A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. március 4.*

„Fellebbezés – Állami támogatások – Egyes hivatásos labdarúgókluboknak nyújtott állami támogatás – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Az »előny« fogalma – Támogatási rendszer – (EU) 2015/1589 rendelet – Az 1. cikk d) pontja – Kedvezményes adómérték – Nonprofit szervezetek – Kevésbé előnyös adólevonás – Hatás – Csatlakozó fellebbezés – A Bíróság eljárási szabályzatának 169. és 178. cikke”

A C-362/19. P. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik: P. Němečková, B. Stromsky és G. Luengo, meghatalmazotti minőségben)

fellebbezőnek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. május 6-án benyújtott fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

a **Fútbol Club Barcelona** (székhelye: Barcelona [Spanyolország], képviselik: R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco és R. Salas Lúcia abogados)

felperes az elsőfokú eljárásban,

a **Spanyol Királyság** (képviselik: S. Centeno Huerta, J. Ruiz Sánchez és A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírájaként eljárva, M. Ilešič, C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. június 24-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2020. október 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: spanyol.

Ítéletet

1 Fellebbezésével az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2019. február 26-i Fútbol Club Barcelona kontra Bizottság ítéletének (T-865/16, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2019:113) hatályon kívül helyezését kéri, amely ítéletben a Törvényszék megsemmisítette a Spanyolország által bizonyos labdarúgóklubok javára nyújtott SA.29769 (2013/C) (korábbi 2013/NN) állami támogatásról szóló, 2016. július 4-i (EU) 2016/2391 bizottsági határozatot (HL 2016. L 357., 1. o., a továbbiakban: vitatott határozat).

Az uniós jog

2 Az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) „Fogalommeghatározások” címet viselő 1. cikke előírja:

„E rendelet alkalmazásában:

[…]

b) »létező támogatás«:
   i) […] minden támogatás, amely az [EUM-Szerződésnek] az érintett tagállamokban történő hatálybalépését megelőzően már létezett, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket az [EUM-Szerződésnek] az érintett tagállamokban történő hatálybalépése előtt vezettek be és azt követően is alkalmazhatók;

   […]

c) »új támogatás«: olyan támogatás, azaz támogatási program és egyedi támogatás, amely nem létező támogatás, beleértve a létező támogatások módosítását is;

d) »támogatási program«: olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg, illetve olyan jogi aktus, amelynek alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre és/vagy meghatározatlan összegben;

e) »egyedi támogatás«: olyan támogatás, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda, és azon támogatás, amely támogatási program alapján kötelező bejelentés alá tartozik;

[…]”

3 A rendelet 21–23. cikke e rendeletnek a létező támogatási programokra vonatkozó VI. fejezetében szerepel.

4 A 2015. november 27-i (EU) 2015/2282 bizottsági rendelettel (HL 2015. L 325., 1. o.) módosított, az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet végrehajtásáról szóló 794/2004/EK bizottsági rendelet (HL 2004. L 140., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 4. kötet, 3. o.; helyesbítés: HL 2011. L 114., 7. o.) 4. cikke, amely az „Egyszerűsített bejelentési eljárás a létező támogatás meghatározott módosításaihoz” címet viseli, az (1) bekezdésének első mondatában előírja, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének c) pontja alkalmazásában „létező támogatás módosítása alatt – a tisztán formai vagy adminisztratív jellegű módosítások kivételével – minden olyan változtatás értendő, amely nem befolyásolhatja a támogatási intézkedésnek a [belső] piaccal való összeegyeztethetőségének értékelését”.

A jogvita előzményei és a vitatott határozat

5 A jogvitának a megtámadott ítélet 1–6. pontjában ismertetett előzményei a következők:

„1 Az 1990. október 15-i Ley 10/1990 del Deporte (a sportról szóló 10/1990. sz. törvény; a BOE 1990. október 17-i 249. száma, 30397. o.; a továbbiakban: 10/1990. sz. törvény) 19. cikkének (1) bekezdése valamennyi spanyolországi hivatásos sportklubot arra kötelezte, hogy sportrészvénytársasággá (a továbbiakban: SAS) alakuljanak. A törvény célja az volt, hogy a klubok jogi formájának átalakítása révén ösztönözze azok felelősségteljesebb irányítását.

2 A 10/1990. sz. törvény a hetedik kiegészítő rendelkezésében ugyanakkor kivételt írt elő azon hivatásos sportklubok tekintetében, amelyek a törvény elfogadását megelőző években pozitív eredményt értek el. A […] Fútbol Club Barcelona, valamint három másik hivatásos labdarúgóklub esett a 10/1990. sz. törvényben szabályozott kivétel hatálya alá. E négy szervezetnek tehát lehetősége volt arra – amely lehetőséggel éltek is –, hogy a továbbiakban is sportklubként működjenek.

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

4 A […] Bizottság a 2013. december 18-i levelében értesítette a Spanyol Királyságot arról, hogy az SAS-ekhez képest a négy hivatásos labdarúgóklubnak – köztük a felperesnek – biztosított esetleges kedvezményes adójogi bánásmód tekintetében megindítja az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti eljárást.

[…]

6 A [vitatott] határozatban […] a Bizottság megállapította, hogy a 10/1990. sz. törvénnyel a Spanyol Királyság néhány labdarúgóklub, különösen az FC Barcelona, a Club Atlético Osasuna, az Athletic Club és a Real Madrid részére a társasági adó tekintetében nyújtott adókedvezmény formájában jogellenes támogatást vezetett be, megsértve ezzel az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését (a [vitatott] határozat 1. cikke). A Bizottság ezenkívül megállapította, hogy e rendszer összeegyeztethetetlen a belső piaccal, következésképpen felszólította a Spanyol Királyságot, hogy azt szüntesse meg (a 4. cikk (4) bekezdése), és a 2000-es adóévtől kezdődően téríttesse vissza a kedvezményezettekkel a megfizetett társasági adó, és azon társasági adó közötti különbözetet, amelynek megfizetésére akkor lettek volna kötelesek, ha SAS-ként működtek volna (a 4. cikk (1) bekezdése), kivéve különösen azt az esetet, ha a támogatás csekély összegű támogatásnak minősülne (2. cikk). A [vitatott] határozat végül arra kötelezi a címzettjét, hogy a nyújtott támogatás visszatérítettését illetően (az 5. cikk (1) bekezdése) késedelem nélkül és hatékonyan, a határozatban foglaltak egészének a végrehajtása tekintetében (az 5. cikk (2) bekezdése) pedig a határozatról szóló értesítéstől számított négy hónapos határidőn belül tegyen eleget a rendelkező részében szereplő követelményeknek.”

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

6 A Törvényszék Hivatalához 2016. december 7-én benyújtott keresetlevelével a Fútbol Club Barcelona (a továbbiakban: FCB) keresetet nyújtott be a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

7 A Törvényszék negyedik tanácsának elnöke a 2017. április 25-i határozatával megengedte a Spanyol Királyságnak, hogy az FCB kereseti kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon.

8 Keresetének alátámasztása érdekében az FCB öt jogalapra hivatkozott. Az első az EUMSZ 107. cikkel és az EUMSZ 108. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikknek és az Európai Unió alapjogi chartája 16. cikkének a megsértésén alapult, amennyiben a vitatott határozat nem vette figyelembe azt a körülményt, hogy a vitatott intézkedés sérti a letelepedés szabadságát. A második jogalap az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a megsértésén alapult, amennyiben a Bizottság az előny fennállása vonatkozásában mérlegelési hibát követett el, és amennyiben az említett előny fennállásának a vizsgálata során megsértette a megfelelő ügyintézés elvét. A harmadik jogalap a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének a megsértésén alapult. A negyedik jogalap az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapult, amennyiben a Bizottság nem vette figyelembe azt a körülményt, hogy a vitatott intézkedést az adórendszer belső logikája igazolta. Végül az ötödik jogalap az EUMSZ 108. cikk megsértésén alapult, amennyiben a Bizottság létező támogatás visszatéríttetését rendelte el, és nem tartotta tiszteletben az ilyen típusú támogatásokra vonatkozó eljárást.

9 A megtámadott ítéletben a Törvényszék, miután annak 25–37. pontjában elutasította az első jogalapot, helyt adott a második jogalapnak.

10 A Törvényszék e tekintetben megállapította, amint az többek között az említett ítélet 59. és 67. pontjából következik, hogy a Bizottság nem teljesítette a jogilag megkövetelt módon az annak bizonyítására vonatkozó kötelezettséget, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés – amely együttesen következik a különleges adójogi bánásmód nonprofit szervezetek tekintetében való alkalmazásából és a 10/1990. sz. törvény hetedik kiegészítő rendelkezésével bevezetett azon eltérést engedő szabályból, amely lehetővé teszi az e törvény elfogadását megelőzően pozitív eredményt elért hivatásos labdarúgóklubok részére, hogy ne kelljen SAS-é alakulniuk annak érdekében, hogy a továbbiakban is nonprofit szervezetek jogi formájában működjenek (a továbbiakban: vitatott intézkedés) – előnyt biztosított a kedvezményezettjei számára, figyelemmel arra, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése utáni adólevonás mértéke ezen szervezetek tekintetében kevésbé kedvező az SAS-ekre alkalmazandó mértéknél.

11 Következésképpen a Törvényszék, anélkül hogy megvizsgálta volna az FCB által hivatkozott másik három jogalapot, megsemmisítette a vitatott határozatot.

A felek kérelmei

12 Fellebbezésében a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé; és

– a költségekről jelenleg ne határozzon.

13 Az FCB és a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

A fellebbezésről

14 Fellebbezésének alátámasztása érdekében a Bizottság egyetlen, két részből álló jogalapra hivatkozik, amely azon alapul, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletben megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését egyrészt a tekintetben, hogy az „előny” fogalma az e rendelkezés értelmében vett „állami támogatásnak” minősülhet, másrészt pedig azon gondossági kötelezettség tekintetében, amely a támogatás fennállására vonatkozó vizsgálat keretében a Bizottságra hárul, valamint azon bizonyítási teher tekintetében, ami az előny fennállása tekintetében ezen intézményre hárul.

A felek érvei

15 Egyetlen jogalapjának első részében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot azon vizsgálat értékelésekor, amelyet a Bizottságnak annak megállapítása érdekében kell lefolytatnia, hogy valamely adózási rendszer előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei számára, és hogy ebből következően e rendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősülhet-e.

16 Közelebbről, a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a Bizottság nemcsak a szóban forgó rendszer azon sajátos kritériumainak elemzésére volt köteles, amelyek az általános adórendszer hatálya alá tartozó vállalkozásokhoz viszonyítva, például kedvezményes adómérték útján, előnyösebb helyzetbe hozhatják az intézkedés kedvezményezettjét, hanem e rendszer azon előnytelen elemeinek elemzésére is, amelyek az e rendszerbe nem tartozó és minden egyes adóévben változó körülményektől (mint például a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás, amely a kedvezményezett vállalkozások által hozott befektetői döntések függvénye) függnek, még akkor is, ha ezek az előnytelen elemek véletlenszerűek, nem alkalmasak arra, hogy szisztematikusan semlegesítsék az előnyt, és nem láthatók előre a szóban forgó rendszer előzetes vizsgálata során.

17 Először is, a Bizottság arra hivatkozik, hogy ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 69. pontjában állított, a vitatott határozatban lefolytatott elemzés csak a támogatási rendszerre, nem pedig az egyedi támogatásokra irányult. A Törvényszék mind e határozatot, mind pedig a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontját tévesen értelmezte. Ugyanis, még ha a jelen ügyben azonosítani is lehet a vizsgált támogatási rendszer kedvezményezettjeit, a vitatott intézkedés olyan előírást foglal magában, amely alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást e rendelkezés értelmében egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre vagy meghatározatlan összegben. Következésképpen a Bizottság a szóban forgó adórendszer általános jellemzőinek elemzésére szorítkozhatott volna annak bizonyítása érdekében, hogy az állami támogatás feltételei teljesültek, és nem lett volna köteles minden egyes kedvezményezett klub esetében megvizsgálni a szóban forgó támogatás tényleges megvalósulását. E konkrét megvalósulást kizárólag a visszatérítéskor kell meghatározni.

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

19 Ebből az következik, hogy az előny fennállására alapított kritérium elemzése szempontjából az a meghatározó tényező, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas-e előny biztosítására. Ennélfogva az a körülmény, hogy a későbbi tényezők alapján bizonyítható, hogy az előny számos esetben nem valósult meg, nem lehet meghatározó az előny fennállásának értékelése szempontjából, különösen akkor, amikor a Bizottságnak valamely támogatási rendszert kell elemeznie. Amennyiben, a Bizottság szerint, egy adott adóévben a szóban forgó rendszerből fakadó hátrányok teljes egészében ellensúlyozzák az ezen rendszerből eredő előnyöket, akkor az előny a szóban forgó adóévben nem valósul meg, következésképpen azt e konkrét év tekintetében nem kell az érintett kedvezményezettel visszatéríttetni.

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

21 A jelen ügyben helytálló, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adórendszer a rendkívüli nyereség újbóli befektetése tekintetében az általános rendszer keretében a társaságokra vonatkozóan előírtnál kisebb mértékű adólevonást írt elő. Ugyanakkor a Törvényszék – különösen a megtámadott ítélet 53., 56., 60., 66. és 73–76. pontjában – a nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer kedvező és kedvezőtlen elemei között fennálló kapcsolatot értékelése során tévesen alkalmazta a jogot. Ha ugyanis egy bizonyos rendszer olyan hátrányokat vagy hátrányos elemeket is tartalmaz, amelyek csak a rendszerbe nem tartozó és adóévenként változó körülmények függvényében valósulnak meg, ezen elemek nem tekinthetők úgy, mint amelyek semlegesítik az előnyt, kivéve ha azok olyan összefüggésben állnak ezen előnnyel, amely valamennyi adóévben biztosítja az említett előny semlegesítését. A jelen ügyben ugyanakkor nem ez a helyzet.

22 Mindenekelőtt, jóllehet az adómérték és a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó levonás mértéke mind az általános rendszer, mind pedig a nonprofit szervezetekre vonatkozó különös rendszer részét képezi, a levonás összege a rendszerbe nem tartozó olyan tényezőtől függ, amely semmilyen összefüggésben nem áll az adómérték alkalmazásával. Ezen összeg ugyanis az egyes klubok által a játékosoknak az adott adóévben történő átigazolásával kapcsolatban elfogadott befektetési politikához kapcsolódik. Véletlenszerű tényezőről van tehát szó, amely nem függ össze a kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnnyel, amelynek hatása kizárólag akkor mérhető, ha az előny minden egyes adóévben megvalósul. A Törvényszék megállapításával ellentétben ez az elem tehát nem értékelhető úgy, hogy az elválaszthatatlan a kedvezményes adómérték alkalmazásától, amely adómérték önmagában alkalmas arra, hogy előnyt biztosítson az annak igénybevételére jogosult klubok számára.

23 A nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer továbbá nem biztosítja, hogy e rendszer kedvezőtlen elemei szisztematikusan ellensúlyozzák az abból eredő előnyöket. Az adómértéket ugyanis az érintett vállalkozás rendes tevékenységével elért nyereségére kell alkalmazni, míg a levonás alapját olyan rendkívüli nyereség újbóli befektetése képezi, amely a labdarúgás sajátos területén gyakorlatilag a játékosátigazolásokból származik. Ebből az következik, hogy az említett adózási rendszer szóban forgó két eleme nem hasonlítható össze, és így azok nem semlegesíthetik egymást.

24 Végül az előny tényleges megvalósulását a fizetendő éves adó keretében minden egyes adóév tekintetében értékelni kell, így az évenként változhat. A Bizottság szerint e megvalósulás magában foglalja azokat az adójóváírásokat is, amelyeket a klubok minden egyes adóévben igénybe vehettek, és amelyek előzetesen nem határozhatók meg.

25 Harmadszor, a Bizottság úgy véli, hogy a fentiekből az következik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 72–75. pontjában tévesen értelmezte a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítéletet (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Ugyanis, jóllehet igaz, hogy az ezen ítéletben szóban forgó adózási rendszer a jelen ügyben vizsgálthoz képest bizonyos eltéréseket mutatott, az említett ítéletből egyértelműen kitűnik, hogy valamely speciális adózási rendszert akkor kell úgy tekinteni, mint amely előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára, ha az az elfogadása időpontjában e kedvezményezettek alacsonyabb adóztatásához vezethet, még akkor is, ha ezen előny tényleges megvalósulása külső körülményektől is függ.

26 A kereset egyetlen jogalapjának második részében a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor tévesen értelmezte a gondossági kötelezettségét és az előny fennállása tekintetében rá háruló bizonyítási terhet.

27 A Törvényszék ugyanis a megtámadott ítélet 59. pontjában tévesen rótta fel a Bizottságnak, hogy nem kért olyan információkat, amelyek lehetővé tették volna számára annak bizonyítását, hogy az adólevonások felső határának a nonprofit szervezetek tekintetében való, az SAS-ekhez képest kevésbé kedvező szinten történő rögzítése nem ellensúlyozza az alacsonyabb szintű adómértékből eredő előnyt. A fellebbezés egyetlen jogalapjának első részében kifejtett megfontolásokra tekintettel e bizonyítás nem volt szükséges. A szóban forgó adórendszer elfogadásakor ugyanis gyakorlatilag lehetetlen volt előre látni, hogy a kedvezményes adómérték milyen módon illeszthető össze a rendkívüli nyereségek újbóli

befektetése után járó adólevonás címén levonható összeggel. Mindazonáltal az előny megvalósulásának olyan utólagos elemzése, mint amelyet lényegében a Törvényszék kért, nem szükséges az állami támogatás által biztosított előny fennállásának megállapításához. A Törvényszék által a megtámadott ítéletben elfogadott megoldás előnyben részesíti a be nem jelentett támogatási rendszereket a bejelentett támogatási rendszerekhez képest.

28 Az FCB elöljáróban leszögezi, hogy a Bizottság által a fellebbezésében előadott egyes érvek és bizonyítékok hatástalanok.

29 Először is, a Bizottság új tényekre hivatkozik, és új bizonyítékokat terjeszt elő. Ugyanis első alkalommal állította azt, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás véletlenszerű és a társasági adó névleges mértékétől független tényező, a többek között az FCB által teljesített átutalásokra vonatkozó dokumentumot pedig első alkalommal a válaszának mellékletében nyújtotta be. A Bizottság számos új állítást fogalmazott meg a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásra vonatkozó nemzeti szabályozás tárgyában is.

30 A Bizottság továbbá bizonyítottnak tekint olyan ténybeli kérdéseket, amelyeket a Törvényszék a megtámadott ítéletben megcáfolt. Különösen nem helytálló az az állítás, hogy a Bizottság a vitatott határozatban bizonyította, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adózási rendszer kedvezőbb, mint az SAS-ekre alkalmazandó általános adózási rendszer. Ezen túlmenően ez az állítás megkérdőjelezi a tényeknek a Törvényszék által a megtámadott ítélet 61. és 62. pontjában foglalt értékelését.

31 Végül a Bizottság a vitatott határozat vonatkozásában olyan állításokat fogalmazott meg, amelyek nem felelnek meg a valóságnak. A Bizottság ugyanis sem e határozat (95) preambulumbekezdésében, sem annak más pontjában nem állapította meg, hogy a visszatéríttetés összegét a spanyol hatóságok határozzák meg, és azt esetről esetre kell értékelni.

32 A fellebbezés megalapozottságát illetően az FCB a Bizottság egyetlen jogalapjának első részére vonatkozóan először is arra hivatkozik, hogy a vitatott határozatban szereplő intézkedés nem támogatási rendszernek minősül, hanem olyan egyedi támogatásokból áll, amelyeket a konkrétan megjelölt négy klubnak nyújtanak. E határozatban ugyanis a Bizottság az intézkedést úgy írta le, hogy azt kizárólag a négy társaságnak címezték, kiemelve, hogy más klub nem részesülhetett ezen intézkedésből. Márpedig, amennyiben valamely nemzeti jogszabály kizárólag arra irányul, hogy konkrét és meghatározott vállalkozásokat részesítsen előnyben, e jogszabályt úgy kell tekinteni, mint amely egy vagy több egyedi támogatásnak, nem pedig támogatási rendszernek minősül.

33 Másodszor, az FCB azt állítja, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer semmilyen előnyt nem biztosított a szóban forgó négy klub számára. Jogi szempontból a spanyol adózási rendszer célja az adósemlegesség, ebből következően pedig annak biztosítása, hogy a nonprofit szervezetekre és a kereskedelmi szervezetekre alkalmazandó tényleges adómérték azonos legyen. Gyakorlati szempontból az előny fennállásának értékelése során a hatások, nem pedig a jogi forma a meghatározó. A Bizottság köteles megvizsgálni a szóban forgó jogi szabályozás valamennyi elemét, mind az előnyt biztosító, mind pedig az azt ellensúlyozó elemeket, valamint azok együttes hatásait.

34 Márpedig a jelen ügyben az SAS-sé való átalakulásra vonatkozó kötelezettség nemcsak az adómértékre, hanem az alkalmazandó levonások mértékére is hatással volt. Következésképpen a szóban forgó nemzeti intézkedés megfelelő értékeléséhez nemcsak azokat a körülményeket és bizonyítékokat kellett volna figyelembe venni, amelyek az állami támogatás fennállására utaltak, hanem azokat is, amelyek annak hiányát bizonyítják. Közelebbről, figyelemmel az átigazolásoknak a labdarúgó-ágazatban betöltött jelentőségére, azon adózási rendszer, amely a legmagasabb levonást kínálja ezen átigazolásokhoz kapcsolódóan, nevezetesen a kereskedelmi szervezetekre alkalmazandó rendszer, hosszabb távon mindig előnyösebb. A Bizottság tehát kettős hibát követett el az előny fennállásának értékelése során. Egyrészt a névleges adómértékre összpontosított, miközben a tényleges adómérték bírt jelentőséggel.

Másrészt, mivel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adórendszer olyan adójóváírások fennállásáról rendelkezik, amelyek hatásai több adóévre is feloszthatók, az elvégzett elemzésnek a közép- és hosszú távra kellett volna irányulnia.

35 Harmadszor, az FCB úgy véli, hogy a jelen ügyben szóban forgó adózási rendszer semmilyen hasonlóságot nem mutat a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítéletben (C-81/10 P, EU:C:2011:811) vizsgált adórendszerrel. Először is, a szóban forgó négy klub nem részesül az általános adózási rendszer alóli mentességben, hanem azok a nonprofit szervezetekre vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartoznak. Továbbá semmilyen bizonyíték nem támasztja alá, hogy az e négy klubra alkalmazandó adózási rendszer kedvezőbb lenne. Végül a jelen ügy tárgyát nem a támogatás összege, hanem magának ezen támogatásnak a fennállása képezi.

36 Ami a fellebbezés egyetlen jogalapjának második részét illeti, az FCB arra hivatkozik, hogy a pártatlanságra és a gondosságra vonatkozó kötelezettség azt követelte meg a Bizottságtól, hogy a vitatott intézkedés valamennyi hatását megvizsgálja, beleértve azokat is, amelyek ellensúlyozzák vagy semlegesítik az esetleges előnyt.

37 Az FCB elsősorban úgy véli, hogy a Bizottság összekeveri az előny fennállását a támogatás mértékének megállapításával. Az „előny” fogalma az egyedi támogatások és a támogatási rendszerek esetében azonos. Az alapvető követelmény az intézkedésnek a potenciális kedvezményezettekre gyakorolt hatásaiban rejlik. A Bizottság tehát valamely intézkedés hatásai tekintetében nem végezhet el olyan részleges elemzést, amely az előnyt keletkeztető hatásokat, mint például a névleges adómérték, figyelembe veszi, az ezeket ellensúlyozó hatásokat, mint a levonások, ugyanakkor figyelmen kívül hagyja. A Bizottság a vitatott határozatban a szóban forgó rendszer több olyan általános jellemzőjének elemzését elmulasztotta, mint az alkalmazandó levonások, e levonásoknak az érintett piacon szokásos jellege vagy az adójóváírások jelentősége.

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

39 Harmadsorban, az FCB úgy véli, hogy a Bizottságnak, mivel gondosan és pártatlanul köteles lefolytatni a közigazgatási eljárást, ugyanolyan mértékben kell értékelni a támogatás fennállására és az annak hiányára utaló bizonyítékokat. Ebből következően a Bizottság nem támaszkodhat kizárólag a támogatás fennállását bizonyító elemekre. A Bizottságnak ennélfogva a tényleges adómértéket a közigazgatási eljárás során felmerülő levonásokra tekintettel kellett volna figyelembe vennie.

40 Negyedsorban, az FCB hangsúlyozza, hogy az előny fennállására vonatkozóan a Bizottságra háruló bizonyítási teher az intézkedés által a kedvezményezettekre gyakorolt valamennyi halmozott hatásnak az elemzését követeli meg. Nem elegendő tehát kizárólag a névleges adómérték elemzése. Ezenkívül a kizárólag a névleges adómértékek összehasonlításán alapuló bizonyíték nem megfelelő, mivel az adórendszer olyan szabályok összessége, amelyek magukban foglalják a levonásokat, az adóalap kiszámításának szabályait és a mentességeket is. Ha a jelen ügyhöz hasonlóan az előny hiányára esetlegesen utaló bizonyítékot terjesztenek a Bizottság elé, ez utóbbi köteles az érintett tagállamtól beszerezni a szükséges információkat.

41 A Spanyol Királyság először is megjegyzi, hogy az adóintézkedések állami támogatás jellegének értékelése során elkövetett hibák érinthetik a Szerződésekben előírt intézményi egyensúlyt, mivel az EUMSZ 107. cikk a társasági adó területén nem ruház önálló jogalkotási hatáskört a Bizottságra. Az

adó mértéke az adóteherre vonatkozó jogi szabályozás alapvető eleme, és az az adójogi autonómiába és a tagállamok hatáskörébe tartozik. A Bizottság nem kellően szigorú vizsgálata tehát sérti a tagállamok hatásköreit.

42 Másodszor, a Spanyol Királyság úgy véli, hogy téves az a megállapítás, hogy pusztán az eltérő adómérték fennállása állami támogatás fennállását vonja maga után. Még ha az adómérték minden adóintézkedés alapvető eleme is, nem elegendő az állami támogatás fennállását arra a megállapításra alapítani, hogy a szóban forgó, előzetesen vizsgált adórendszer éves szinten pusztán az alacsonyabb adómérték fennállása miatt előnyt biztosíthat, függetlenül az adójóváírások alkalmazásának elemzésétől. E megközelítés elfogadása azon téves megállapításához vezetne, hogy a vállalkozásokra alkalmazott bármely adómértékbeli eltérés előny nyújtását eredményezi. Az észszerűen eljáró nemzeti jogalkotó olyan adójogi intézkedést fogad el, amely figyelembe veszi mind az adómértéknek, mind a levonásoknak az alkalmazásából eredő következményeket. A levonások tehát nem tekinthetők sem az adó mértékének megállapításán kívüli, sem a külső tényezőktől függő véletlenszerű tényezőnek.

43 A jelen ügyben a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásnak a különböző jogszabályi változások folytán a spanyol adójogban bekövetkező változására vonatkozó elemzés azt támasztja alá, hogy a jogalkotó az adómértékek megállapításakor figyelembe vette az adójóváírás korlátját. Ennélfogva egyértelmű kapcsolat áll fenn az adó mértékének meghatározása és az alkalmazandó levonás mértéke között, amelyeket úgy kell tekinteni, hogy azok az adójóváírás összege szempontjából meghatározó tényezők, ebből következően pedig egymással szorosan összefüggésben állnak. Következésképpen az adómérték nem választható el az adórendszer egyéb alkotóelemeitől, mégpedig sem a rendkívüli nyereségnek a többek között a hivatásos labdarúgó-ágazatban történő újbóli befektetése után járó levonás mértéke, sem pedig e levonás ismétlődő jellege miatt.

44 Harmadszor, a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811) a jelen ügyben nem releváns. Eltérően ugyanis az ezen ítélet alapjául szolgáló ügytől, amely egyetlen gazdasági szereplőre alkalmazandó különös adóintézkedésekkel összefüggésben az előny azonosítására vonatkozó kérdésekre irányult, a jelen ügy egy olyan szabályra, nevezetesen a hivatásos labdarúgóklubok SAS-ekké való átalakulására irányuló kötelezettségre vonatkozik, amely szabálynak nincs adóügyi célja, és amelyben magának az előnynek a fennállása vita tárgyát képezi.

45 Negyedszer, a Spanyol Királyság azt állítja, hogy a bizonyítási tehernek a Törvényszék által a megtámadott ítéletben megkövetelt szintje nem magasabb, mint amelyet – amint az többek között a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletből (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. és 123. pont) következik – a Bíróság ítélkezési gyakorlata megkövetel. A Bizottság által – különösen a tényleges gazdasági előny fennállására vonatkozóan – lefolytatandó gondos és pártatlan felülvizsgálatnak biztosítania kell, hogy a végleges határozata meghozatalakor a Bizottságnak a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak a rendelkezésére. A jelen ügyben nem ez történt, mivel a Bizottság a kedvezményes adómérték fennállásának megállapítására szorítkozott.

A Bíróság álláspontja

Az elfogadhatóságról

46 A Bizottság által a jelen fellebbezés alátámasztására felhozott egyes információk és érvek elfogadhatóságát illetően, amit az FCB ezen információk és érvek állítólagos hatástalan jellege miatt vitat, emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdéséből és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikkének első bekezdéséből az következik, hogy a fellebbezés kizárólag jogkérdésre vonatkozhat. Ezért kizárólag a Törvényszék rendelkezik hatáskörrel a releváns

tények megállapítására és értékelésére, valamint a bizonyítékok értékelésére. E tények és bizonyítékok értékelése tehát – az elferdítésük esetét kivéve – nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyet fellebbezés keretében a Bíróságnak felül kellene vizsgálnia (lásd különösen: 2020. március 4-i Buonotourist kontra Bizottság ítélet, C-586/18 P, EU:C:2020:152, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Emellett a Bíróság eljárási szabályzata 170. cikkének (1) bekezdése szerint a Törvényszék előtti jogvita tárgyát a fellebbezésben nem lehet megváltoztatni. A Bíróságnak a fellebbezési eljárás keretében fennálló hatásköre ugyanis azon jogi megoldás értékelésére korlátozódik, amelyet az elsőfokú bíróság előtt megvitatott jogalapok tekintetében alkalmaztak. Ezért nem engedhető meg, hogy valamely fél először a Bíróság előtt hozzon fel olyan jogalapot, amelyet nem terjesztett a Törvényszék elé, mivel ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a fellebbezési eljárásban korlátozott jogkörrel rendelkező Bírósághoz (lásd különösen: 2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A fellebbező ugyanakkor előterjeszthet olyan fellebbezést, amelyben a Bíróság előtt a megtámadott ítéletből következő olyan jogalapokra hivatkozik, amelyek ezen ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak (lásd különösen: 2020. február 26-i SEAE kontra Alba Aguilera és társai ítélet, C-427/18 P, EU:C:2020:109, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Először is, amennyiben az FCB azt kifogásolja, hogy a Bizottság a fellebbezése egyetlen jogalapja első részének alátámasztása érdekében kifejtett érvelésében első alkalommal állította, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás véletlenszerű és a nonprofit szervezetekre alkalmazandó társasági adó kedvezményes mértékétől független tényező, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a megtámadott ítélet 59. és 67. pontjából kitűnik – a Törvényszék lényegében azzal az indokkal semmisítette meg a vitatott határozatot, hogy a Bizottság, akire a bizonyítási teher az előny fennállása tekintetében hárul, kellően alapos vizsgálat lefolytatása hiányában nem bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy a vitatott intézkedés ilyen előnyt biztosít a kedvezményezettjei részére.

49 Közelebbről, ezen ítélet 57–60., 65., 66. és 69.pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék e tekintetben úgy ítélte meg, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését és a megfelelő ügyintézés elvét megsértve nem vette figyelembe a hivatásos labdarúgó-ágazatnak a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásnak tulajdonított jelentőségéből fakadó sajátosságát, miközben az a Törvényszék szerint a nonprofit szervezetek adózási rendszerének olyan elválaszthatatlan összetevőjének minősül, amely alkalmas azon alacsonyabb szintű adómértékből eredő előny ellensúlyozására, amelyben e szervezetek részesülnek.

50 E körülmények között úgy tűnik, hogy a Bizottság érvelése a Törvényszék által a megtámadott ítéletben azon elemekre vonatkozóan tett megállapítások megkérdőjelezésére irányul, amelyeket a Bizottságnak különösen a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás tekintetében figyelembe kellett vennie annak megállapítása érdekében, hogy a vitatott intézkedés előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei számára, és következésképpen alkalmas-e arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmának hatálya alá tartozzon.

51 Ennek során a Bizottság olyan jogkérdést vet fel, amellyel vitatja a Törvényszék által a megtámadott ítéletben elfogadott jogi megoldás megalapozottságát. A jelen ítélet 47. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően tehát az általa e kérdéssel kapcsolatban kifejtett érvelés elfogadható.

52 Másodszor, amennyiben az FCB azt kifogásolja, hogy a Bizottság a fellebbezése egyetlen jogalapja első részének alátámasztására előadott érvelésében azt állítja, hogy a vitatott határozatban bizonyította, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adózási rendszer kedvezőbb volt a SAS-ekre alkalmazandó adózási rendszernél, elegendő megállapítani, hogy az FCB állításával ellentétben a Bizottság ezen érveléssel egyáltalán nem kérdőjelezi meg a Törvényszék által tett ténymegállapítást.

53 Amint ugyanis a jelen ítélet 48. és 49. pontjából kitűnik, a Törvényszék a megtámadott ítéletben nem foglalt állást arról a kérdésről, hogy a vitatott intézkedés ténylegesen előnyt biztosít-e kedvezményezettjei számára, hanem annak megállapítására szorítkozott, hogy a Bizottság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon ezen előny fennállását, mivel nem vizsgálta meg, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás alkalmas-e arra, hogy az FCB esetében ellensúlyozza a kedvezményes adómérték alkalmazásából eredő előnyt.

54 E körülmények között úgy tűnik, hogy a Bizottság ezen érvelése azoknak a megállapításoknak a vitatására irányul, amelyekkel a Törvényszék a megtámadott ítéletben megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előny fennállását. A jelen ítélet 46. pontjában hivatkozott megfontolásoknak megfelelően az ilyen jogkérdés vizsgálata elfogadható a fellebbezés szakaszában.

55 Ebből következően a jelen fellebbezés, és különösen az abban foglalt egyetlen jogalap egészében vett első része, amelyre az FCB kifogásai vonatkoznak, elfogadható.

56 Ezen túlmenően, amennyiben az FCB – amint az a jelen ítélet 29. és 31. pontjából kitűnik – konkrétabban vitatja egyrészt a Bizottság által a válaszához csatolt, többek között az FCB által teljesített átutalásokra vonatkozó dokumentum elfogadhatóságát, másrészt pedig a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásra vonatkozó tényállással vagy nemzeti jogi rendelkezésekkel összefüggő bizonyos állítások elfogadhatóságát, annak érveit – amennyiben szükséges – a fellebbezés megalapozottságára vonatkozó értékelés keretében kell megvizsgálni.

Az ügy érdeméről

57 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd különösen: 2020. szeptember 17-i Compagnie des pêches de Saint-Malo ítélet, C-212/19, EU:C:2020:726, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Ami azt a feltételt illeti, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek előnyt kell biztosítania a kedvezményezett részére, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy formájától függetlenül állami támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amelyet olyan gazdasági előnynek kell tekinteni, amelyet a kedvezményezett vállalkozás az általános piaci feltételek között nem érhetett volna el (lásd különösen: 2020. szeptember 17-i Compagnie des pêches de Saint-Malo ítélet, C-212/19, EU:C:2020:726, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Az „állami támogatás” fogalma ily módon szélesebb, mint a „szubvenció” fogalma, mivel az nemcsak a szubvencióhoz, kölcsönhöz vagy a vállalkozás tőkéjében való részesedéshez hasonló pozitív juttatásokat foglalhatja magában, hanem azokat a juttatásokat is, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében támogatások lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak (lásd különösen: 2015. július 16-i BVVG ítélet, C-39/14, EU:C:2015:470, 26. pont; 2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítélet, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 20. pont).

60 Ebből következően azon adókedvezményt biztosító nemzeti intézkedések, amelyek ugyan nem járnak együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozzák, szelektív előnyt biztosíthatnak a kedvezményezettek számára, ennélfogva

pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek (lásd különösen: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. pont).

61 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az „előny” fogalma, amely szorosan összefügg valamely intézkedés állami támogatásnak való minősítésével, a szóban forgó intézkedést elfogadó személyek indítékaitól független, objektív jelleggel bír. Így az állami intézkedések által követett célok jellegének és igazolásuknak semmilyen hatásuk nincs a támogatássá minősítésükre. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése ugyanis nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján határozza meg (lásd különösen: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a Bizottságot terheli az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” és így a kedvezményezetteknek nyújtott szelektív előny nyújtására vonatkozó feltétel fennállásának bizonyítása is. Közelebbről, a Bizottság köteles az érintett intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást alaposan és pártatlanul lefolytatni annak érdekében, hogy a támogatás fennállását és adott esetben annak a belső piaccal való összeegyeztethetetlenségét vagy jogellenességét megállapító végleges határozat meghozatalakor a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: 2018. szeptember 19-i Bizottság kontra Franciaország és IFP Énergies nouvelles ítélet, C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben az következik, hogy az olyan intézkedés különböző alkotóelemeinek vizsgálatával összefüggésben, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatással” járhat, az ezen intézkedéshez kapcsolódó valamennyi jogi vagy ténybeli elemet, különösen az abból származó előnyöket és terheket, figyelembe kell venni (lásd analógia útján: 1970. június 25-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, 47/69, EU:C:1970:60, 7. pont), ebből következően pedig az említett intézkedés egészét annak valamennyi sajátos jellemzőjére figyelemmel kell értékelni (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98. és 101. pont; 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 18., 19. és 24. pont).

64 Így a Bíróság már kimondta, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának vizsgálata során a Bizottság köteles lefolytatni a szóban forgó támogatási intézkedés átfogó mérlegelését az e támogatás nyújtásáról szóló döntés meghozatalának időpontjában rendelkezésre álló adatok és előre látható fejlemények alapján, figyelembe véve többek között az említett támogatás hátterét képező összefüggéseket (2015. október 1-jei Electrabel és Dunamenti Erőmű kontra Bizottság ítélet, C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104. pont).

65 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanakkor a támogatási rendszerek esetében a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó rendszer jellemzőinek tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e rendszer az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán érzékelhető előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei számára a versenytársaikhoz képest, továbbá olyan jellegű-e, hogy azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek részt vesznek a tagállamok közötti kereskedelemben. Így a Bizottság az ilyen rendszerre vonatkozó határozatban nem köteles elemzés lefolytatására az e rendszer alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatás vonatkozásában. Csak a támogatások visszatérítésének szakaszában lesz szükséges minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetének vizsgálata (lásd különösen: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont; 2013. június 13-i HGA és társai kontra Bizottság ítélet, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114. pont; 2019. június 29-i Azienda Napoletana Mobilità ítélet, C-659/17, EU:C:2019:633, 27. pont).

66 Következésképpen az ilyen támogatási rendszer esetében különbséget kell tenni egyrészt e támogatási rendszer elfogadása, másrészt pedig az említett rendszer alapján nyújtott támogatások között (lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. pont).

67 A jelen fellebbezés egyetlen jogalapjának megalapozottságát, amelynek két részét együttesen kell vizsgálni, ezen elvekre figyelemmel kell értékelni.

68 Először is, amennyiben a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 69. pontjában azt állapította meg, hogy a vitatott határozat egyszerre minősül támogatási rendszerre vonatkozó határozatnak és egyedi támogatásokra vonatkozó határozatnak, emlékeztetni kell arra, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében „támogatási programnak” minősül minden olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg, illetve olyan jogi aktus, amelynek alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre és/vagy meghatározatlan összegben.

69 Márpedig a jelen ügyben a vitatott intézkedés az e rendelkezés értelmében vett „támogatási programra” vonatkozik, mivel a nonprofit szervezetekre alkalmazandó különös adózási rendelkezéseket, különösen a kedvezményes adómértéket, pusztán ezen intézkedés alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség, és anélkül hogy e rendelkezések valamely meghatározott projekthez kapcsolódnának – minden egyes arra jogosult, általánosan és elvont módon meghatározott labdarúgóklub határozatlan időre és meghatározatlan összegben igénybe veheti.

70 Ezen túlmenően e tekintetben meg kell jegyezni, hogy nem vitatott, hogy mind a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adójogi rendelkezések, mind pedig azon eltérést engedő szabály, amely lehetővé teszi egyes klubok számára, hogy továbbra is e rendszer hatálya alá tartozzanak, általános hatályú intézkedésben, nevezetesen egyrészt a társasági adóról szóló törvényben, másrészt pedig az 10/1990. sz. törvény hetedik kiegészítő rendelkezésében szerepelnek.

71 Ebben az összefüggésben a Törvényszék által a megtámadott ítélet 69. pontjában megállapítottakkal ellentétben nincs jelentősége annak, hogy a Bizottság a határozatában nemcsak támogatási rendszernek minősítette a vitatott intézkedést, hanem e határozat indokolásában és rendelkező részében a négy, név szerint megjelölt kedvezményezett klubnak egyénileg nyújtott támogatásokról is állást foglalt, rámutatva arra, hogy e támogatásokat jogellenesnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek kell tekinteni.

72 A 2015/1589 rendelet 1. cikkének e) pontja alapján az „egyedi támogatás” fogalma, azon támogatásokon kívül, amelyeket nem valamely támogatási program alapján ítéltek oda, kétségkívül magában foglal minden olyan támogatást, amelyet támogatási program alapján ítéltek oda, de kötelező bejelentés alá tartozik.

73 Ugyanakkor e körülmény nem releváns azon kötelezettségek terjedelmének meghatározása szempontjából, amelyek a Bizottságot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny jelen ügyben való fennállásának bizonyítása tekintetében terhelik.

74 Amint ugyanis a jelen ítélet 66. pontjában megállapításra került, valamely támogatási rendszer esetében különbséget kell tenni e rendszer elfogadása és az annak alapján nyújtott támogatások között. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben kitűnik, hogy azok az egyedi intézkedések, amelyek olyan támogatási rendszer végrehajtására korlátozódnak, amelyet mint olyat az érintett tagállamnak be kellett volna jelentenie a Bizottságnak, az általános rendszer egyszerű végrehajtási intézkedéseinek minősülnek, amelyeket főszabály szerint nem kell bejelenteni ezen intézménynek (lásd ebben az értelemben: 1994. október 5-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-47/91, EU:C:1994:358, 21. pont).

75 Ebből következően önmagában az a körülmény, hogy a jelen ügyben a szóban forgó támogatási rendszer alapján egyedileg nyújtottak támogatásokat a kluboknak, nem befolyásolhatja azt a vizsgálatot, amelyre a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére tekintettel az előny fennállásának bizonyítására nézve köteles, mivel e támogatásnyújtás csupán ezen támogatási rendszer automatikus alkalmazásának következménye.

76 Ebből következően az ilyen előny fennállásának meghatározása érdekében a Bizottságnak a vitatott határozatban kizárólag a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett, a vitatott intézkedéssel bevezetett „támogatási programot” kellett megvizsgálnia, nem pedig az e rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében vett, e program alapján nyújtott „egyedi támogatásokat”.

77 Következésképpen a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott ítélet 69. pontjában megállapította, hogy a vitatott határozatot egyszerre minősül támogatási rendszerre vonatkozó határozatnak és egyedi támogatásokra vonatkozó határozatnak.

78 E téves jogalkalmazásnak a megtámadott ítélet jogszerűségére kifejtett hatása ugyanakkor a Bizottság által a fellebbezése alátámasztására felhozott többi kifogás vizsgálatának eredményétől függ.

79 Másodszor, amennyiben a Bizottság lényegében azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a vitatott intézkedéshez hasonló támogatási program kedvező elemei – mint például a kedvezményes adómérték – és kedvezőtlen elemei – mint például az alacsonyabb mértékű levonás – között fennálló kapcsolat annak meghatározása érdekében való értékelése során, hogy e program az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei számára, emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék különösen a megtámadott ítélet 47., 48. és 69. pontjában megállapította, hogy a Bizottság a szóban forgó támogatási rendszer átfogó értékelésére köteles, amelynek során figyelemmel van e rendszer következményeire, akár kedvezők, akár kedvezőtlenek a kedvezményezettjei számára.

80 Ily módon ezen ítélet 53. és 54. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy annak megállapításához, hogy a vitatott intézkedés alkalmas volt-e arra, hogy előnyt biztosítson a kedvezményezettjei számára azáltal, hogy kedvezőbb helyzetbe hozza őket, mint amelyben akkor lettek volna, ha SAS formájában kellett volna működniük, a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adózási rendszer különböző összetevőit együttesen kell megvizsgálni, mivel ezen összetevők elválaszthatatlan egészet képeznek.

81 E tekintetben a Törvényszék az említett ítélet 55. pontjában megállapította, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a 90-es évek és 2015 közötti időszakban a vitatott intézkedésre jogosult klubokra az SAS formájában működő klubokhoz képest kedvezményes névleges adómértéket alkalmaztak.

82 A Törvényszék ugyanakkor a megtámadott ítélet 56., 59., 65., 66. és 69. pontjában úgy ítélte meg, hogy a nonprofit szervezetekre vonatkozó adózási rendszer egészének elemzése során a kedvezményes adómértékből eredő előny vizsgálata nem választható el ezen adózási rendszer többi összetevőjének vizsgálatától és különösen a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás vizsgálatától. Márpedig a vitatott intézkedés másik kedvezményezett klubja által a Bizottság előtt lefolytatott közigazgatási eljárás során szolgáltatott és ezen ítélet 57. pontjában megismételt információkból kitűnik, hogy a nonprofit szervezetek esetében levonható nyereség maximális aránya alacsonyabb volt az SAS-ekre alkalmazandó felső határnál, és hogy e körülmény különös jelentőséggel bírt a hivatásos labdarúgó-ágazatban.

83 E körülmények között a Törvényszék a megtámadott ítélet 58–60. és 67. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság, akire a bizonyítási teher az előny fennállása tekintetében hárul, azáltal, hogy a vitatott határozat (68) preambulumbekezdésében egyrészt annak megállapítására szorítkozott, hogy nem bizonyították, hogy e levonás „elvben és hosszabb távon előnyösebb”, másrészt pedig, hogy e levonást „csak bizonyos feltételek mellett adják meg, amelyek nem folyamatosan érvényesek”, nem bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy kizárható lenne, hogy az alacsonyabb

szintű adólevonási lehetőségek ellensúlyozzák az alacsonyabb szintű adómértékből eredő előnyt, miközben lehetősége lett volna arra, hogy az e tekintetben releváns valamennyi információ vonatkozásában tájékoztatást kérjen a Spanyol Királyságtól.

84 Ez az érvelés téves jogalkalmazáson alapul.

85 Kétségtelen, hogy – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 47., 48., 53., 54. és 69. pontjában a támogatási rendszert illetően lényegében helyesen megállapította – a Bizottságnak, még ha annak ellenőrzése érdekében, hogy a szóban forgó rendszer előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei részére, e rendszer általános jellemzőinek tanulmányozására is szorítkozhat, anélkül hogy köteles lenne minden egyes alkalmazási eset vizsgálatára, ugyanakkor – amint az a jelen ítélet 63–65. pontjából kitűnik – az említett rendszer átfogó értékelését kell lefolytatnia, figyelembe véve minden olyan alkotóelemet, amely ezen rendszer sajátos jellemzőjének minősül, akár kedvező, akár kedvezőtlen a kedvezményezettjei számára.

86 Ugyanakkor, mivel az ilyen támogatási rendszerek esetében a Bizottság által az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére tekintettel lefolytatandó vizsgálat – amint az a jelen ítélet 66. és 68–77. pontjából kitűnik – kizárólag e rendszerre terjed ki, nem pedig a később e rendszer alapján nyújtott támogatásokra, annak megállapítása, hogy az említett rendszer előnyt biztosít-e a kedvezményezettjei részére, nem függhet a kedvezményezettek e támogatások nyújtásának későbbi időpontjában fennálló pénzügyi helyzetétől, hanem azt szükségszerűen – amint azt a főtanácsnok az indítványának a 76. pontjában hangsúlyozta – a szóban forgó adózási rendszer elfogadásának időpontjában előzetes elemzés keretében kell értékelni (lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. pont).

87 Ily módon, amennyiben az adótámogatási rendszer éves szinten vagy időszakosan alkalmazandó, a Bizottságnak a jelen ítélet 58–60. és 64. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően kizárólag azt kell bizonyítania, hogy e támogatási rendszer alkalmas arra, hogy előnyben részesítse a kedvezményezettjeit, megvizsgálva, hogy e rendszer – figyelembe véve annak sajátos jellemzőit – az intézkedés elfogadásának időpontjában az általános adózási rendszer alkalmazásából eredő mértéknél alacsonyabb adóztatást eredményezhet-e, anélkül hogy jelentősége lenne annak, hogy ezen intézmény – e jellemzőkre figyelemmel – nem képes előre és minden adóévre vonatkozóan megállapítani az e szabályozáshoz kapcsolódó adóztatás pontos mértékét (lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. és 24. pont).

88 A Bíróságnak a jelen ítélet 65. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata értelmében a Bizottság az e támogatási rendszer alapján nyújtott támogatás esetleges visszatérítésének szakaszában köteles annak megállapítására, hogy az említett program ténylegesen előnyt nyújtott-e az egyes kedvezményezettjei számára, mivel az ilyen visszatérítés megköveteli azon támogatás pontos összegének meghatározását, amelyben ez utóbbiak minden egyes adóévben ténylegesen részesültek.

89 Ebből következően az, hogy a támogatási rendszer elfogadásának időpontjában nem volt lehetőség ilyen összeg meghatározására, nem akadályozhatja meg a Bizottságot annak megállapításában, hogy e rendszer már e szakaszban előnyt biztosíthatott a kedvezményezettek számára, és ezzel összefüggésben nem mentesítheti az érintett tagállamot az alól, hogy az ilyen programot az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján bejelentse.

90 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az e rendelkezéssel előírt bejelentési kötelezettség az EUM-Szerződés által az állami támogatások területén bevezetett ellenőrzési rendszer egyik alapvető eleme. E rendszer keretében a tagállamok kötelesek egyfelől bejelenteni a Bizottsághoz minden olyan intézkedést, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatás bevezetésére vagy módosítására irányul, másfelől az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése értelmében az ilyen intézkedést

nem hajthatják végre mindaddig, amíg az említett intézmény végleges határozatot nem hoz ezen intézkedéssel kapcsolatban (lásd különösen: 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

91 Így e bejelentési kötelezettség alapvető fontosságú annak érdekében, hogy a Bizottság teljeskörűen gyakorolhassa az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk által az állami támogatások területén ráruházott ellenőrzési feladatot, és különösen ahhoz, hogy az e tekintetben őt megillető kizárólagos hatáskör gyakorlása során az uniós bíróságok ellenőrzése alatt értékelje a támogatási intézkedéseknek az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése szerinti belső piaccal való összeegyeztethetőségét (lásd ebben az értelemben: 2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 79. és 146. pont).

92 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése hatálya alá tartozó állami támogatás fennállásának a feltételeire vonatkozóan a Bizottság által végzett vizsgálat tehát nem részesítheti előnyben azokat a tagállamokat, amelyek az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével nyújtanak támogatásokat azon tagállamok kárára, amelyek a támogatásokat e rendelkezéssel összhangban a tervezési szakaszban bejelentik, és azokat a végső határozat ezen intézmény által való meghozataláig nem hajtják végre (lásd ebben az értelemben különösen: 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49. pont; 2006. június 1-jei P & O European Ferries [Vizcaya] és Diputación Foral de Vizcaya kontra Bizottság ítélet, C-442/03 P és C-471/03 P, EU:C:2006:356, 110. pont).

93 Ugyanakkor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 83. pontjában rámutatott, amennyiben a Bizottság a támogatási rendszer fennállásának értékelése során az e rendszer elfogadását követően összegyűjtött adatok alapján lenne köteles ellenőrizni, hogy a szóban forgó rendszer alapján valamennyi későbbi adóévben ténylegesen sor került-e előny biztosítására, vagy hogy az egyes adóévekben megvalósuló előnyök a más adóévekben megállapított hátrányok révén kompenzálásra kerültek-e, előnyben részesítenék a támogatási rendszereket az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján rájuk háruló kötelezettség megsértésével bevezető tagállamokat azon tagállamokhoz képest, amelyek teljesítik e kötelezettséget.

94 Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 55. pontjában a tényállás általa lefolytatott, a jelen ítélet 81. pontja hivatkozott szabad mérlegelése keretében megállapította – a vitatott intézkedésből eredő támogatási rendszer, amennyiben az az e rendszer igénybevételére jogosult egyes kluboknak – köztük az FCB-nek – biztosította, hogy azok kivételes jelleggel továbbra is nonprofit szervezetként működhessenek, az elfogadásának időpontjától kezdve lehetővé tette számukra, hogy az SAS-ként működő klubokra alkalmazandó adómértékhez képest kedvezményes adómértékben részesüljenek.

95 A szóban forgó támogatási rendszer ezáltal az elfogadásának időpontjától kezdve alkalmas volt arra, hogy előnyben részesítse a nonprofit szervezetként működő klubokat az SAS-ként működő klubokkal szemben, ily módon olyan előnyt biztosított számukra, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozhat.

96 Kétségtelen, hogy az sem képezi vita tárgyát, hogy ezen időponttól kezdődően e rendszer a rendkívüli nyereség újbóli befektetése tekintetében az SAS-ekre alkalmazandónál alacsonyabb levonási mértéket írt elő.

97 Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 86–93. pontjából következik, e körülmény nem kérdőjelezheti meg azt a következtetést, amely szerint a szóban forgó támogatási rendszer az elfogadásának időpontjától kezdődően előnyt biztosított a kedvezményezettjei számára.

98 A szóban forgó levonásnak – amely kétségtelenül a szóban forgó támogatási rendszer által előírt kedvezményes adómértékkel összefüggésben utólagosan bekövetkező, változó és véletlenszerű körülményektől, és különösen azon kérdés eldöntésétől függ, hogy az említett levonás kiegyenlíti-e

ezen kedvezményes adómértéket – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alkalmazásával összefüggésben történő vizsgálata ugyanis nem folytatható le az említett rendszer elfogadásának időpontjában az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, éves szinten alkalmazandó adótámogatási rendszer vonatkozásában, mivel e hatás kizárólag az egyes későbbi adóévek végén nyilvánul meg, ellenkező esetben előnyben részesülnének az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésével bevezetett kötelezettség megsértésével végrehajtott támogatási rendszerek.

99 Ez még inkább így van, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 112. és 113. pontjában lényegében rámutatott, amikor – mint a jelen ügyben is – a szóban forgó támogatási programot határozatlan időre történő alkalmazásra szánják, így az adójóváírás formájában történő halasztásnak az esetleges – az FCB és a Spanyol Királyság által hangsúlyozott – lehetőségeit figyelembe véve soha nem zárható ki teljesen, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 60. pontjában maga is hangsúlyozta, hogy a szóban forgó adólevonás a vitatott intézkedés olyan időbeli kiegyenlítődését eredményezi, amely valamely későbbi időpontban alkalmas lehet a kedvezményes adómérték ellensúlyozására. Így csak akkor állapítható meg véglegesen, hogy e levonás ténylegesen semlegesítette-e a kedvezményes adómérték alkalmazását, amikor az ilyen rendszer véglegesen megszűnik, ha annak megszűnésére valaha egyáltalán sor kerül.

100 Ebben az összefüggésben – ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 65., 66. és 69. pontjában hangsúlyozott – csekély jelentőséggel bír, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás, figyelemmel különösen a játékosátigazolásokra, kiemelt jelentőséggel bír a hivatásos labdarúgó-ágazatban, amit az FCB a tárgyaláson szintén hangsúlyozott. Amint ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, ez a körülmény egyáltalán nem alkalmas arra, hogy befolyásolja az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk alkalmazási feltételeit (lásd ebben az értelemben: 2006. július 18-i Meca-Medina és Majcen kontra Bizottság ítélet, C-519/04 P, EU:C:2006:492, 28. pont).

101 Ebből következően, annak a jogilag megkövetelt módon való bizonyítása érdekében, hogy a szóban forgó támogatási rendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára, a Bizottság a vitatott határozatban nem volt köteles megvizsgálni sem a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás hatását, sem az adójóváírás formájában történő halasztás lehetőségeinek a hatását, sem pedig különösen azt, hogy ezen adólevonás vagy e lehetőségek semlegesítik-e a kedvezményes adómértékből eredő előnyt. Az ilyen semlegesítés lehetőségéből nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a Bizottság nem állapíthatta meg támogatási rendszer fennállását, sem pedig arra, hogy egyébként az egyedi támogatások visszatérítettését sem rendelhette el, amennyiben azokat e program alapján a vitatott határozat elfogadásától kezdődően egyes adott adóévek tekintetében nyújtották a kedvezményezett kluboknak. A Bizottságnak ugyanis éppen az e támogatási rendszer alapján nyújtott támogatás esetleges visszatérítettésének szakaszában kell figyelembe vennie e hatásokat, amikor meg kell határozni azon támogatás pontos összegét, amelyben a kedvezményezett ténylegesen részesült.

102 Ebből következően meg kell állapítani, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott ítélet 59. és 67. pontjában úgy ítélte meg, hogy a Bizottság köteles volt ilyen vizsgálat lefolytatására, anélkül hogy e tekintetben figyelembe kellene venni a Bizottság által a válaszához csatolt, többek között az FCB átutalásaira vonatkozó dokumentumot, sem pedig az általa a vitatott határozat terjedelmével, illetve a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonásra vonatkozó tényállással vagy nemzeti jogi rendelkezésekkel összefüggésben benyújtott azon információkat, amelyek elfogadhatóságát az FCB vitatja.

103 E téves jogalkalmazásból következően a Törvényszék akkor is tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott ítélet 59. pontjában azt kifogásolta, hogy a Bizottság nem hívta fel a Spanyol Királyságot az e hatás értékelését lehetővé tévő releváns információk benyújtására.

104 Másfelől a fentiekből az következik, hogy a Törvényszék akkor is tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott ítélet 72–75. pontjában megállapította, hogy a vitatott intézkedésből eredő támogatási rendszer és a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítéletben (C-81/10 P, EU:C:2011:811) szereplő támogatási program közötti különbségek akadályát képezték a Bíróság által többek között az ezen ítélet 19–24. pontjában tett megállapítások jelen ügyben való alkalmazásának. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása szempontjából nem releváns ténybeli különbségeken túl ugyanis az említett ítélet – amint az különösen a jelen ítélet 86. és 87. pontjából kitűnik – egyúttal olyan támogatási rendszerre vonatkozott, amely elfogadásának időpontjától kezdve előnyt biztosított a kedvezményezettjének azáltal, hogy kedvezményes adómértéket biztosított számára, még akkor is, ha a Bizottság nem tudta előre és minden adóévre vonatkozóan meghatározni az e rendszerhez kapcsolódó adóztatás pontos mértékét.

105 A Spanyol Királyság által mind a beadványaiban, mind a tárgyaláson kifejtett, a tagállamok adójogi autonómiájára alapított érvelés egyáltalán nem kérdőjelezheti meg e megállapításokat. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében ugyanis a tagállamok a közvetlen adóztatás területén kötelesek hatáskörüket az uniós jog (lásd ebben az értelemben: 2019. október 24-i Étát belge ítélet, C-35/19, EU:C:2019:894, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és különösen az EUM-Szerződés által az állami támogatások területén bevezetett szabályok tiszteletben tartásával gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 25., 29. és 36. pont). A tagállamoknak tehát e hatáskörük gyakorlása során tartózkodniuk kell az EUMSZ 107. cikk értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősíthető intézkedések elfogadásától.

106 Mindezen indokok alapján a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni annyiban, amennyiben az helyt ad az első fokon előterjesztett második jogalapnak, és ebből következően hatályon kívül helyezi a vitatott határozatot.

A Törvényszékhez benyújtott keresetről

107 Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikke első bekezdésének második mondata értelmében a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, ha azt a per állása megengedi.

108 A jelen ügyben – figyelemmel különösen arra a körülményre, hogy az FCB által a T-865/16. sz. ügyben benyújtott megsemmisítés iránti kereset olyan jogalapokra épül, amelyek a Törvényszék előtt kontradiktórius vita tárgyát képezték, és amelyek vizsgálata nem igényli semmiféle további pervezető intézkedés elfogadását vagy az iratok elemzését – a Bíróság úgy véli, hogy a per állása megengedi a jogvita eldöntését, továbbá hogy arról érdemben kell dönteni (lásd analógia útján: 2020. szeptember 8-i Bizottság és Tanács kontra Carreras Sequeros és társai ítélet, C-119/19 P és C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. pont) az előtte folyamatban lévő jogvita korlátain belül (lásd ebben az értelemben: 2008. július 1-jei Chronopost és La Poste kontra UFEX és társai ítélet, C-341/06 P és C-342/06 P, EU:C:2008:375, 134. pont).

109 E kereset a jelen ítélet 8. pontjában felsorolt öt jogalapon alapul. Mivel a Törvényszék e jogalapok közül az elsőt elutasította, anélkül hogy az FCB vagy a Spanyol Királyság csatlakozó fellebbezés keretében vitatta volna a megtámadott ítélet e részének megalapozottságát, ezen ítéletnek a Bíróság által való hatályon kívül helyezése nem kérdőjelezi meg ez utóbbi ítéletet abban a részében, amelyben a Törvényszék elutasította ezt a jogalapot (lásd analógia útján: 2008. július 1-jei Chronopost és La Poste kontra UFEX és társai ítélet, C-341/06 P és C-342/06 P, EU:C:2008:375, 138. pont).

110 Az eljárási szabályzat 178. cikkének (1) bekezdése ugyanis úgy rendelkezik, hogy a csatlakozó fellebbezésben foglalt kérelmeknek a Törvényszék határozata egészben vagy részben történő hatályon kívül helyezésére kell irányulniuk, anélkül hogy e kérelmek terjedelmét – ellentétben e szabályzatnak a

fellebbezésben foglalt kérelmekre vonatkozó 169. cikke (1) bekezdésével – a Törvényszék határozata rendelkező részében szereplő döntésére korlátoznák. Ebből az következik, hogy a jelen ügyben az FCB-nek és a Spanyol Királyságnak lehetősége lett volna csatlakozó fellebbezés benyújtására, amelyben vitathatta volna az első fokon előterjesztett első jogalap Törvényszék általi elutasítását. Ilyen csatlakozó fellebbezés hiányában a megtámadott ítélet jogerőre emelkedett abban a részében, amelyben a Törvényszék elutasította az első fokon előterjesztett első jogalapot.

111 E körülmények között kizárólag az FCB által első fokon előterjesztett négy másik jogalapot kell megvizsgálni.

A második, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapról, amennyiben a Bizottság az előny fennállása vonatkozásában mérlegelési hibát követett el, és amennyiben az említett előny fennállásának a vizsgálata során megsértette a megfelelő ügyintézés elvét

A felek érvei

112 A Spanyol Királyság által támogatott FCB azt kifogásolja, hogy a Bizottság azt állapította meg, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előnyt biztosított a számára. A Bizottság ugyanis formálisan hasonlította össze a részvénytársaságokra és a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adómértékeket, anélkül azonban, hogy megvizsgálta volna azon adólevonások terjedelmét, amelyek igénybevételére az előbbiek és az utóbbiak jogosultak. Ebből következően nem vizsgálta, hogy az érintett időszakban a szóban forgó négy labdarúgóklubra vonatkozó tényleges adómérték előnyt biztosított-e számukra. Márpedig az adómértékek és alkalmazandó adólevonások együttes hatásainak az összehasonlító vizsgálata nyilvánvalóvá tette, hogy a szóban forgó rendszer az SAS-ekre alkalmazandó rendszerhez képest hátrányosan érintette az FCB-t. A Bizottság ily módon megsértette az őt terhelő azon kötelezettséget, hogy az ügy valamennyi releváns körülményre kiterjedő, teljes körű és pártatlan vizsgálatot folytasson le. Ebből következően a verseny torzulásának hiányában megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését is, továbbá megsértette az ártatlanság vélelmét.

113 A Bizottság nem ért egyet ezzel az érveléssel.

A Bíróság álláspontja

114 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy a lényegében a jelen ítélet 79–106. pontjában kifejtett okokból annak a jogilag megkövetelt módon való bizonyításához, hogy a vitatott intézkedésből eredő támogatási rendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára, a Bizottság a vitatott határozatban nem volt köteles a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó adólevonás hatásának, és különösen az arra vonatkozó kérdésnek a vizsgálatára, hogy e hatás semlegesíti-e a kedvezményes adómértékből eredő előnyt. Ebből következően a Bizottságnak e határozat elfogadásával összefüggésben nem volt feladata, hogy a Spanyol Királyságtól olyan releváns információk benyújtását kérje, amelyek lehetővé teszik ezen értékelés lefolytatását.

115 A Bizottság tehát az említett határozat (68) preambulumbekezdésében helyesen vélte úgy, hogy a rendkívüli nyereség újbóli befektetése után járó, nonprofit szervezetekre alkalmazandó adólevonást nem kell figyelembe venni annak megállapítása során, hogy a vitatott intézkedés előnyt biztosított-e a kedvezményezettjei számára, arra tekintettel, hogy e levonás – mivel azt kizárólag bizonyos, nem folyamatosan fennálló feltételek között biztosították – nem volt alkalmas arra, hogy minden adóév tekintetében szisztematikusan semlegesítse a kedvezményes adómérték által biztosított előnyt. Amint arra a Bizottság ugyanezen határozat (95) preambulumbekezdésében helyesen rámutatott, az említett

levonás esetleges hatását ezzel szemben a visszatéríttetési eljárás keretében eseti alapon kell figyelembe venni annak érdekében, hogy minden egyes adóév vonatkozásában meghatározásra kerüljön a visszatérítttetendő támogatás pontos összege.

116 Ami az FCB-nek a verseny torzítása hiányára és az ártatlanság vélelme megsértésére alapított azon állításait illeti, amelyek kapcsán a Törvényszék a megtámadott ítélet 39. és 40. pontjában foglalt állást, meg kell állapítani, hogy azok egyáltalán nem önálló megfontoláson alapulnak, hanem teljes egészében keverednek a második jogalap alátámasztására felhozott többi érvvel, amelyek valamely előny fennállására vonatkozó értékelési hibára és a megfelelő ügyintézés elvének a megsértésére vonatkoznak. Ezeket az állításokat tehát ugyanezen indokok alapján el kell utasítani.

117 A fentiekre tekintettel a második jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

A harmadik, a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének megsértésére alapított jogalapról

A felek érvei

118 Az FCB arra hivatkozik, hogy a Bizottság a vitatott határozatban megsértette a bizalomvédelem elvét, amennyiben elrendelte a szóban forgó támogatás visszatérítttetését. Az FCB ugyanis hivatkozhatott volna a szóban forgó általános jellegű adórendszer jogszerűségébe vetett jogos bizalomra, amely alól e klub egyébként nem vonhatta ki magát, figyelemmel egyrészt a spanyol adóhatóságok fellépésére, amely hatóságok az általuk azon időszakban lefolytatott különböző vizsgálatok alatt, amelynek során a Bizottság az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk szerinti eljárást folytatta le, továbbra is alkalmazták a nonprofit szervezetekre alkalmazandó adózási rendszert, másrészt pedig az eljárás nyilvánvalóan túlzott időtartamára, mivel a panasz kézhezvételétől a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáig több mint négy év telt el, és további több mint 30 hónapra volt szükség a vitatott határozat meghozatalára. Másfelől figyelembe kell venni az említett eljárás kivételes jellegét, amelyet csak az európai ombudsman fellépését követően indítottak meg.

119 A Bizottság nem ért egyet ezzel az érveléssel.

A Bíróság álláspontja

120 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, figyelembe véve a Bizottság által az állami támogatások felett az EUMSZ 108. cikk alapján gyakorolt ellenőrzés imperatív jellegét, egyrészt a támogatás kedvezményezett vállalkozásai főszabály szerint csak akkor bízhatnak jogosan a támogatás szabályszerűségében, ha azt az e cikkben előírt eljárás betartásával nyújtották, másrészt pedig egy gondos gazdasági szereplőnek rendszerint meg kell tudni bizonyosodnia arról, hogy ezt az eljárást betartották-e. Különösen, ha a támogatást a Bizottsághoz való előzetes bejelentés nélkül hajtották végre, és így az az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése értelmében jogellenes, a támogatás kedvezményezettjének ebben az időpontban nem állhat fenn jogos bizalma arra vonatkozóan, hogy a támogatást szabályszerűen nyújtották (2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 98. pont; 2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 145. pont). Ez mind az egyedi támogatások, mind pedig a támogatási program keretében nyújtott támogatások esetében érvényes (2020. április 30-i Nelson Antunes da Cunha ítélet, C-627/18, EU:C:2020:321, 46. pont).

121 Ennélfogva, mivel a jelen ügyben a Spanyol Királyság részéről nem került sor a vitatott intézkedésnek az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján való bejelentésére, az FCB semmilyen körülmények között nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvének megsértésére.

122 Közelebbről, anélkül hogy állást kellene foglalni az eljárás időtartamának állítólagos túlzott hosszúságáról, hangsúlyozni kell, hogy mivel e tagállam ily módon nem tette lehetővé a Bizottság számára ezen intézkedésnek az EUMSZ 107. cikkre tekintettel való értékelését, semmilyen információ nem vezethető le ezen eljárás időtartamából arra vonatkozóan, hogy ezen intézkedés összeegyeztethető-e ezzel a rendelkezéssel.

123 Végül a jogbiztonság elvének az állítólagos megsértését illetően meg kell állapítani, hogy jóllehet az FCB a harmadik jogalapjának címében formálisan ezen elv megsértésére hivatkozik, nem hoz fel egyetlen különálló érvet sem, amely alkalmas lenne az ilyen jogsértés bizonyítására.

124 Ebből következően a harmadik jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

A negyedik, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapról, amennyiben a Bizottság nem vette figyelembe azt a körülményt, hogy a vitatott intézkedést az adórendszer belső logikája igazolta

A felek érvei

125 A Spanyol Királyság által támogatott FCB arra hivatkozik, hogy a nonprofit szervezetekre és a részvénytársaságokra vonatkozó eltérő adózási rendszerek fennállását a spanyol adórendszer belső logikája igazolja. Míg ugyanis az előbbiek nem osztják fel nyereségüket a tagjaik között, az utóbbiak – épp ellenkezőleg – a tagjaik között felosztandó ilyen nyereséget elérésére törekednek. Az ilyen eltérő adózási rendszer fennállása tehát a hivatásos labdarúgó-ágazatban is indokolt. Márpedig a Bizottság az EUMSZ 296. cikk alapján őt terhelő indokolási kötelezettség megsértésével nem fejti ki, hogy miként lenne ez másként ebben az ágazatban.

126 A Bizottság nem ért egyet ezzel az érveléssel.

A Bíróság álláspontja

127 Meg kell állapítani, hogy ellentétben az FCB által a negyedik jogalapjának alátámasztása érdekében kifejtett érvelésben szereplő feltevésekkel, a vitatott intézkedés, amelyet a Bizottság a határozatában az EUMSZ 107. cikkre tekintettel vizsgált meg, nem a nonprofit szervezetekre és a részvénytársaságokra vonatkozó eltérő adózási rendszer spanyol jogban való fennállására, hanem a nonprofit szervezetekre vonatkozó rendszer személyi hatályának a hivatásos sportágazaton belül való leszűkítésére irányul, amely e gazdasági társasági formához való hozzáférés tekintetében a hivatásos labdarúgóklubok közötti eltérő bánásmód fennállásához vezet, és amely ebből következően az e klubok közötti adózási rendszerbeli eltérést vezet be aszerint, hogy a klubok kötelesek voltak-e részvénytársasággá alakulni, vagy kivételes jelleggel továbbra is nonprofit szervezetként működhetnek tovább.

128 Ebből következően a negyedik jogalapot, amennyiben az olyan intézkedés igazolására irányul, amely nem azonos a vitatott határozat tárgyát képező intézkedéssel, mint hatástalant el kell utasítani.

Az ötödik, az EUMSZ 108. cikk megsértésére, valamint a 2015/1589 rendelet 21–23. cikkére alapított jogalapról, amennyiben a Bizottság létező támogatás visszatéríttetését rendelte el, és nem tartotta tiszteletben az ilyen típusú támogatásokra vonatkozó eljárást

A felek érvei

129 A Spanyol Királyság által támogatott FCB arra hivatkozik, hogy a Bizottság hibát követett el, amikor nem állapította meg, hogy a vitatott intézkedés a 2015/1589 rendelet 1. cikke b) pontjának i. alpontja értelmében vett „létező támogatásnak" minősül, mivel azon eltérő bánásmód, amelyben a hivatásos labdarúgó-ágazatban a részvénytársaságok és nonprofit szervezeteket a rájuk alkalmazandó kedvezményes adómérték tekintetében részesülnek, már a Spanyol Királyság Európai Közösségekhez való csatlakozásának 1986. január 1-jei időpontja óta fennáll. Az e csatlakozás időpontjában hatályban lévő társasági adóról szóló törvény, vagyis az 1978. december 27-i Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló 61/1978. sz. törvény; (a BOE 1978. december 30-i 312. száma, 29429. o.) alapján ugyanis már bevezetésre kerültek eltérő adózási rendszerek e társaságokra és szervezetekre vonatkozóan. Következésképpen a Bizottság az EUMSZ 108. cikk alapján nem rendelheti el a támogatás visszatérítttetését. E rendelet 21–23. cikkének megfelelően a Bizottság ezzel szemben megállapíthatta volna, hogy a vitatott intézkedés a belső piaccal összeegyeztethetetlen létező támogatásnak minősül, és adott esetben megvizsgálhatta volna az e támogatás megszüntetése szempontjából szükséges intézkedéseket.

130 A Bizottság nem ért egyet ezzel az érveléssel.

A Bíróság álláspontja

131 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikke b) pontjának i. alpontja értelmében „létező támogatás" minden olyan támogatás, amely az EUM-Szerződésnek az érintett tagállamokban történő hatálybalépését megelőzően már létezett, és amely e Szerződésnek az érintett tagállamokban történő hatálybalépését követően is alkalmazható.

132 Ezenkívül e rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében valamely létező támogatás módosítását „új támogatásnak" kell tekinteni, amely az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettség hatálya alá tartozik. A 2015/2282 rendelettel módosított 794/2004 rendelet 4. cikke (1) bekezdésének első mondata e tekintetben pontosítja, hogy a 659/1999 rendelet 1. cikkének c) pontja alkalmazásában létező támogatás módosítása alatt – a tisztán formai vagy adminisztratív jellegű módosítások kivételével – minden olyan változtatás értendő, amely nem befolyásolhatja a támogatási intézkedés belső piaccal való összeegyeztethetőségének értékelését.

133 A jelen ügyben kétségtelenül nem vitatott, hogy a nonprofit szervezetekre alkalmazandó kedvezményes adómérték már a Spanyol Királyságnak az Európai Gazdasági Közösséghez való 1986. január 1-jei csatlakozását megelőzően létezett.

134 Ugyanakkor, amint arra a Bizottság a vitatott határozat (79) preambulumbekezdésében rámutatott, a 10/1990. sz. törvény által e csatlakozást követően előírt módosítás különbségtételt vezetett be a hivatásos sportágazatban, mivel általánosságban megtagadta a hivatásos labdarúgóklubokkal szemben annak lehetőségét, hogy nonprofit szervezetként működjenek, az ezen eltérésre jogosult négy labdarúgóklub esetében ugyanakkor fenntartotta e lehetőséget, valamint az ahhoz kapcsolódó adózási rendszert.

135 Ezáltal az 10/1990. sz. törvény ugyanazon ágazaton belül olyan adózási szempontú különbségtételt vezetett be, amely nem tisztán formális vagy közigazgatási jellegű.

136 Közelebbről, meg kell állapítani, hogy e módosítás befolyásolhatja a vitatott intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésével való összeegyeztethetőségére vonatkozó értékelést, mivel azáltal, hogy az abból következő előnyös adójogi bánásmódot kizárólag bizonyos hivatásos labdarúgóklubokra korlátozza, érintheti a Spanyol Királyság arra vonatkozó lehetőségét, hogy a sport elősegítésének a vitatott határozat (85) és (86) preambulumbekezdésében vizsgált céljára figyelemmel a szóban forgó támogatási rendszer összeegyeztethetőségére az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése szerinti közös érdekű célkitűzésként hivatkozzon.

137 Ebből következően az ötödik jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

138 Mivel a Bíróság egyik kereseti jogalapnak sem adott helyt, következésképpen a keresetet el kell utasítani.

A költségekről

139 Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, vagy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.

140 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése értelmében – amely az ugyanezen szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó – a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

141 A jelen ügyben az FCB-t, mivel pervesztes lett, és mivel a Bizottság a Törvényszék előtt kérte az FCB-nek a költségek viselésére kötelezését, a Bíróság előtt azonban nem, kötelezni kell a Bizottság részéről a Törvényszék előtti eljárással összefüggésben felmerült költségek viselésére, míg a Bizottság maga viseli a jelen fellebbezéssel összefüggésben felmerült saját költségeit.

142 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése alapján, amelyet ezen szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen a Törvényszék előtt indított keresettel összefüggésben beavatkozó félként eljáró és a Bíróság előtti eljárásban részt vevő Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2019. február 26-i Fútbol Club Barcelona kontra Bizottság ítéletét (T-865/16, EU:T:2019:113) hatályon kívül helyezi, amennyiben az helyt ad az első fokon előterjesztett második jogalapnak, és megsemmisíti a Spanyolország által bizonyos labdarúgóklubok javára nyújtott SA.29769 (2013/C) (korábbi 2013/NN) állami támogatásról szóló 2016. július 4-i (EU) 2016/2391 bizottsági határozatot.

2) A Bíróság a Fútbol Club Barcelona által a T-865/16. sz. ügyben a 2016/2391 határozat megsemmisítése iránt benyújtott keresetet elutasítja.

3) A Fútbol Club Barcelona a saját költségein felül viseli az Európai Bizottság részéről az Európai Unió Törvényszéke előtti eljárással összefüggésben felmerült költségeket.

4) Az Európai Bizottság maga viseli a jelen fellebbezéssel összefüggésben felmerült saját költségeit.

5) A Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.

Aláírások