в предходните точки съображения, че индивидуалните мерки за помощ — ако могат да се квалифицират по

58 Общият съд споменава съображение 90 и член 1 от спорното решение. В действителност и в членове 2 и 3 от спорното решение, в автентичния му текст на испански език, Комисията използва израза индивидуална помощ (ayuda individual).

59 Текстът на тази разпоредба е възпроизведен в бележка под линия 4 от спорното решение.

60 Вж. съображения 47, 78, 90 и членове 2—6 от спорното решение.

този начин [61] — предоставени на въпросните четири клуба (а именно определянето на данъците за всяка данъчна година в резултат на прилагането на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел), са били отпуснати по схема за помощ, само втората хипотеза, предвидена в тази разпоредба, евентуално би била релевантна.

92. От съдебната практика обаче следва, че индивидуалните мерки за изпълнение на схема за помощ, която като такава би следвало да бъде нотифицирана от държавата членка, представляват просто мерки за изпълнение на общата схема за помощ, които по принцип не следва да бъдат нотифицирани на Комисията [62]. От това следва, че индивидуалните мерки за помощ, предоставени на разглежданите клубове, тъй като са резултат от автоматичното прилагане на въпросния данъчен режим, който може да се квалифицира като схема за помощ, не трябва да бъдат нотифицирани на Комисията и следователно не могат да бъдат квалифицирани като „индивидуална помощ“ по смисъла на член 1, буква д) от Регламент 2015/1589.

93. Следователно неправилно Комисията е квалифицирала в спорното решение мерките за прилагане на разглежданата схема като индивидуална помощ и Общият съд е приел в точка 69 от обжалваното съдебно решение, че това решение се отнася едновременно до схема за помощ и до индивидуална помощ.

94. Поради това трябва да се направи изводът, че в спорното решение Комисията е анализирала само схема за помощ и тъй като са били идентифицирани получателите на тази помощ, или поне някои от тях [63], тя е заела позиция само по индивидуални мерки за прилагане на тази схема за помощ.

б) По доводите на Комисията, изведени от грешки при прилагане на правото от страна на Общия съд във връзка с анализа, който тя трябва да извърши, за да определи дали е налице предимство

95. При тези обстоятелства следва да се разгледа критиката на Комисията, че в обжалваното съдебно решение Общият съд е допуснал грешки при прилагане на правото в преценката на анализа, който тя трябва да извърши, за да определи дали даден данъчен режим предоставя предимство на получателите си, по-специално с оглед на преценката на съществуващата връзка между благоприятни и неблагоприятни елементи на режима.

1) Мотивите на Общия съд

96. В това отношение следва да се отбележи, че в обжалваното съдебно решение Общият съд приема преди всичко, че за да може да се определи дали данъчният режим, приложим към образуванията с нестопанска цел, е бил от естество да постави ползващите се от него лица (а именно клубовете, за които той се прилага по силата на дерогиращата разпоредба от Закон 10/1990), в положение, по-благоприятно от това, в което биха били, ако трябваше да развиват дейността си под формата на САД, отделните компоненти на този данъчен режим следва да се преценяват заедно. Този подход е в съответствие със съдебната практика, посочена в точки 70 и 71 по-горе. Впрочем Общият съд квалифицира компонентите на разглеждания режим като неделимо цяло [64].

61 Което очевидно зависи от резултата от подадената от FC Barcelona жалба срещу спорното решение.

62 В това отношение вж. в този смисъл решение от 5 октомври 1994 г., Италия/Комисия (C-47/91, EU:C:1994:358, т. 21).

63 В това отношение отбелязвам, че формулировката на член 1 от спорното решение, и по-конкретно употребата на израза „по-специално“, оставя място за евентуалното идентифициране на други бенефициери на разглеждания общ режим.

64 Точки 53 и 54 от обжалваното съдебно решение.

97. По-нататък Общият съд констатира, че Комисията правилно е отбелязала, че през разглеждания период по отношение на четирите клуба — бенефициери, се е прилагала номинална данъчна ставка, преференциална спрямо клубовете, които развиват дейността си под формата на САД [65]. Това е неоспорена фактическа констатация (и която освен това по принцип не подлежи на оспорване в процедурата по обжалване).

98. Същевременно в следващите точки [66] Общият съд приема, че при анализа на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел в неговата цялост разглеждането на предимството, произтичащо от преференциалната данъчна ставка, не може да се отдели от това на останалите компоненти на този данъчен режим, и по-специално от разглеждането на данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби. Въз основа на констатацията, че в хода на административното производство е било подчертано, че максималният размер на това приспадане е бил по-нисък за организациите с нестопанска цел от този за САД, Общият съд упреква Комисията, че не е разгледала в достатъчна степен отражението на това приспадане. Той счита, че анализът ѝ не позволява да се изключи, че и най-малките възможности за приспадане в режима на образуванията с нестопанска цел представляват фактор на уравновесяване на предимството, извлечено от по-ниската номинална данъчна ставка. Вследствие на това Общият съд упреква Комисията и че не е поискала достатъчно информация по въпроса от Кралство Испания, и по този начин е нарушила задължението си за полагане на грижа при провеждането на процедурата по разследване. Именно върху тези точки е съсредоточена жалбата на Комисията.

2) По вида на анализа, който Комисията трябва да извърши, и факторите, които тя трябва да вземе предвид при този анализ

99. В това отношение обаче следва да се отбележи, че както е видно от точки 75—77 по-горе, в случай на данъчен режим като този на организациите с нестопанска цел анализът, който Комисията трябва да извърши, за да провери дали са изпълнени изискванията за понятието за държавна помощ, и по-специално изискването за предоставяне на предимство, е анализ ex ante, извършен към момента на приемане на въпросния данъчен режим.

100. Разбира се, както следва от съдебната практика, посочена в точки 69—72 по-горе, този анализ трябва да се извърши надлежно и безпристрастно, като се разгледа режимът в неговата цялост и се направи обща преценка на разглеждания режим, като се вземат предвид всичките присъщи за него характеристики, за да се провери дали той представлява помощ, и въз основа на анализ на цялата релевантна информация, предоставена в хода на процедурата по разследване.

101. От това следва, че за да докаже годността на данъчния режим на образуванията с нестопанска цел да поставя получателите им в по-благоприятно финансово положение от другите професионални футболни клубове, Комисията е трябвало да вземе предвид всички елементи на този данъчен режим, които позволяват въз основа на анализ ex ante да се определи наличието на предимство, и следователно както благоприятните, така и неблагоприятните фактори.

102. От точки 78—80 по-горе обаче следва също, от една страна, че доказването въз основа на анализ ex ante на годността на дерогационния данъчен режим да предостави предимство не зависи от доказването на действителното реализиране на предимството в отделните случаи на прилагане на този режим, и от друга страна, че невъзможността към датата на въвеждане на

65 Точка 55 от обжалваното съдебно решение.

66 Точки 56—59 от обжалваното съдебно решение.

дерогационния режим да се определи дали предимството, произтичащо от прилагането на този режим, действително ще се реализира или не във всяка данъчна година, не може да освободи Комисията от задължението да анализира дали разглежданият режим би могъл да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

103. Именно в светлината на тези съображения следва да се прецени случай като настоящия, в който дерогационен данъчен режим предвижда прилагането на преференциална данъчна ставка, и в същото време включва компоненти като данъчни приспадания, които представляват потенциално фактор на уравновесяване на предимството, произтичащо от прилагането на тази преференциална ставка.

104. В такъв случай, когато в рамките на анализ ex ante, т.е. към момента на приемане на данъчния режим, не е възможно да се определи точният обхват на тези компоненти и следователно тяхното отражение върху данъчното облагане, тъй като този обхват зависи от реализирането на външни за съответния режим и вариращи от година на година елементи[67], които ще настъпят едва след приемането на посочения режим, тогава няма да е възможно да се определи ex ante дали тези компоненти ще успеят през всяка данъчна година да уравновесят предимството, предоставено чрез прилагането на преференциалната данъчна ставка, предвидена от разглеждания режим. С други думи, ако не е възможно да се определи ex ante обхватът на приспаданията, няма да може да се узнае ex ante дали те ще успеят да компенсират през всички данъчни години предимството, произтичащо от прилагането на преференциалната данъчна ставка. Поради това няма да е възможно ex ante да се изключи съществуването на такова предимство през всички релевантни данъчни години.

105. Само ако тези компоненти, самостоятелно или във връзка с други елементи на разглеждания данъчен режим, са от естество винаги и систематично да неутрализират предимството, произтичащо от прилагането на преференциалната ставка, ще може въз основа на анализ ex ante да се изключи възможността поради прилагането на тези компоненти това предимство да се реализира конкретно във всички данъчни години.

106. Ако случаят не е такъв, анализът на въздействието in concreto на такива фактори върху предимството няма да може да се извърши с оглед на момента на приемане на мярката, а тяхното въздействие ще може да бъде преценено само ex post в момента на евентуалното възстановяване на помощта.

107. Поради това компоненти от този вид, като елементи на данъчния режим, несъмнено не могат да бъдат пренебрегнати при анализа на въпросния данъчен режим. Те обаче не могат да бъдат взети предвид при анализа ex ante на този режим относно наличието на предимството. За сметка на това, въздействието на посочените фактори ще бъде релевантно за определяне на количествения израз на помощта, а следователно и за евентуалното ѝ реализиране in concreto, което, както бе посочено в точка 80 по-горе, се различава от анализа ex ante относно констатирането на наличието на предимството[68].

67 Каквито могат да бъдат изборът на търговска политика на ползващото се от освобождаването лице или определянето на ставки на данъчно облагане от административно-териториалните единици, както по делото, по което е постановено решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, вж. по-конкретно т. 20—23).

68 Вж. в същия смисъл заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:554, т. 51).

3) По анализа на Комисията на данъчния режим, приложим към образуванията с нестопанска цел

108. В настоящия случай, както следва от точка 97 по-горе, Общият съд е констатирал, че Комисията правилно е определила, че дерогационният данъчен режим предвижда прилагането на преференциална данъчна ставка за ползващите се от този режим клубове, което само по себе си може да ги постави в по-благоприятно финансово положение от клубовете, за които се прилага общият данъчен режим.

109. Освен това е безспорно, че тъй като не е възможно да се определи ex ante въздействието in concreto на данъчните приспадания за реинвестиране на извънредни печалби въз основа на анализ към момента на приемане на разглеждания режим, Комисията не е била в състояние да определя с точност предварително и за всяка данъчна година свързаното с дерогационния данъчен режим равнище на облагане [69]. Следователно тя не е била в състояние да изключи, че поради прилагането на данъчните приспадания за реинвестиране на извънредни печалби, клубовете, за които се е прилагал този данъчен режим, са се ползвали през всяка данъчна година от по-малко данъчно облагане спрямо останалите клубове. С други думи, Комисията не е можела да изключи през всяка данъчна година наличието на предимство за клубовете, ползващи се от преференциалната данъчна ставка. В това отношение отбелязвам също така, че не се оспорва фактът, че разглежданото приспадане не е било уредено по такъв начин, че да гарантира систематично неутрализиране във всички данъчни години на предимството, предоставено чрез прилагането на преференциална данъчна ставка [70].

110. В този контекст, както следва от точки 104—107 по-горе, Комисията не е могла — и следователно не е можело да бъде задължена — да вземе предвид тези приспадания към момента на констатирането на наличието на предимство, а те е трябвало по-скоро да бъдат взети предвид към момента на определяне на размера на помощта, за да се провери действителното ѝ реализиране през различните релевантни данъчни години.

111. Обратно на приетото от Общия съд, евентуалното отчитане на тези приспадания не би могло да доведе Комисията до извода, въз основа на анализ ex ante, че и най-малките възможности за приспадане в режима на образуванията с нестопанска цел могат винаги, т.е. всяка данъчна година, да представляват фактор на уравновесяване на предимството, извлечено от прилагането на преференциална данъчна ставка, като по този начин се изключи наличието на предимство през всички данъчни години.

112. В това отношение отбелязвам също, че при установяването на годността на мярката да предостави предимство на получателите си въз основа на анализ ex ante, Комисията в още по-малка степен е била длъжна да проверява дали, като вземе предвид всички разглеждани данъчни години, общото данъчно облагане, произтичащо от прилагането на дерогационния данъчен режим, е било по-високо или по-ниско от това, което произтича от прилагането на общия режим.

69 Вж. в същия смисъл решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 19).

70 Както следва от точки 35 и 44 по-горе, FC Barcelona и Кралство Испания действително се ограничават до това да изтъкнат, че испанската система предвижда номинални данъчни ставки и приложими приспадания, създадени с цел да се постигне данъчна неутралност и да направят така, че ефективната данъчна ставка, приложима за образуванията с нестопанска цел и за търговските субекти, да бъде една и съща. От писмените им изявления обаче не следва, че те оспорват довода на Комисията, че въпросните приспадания не са били в състояние да неутрализират през всички данъчни години предимството, предоставено чрез прилагането на преференциална данъчна ставка. Що се отнася до изтъкнатия от FC Barcelona довод, че данъчният режим, приложим за търговските образувания, анализиран в неговата цялост, бил по-благоприятен за този клуб, вж. точки 112 и 113 по-долу.

113. Всъщност освен невъзможността на подобна проверка ex ante, тъй като е невъзможно да се установи ex ante равнището и следователно отражението на разглежданите приспадания за всяка данъчна година, трябва да се отбележи, че приложимото по отношение на футболните клубове изключение от общия режим, от което произтича прилагането за клубовете — бенефициери на преференциалната данъчна ставка, предвидена в данъчния режим на образуванията с нестопанска цел, е било замислено за неопределен срок[71]. От това следва, че определянето на кумулативните ефекти от различните данъчни облагания, произтичащи от прилагането на двата отделни режима (общият режим за САД и дерогационният режим за образуванията с нестопанска цел) — и следователно евентуалното наличие на глобално компенсиране на предимствата, произтичащи от по-благоприятно данъчно облагане в някои години с недостатъците, произтичащи от неблагоприятното данъчно облагане в други години — би могло да се осъществи само ex post в момента, в който дерогационният режим престане да се прилага.

114. Според мен от всички гореизложени съображения следва, че е опорочен от грешка при прилагане на правото изводът на Общия съд, че Комисията не е могла да приеме наличието на предимство, произтичащо от прилагането на преференциална данъчна ставка за клубовете, ползващи се от данъчния режим на образуванията с нестопанска цел, без да докаже, че предвиденото в този режим ограничаване на данъчните приспадания до по-неблагоприятно равнище спрямо САД, не е компенсирало предимството, извлечено от прилагането на тази ставка.

115. От това следва също, че тъй като Комисията не е длъжна да вземе предвид тези приспадания в момента на установяване на наличието на предимство, тази институция не може да бъде упрекната, от една страна, че не е поискала допълнителна информация в нарушение на задължението си за полагане на грижа, и от друга страна, че не е доказала в достатъчна степен наличието на предимство поради неотчитането на тези приспадания.

116. Във връзка с това следва да се отбележи още, че обстоятелството, правилно изтъкнато от Общия съд в точка 60 от обжалваното съдебно решение, че при определени условия самото предвиждане на данъчно приспадане може да представлява помощ, не променя по никакъв начин съображението, че ако обхватът на приспадане не може да бъде проверен ex ante, той не може да бъде взет предвид в рамките на анализ към момента на приемане на разглеждания данъчен режим, за да се изключи при всички положения предимството, предоставено с прилагането на преференциална данъчна ставка. По-нататък, отново с препратка към точка 60 от обжалваното съдебно решение, в случай като посочения в точка 109 по-горе, преценката на ефекта на евентуалното уравняване във времето на възможността за отлагане на данъчните приспадания ще се извърши, но в момента на възстановяването на помощта.

117. Заключенията, до които стигнах в точки 114 и 115 по-горе, според мен не се поставят под въпрос от останалите доводи на FC Barcelona и Кралство Испания.

118. Що се отнася, на първо място, до доводите на Кралство Испания, изведени от данъчната автономия на държавите членки, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар при настоящото състояние на развитие на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза[72]. Следователно те трябва да се въздържат от приемането в този контекст на каквито и да било мерки, които могат да представляват държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

71 Вж. по аналогия решение France Télécom, точка 50, в който случай дори специалният режим на данъчно облагане е бил замислен за неопределен срок. В това отношение обаче онзи режим се различава от този в настоящия случай, както е посочено в точки 74 и 75 от обжалваното съдебно решение.

72 Вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика).

119. На второ място, що се отнася до изискването, многократно подчертавано както от FC Barcelona, така и от Кралство Испания, в анализа на наличието на предимство да се вземе предвид ефективната, а не само номиналната данъчна ставка, припомням, че действително, както бе отбелязано в точки 69—71, 100 и 101, Комисията трябва да вземе предвид всички релевантни елементи на разглеждания данъчен режим и следователно не само номиналната данъчна ставка. Това обаче не променя факта, че както бе отбелязано в точки 104—107 по-горе, когато въз основа на разглеждането на компонент на този данъчен режим не е възможно ex ante да се изключи наличието на предимството, предоставено от преференциалната данъчна ставка, този елемент не може да бъде взет предвид в анализа ex ante, а неговото въздействие трябва да се вземе предвид при анализа ex post, извършван в момента на възстановяването. Същите съображения важат и за доводите относно данъчните кредити, произтичащи от прилагането на такъв компонент от разглеждания данъчен режим.

в) Заключение относно единственото основание на жалбата

120. От всички гореизложени съображения според мен следва, че жалбата на Комисията трябва да бъде уважена, поради което обжалваното съдебно решение трябва да бъде отменено.

V. По жалбата пред Общия съд

121. Съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз, когато отмени решение на Общия съд, Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд за постановяване на решение.

122. В това отношение, що се отнася до критиките, изложени в първоинстанционното производство от FC Barcelona, подкрепян от Кралство Испания, в рамките на второто основание на жалбата му, и уважени от Общия съд в обжалваното съдебно решение[73], считам, че те могат да бъдат анализирани в светлината на посоченото в точки 99—119 по-горе.

123. По този повод отбелязвам, че в спорното решение Комисията, от една страна, в съображение 68 in fine посочва, че в рамките на данъчния режим, приложим за организациите с нестопанска цел, данъчният кредит, свързан с данъчното приспадане за реинвестиране на извънредни печалби, не се отпуска системно, а само при определени условия, които невинаги са налице[74], което означава, че той не е в състояние систематично и във всяка данъчна година да неутрализира предимството, предоставено от преференциалната данъчна ставка. От друга страна, в съображение 95 от спорното решение Комисията посочва и че действителното отражение на тези приспадания ще бъде взето предвид в момента на определяне на размера на помощта, като за всяка година се провери евентуалният материален израз на помощта. От това произтича, че възприетият от Комисията в спорното решение подход е в съответствие със съображенията, изложени в точки 99—113 по-горе. Следователно споменатите в предходната точка оплаквания трябва да бъдат окончателно отхвърлени.

124. Въпреки това фазата на производството изглежда не позволява на Съда да постанови окончателно решение по останалите доводи, изтъкнати в рамките на второто основание за обжалване и посочени в точки 39 и 40 от обжалваното съдебно решение, нито по третото, четвъртото и петото основание, изтъкнати от FC Barcelona в първоинстанционното производство.

73 Вж. точка 38 от обжалваното съдебно решение.

74 Вж. точка 15 от настоящото заключение.

125. Според мен от това следва, че делото трябва да бъде върнато на Общия съд, за да може той да разгледа тези доводи и основания за обжалване.

VI. Заключение

126. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да се произнесе по следния начин:

„1) Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 26 февруари 2019 г., Fútbol Club Barcelona/Комисия (T-865/16, EU:T:2019:113).

2) Връща делото на Общия съд на Европейския съюз за ново разглеждане.

3) Не се произнася по съдебните разноски“.