Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE
od 15. listopada 2020.[1]

Predmet C-362/19 P

Europska komisija
protiv

Fútbol Club Barcelona

„Žalba – Državne potpore – Potpora dodijeljena u korist određenih profesionalnih nogometnih klubova – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Pojam ‚prednost' – Sustav potpora – Povlaštena stopa poreza koja se primjenjuje samo na klubove koji su ovlašteni koristiti status neprofitnog subjekta – Porezni odbitak koji je manje povoljan – Učinak"

1. Ovaj predmet odnosi se na žalbu koju je podnijela Europska komisija, a kojom ta institucija od Suda zahtijeva da ukine presudu od 26. veljače 2019., Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113), kojom je Opći sud Europske unije povodom tužbe Fútbol Cluba Barcelona (u daljnjem tekstu: FC Barcelona) poništio Odluku (EU) 2016/2391 od 4. srpnja 2016. o državnoj potpori SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) koju provodi Španjolska za određene nogometne klubove[2] (u daljnjem tekstu: sporna odluka).

2. U pobijanoj presudi Opći sud je u biti prigovorio Komisiji da u okviru analize poreznog sustava koji se primjenjuje na nogometne klubove za koje je ona smatrala da su korisnici određene državne potpore, nije u dovoljnoj mjeri ispitala važnost odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, koji se predviđa tim sustavom, kako bi utvrdila postoji li prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Opći sud također je prigovorio Komisiji da tijekom ispitnog postupka nije zatražila dovoljno informacija u tom pogledu.

3. Ovaj predmet omogućit će Sudu da pojasni vrstu analize koju Komisija treba provesti i čimbenike koje ona treba uzeti u obzir kako bi utvrdila postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, osobito u slučajevima sustava poreznih izuzeća koji predviđaju povlaštenu stopu poreza za subjekte na koje se primjenjuje taj sustav.

I. Činjenice iz kojih proizlazi spor

4. U skladu s Leyem 10/1990 del Deporte (Zakon 10/1990 o sportu) od 15. listopada 1990.[3] (u daljnjem tekstu: Zakon 10/1990), svi su se španjolski profesionalni sportski klubovi obvezni preoblikovati u sportska dionička društva (u daljnjem tekstu: SDD). Svrha zakona bila je potaknuti odgovornije upravljanje djelatnošću sportskih društava prilagodbom njihova pravnog oblika.

1 Izvorni jezik: talijanski

2 SL 2016., L 357, str. 1.

3 BOE br. 249 od 17. listopada 1990., str. 30397.

5. U svojoj sedmoj dodatnoj odredbi, međutim, Zakon 10/1990 predviđao je izuzeće za profesionalne nogometne klubove koji su u godinama prije donošenja tog zakona ostvarili pozitivan rezultat. To izuzeće predviđalo je za navedene klubove mogućnost da nastave poslovati u obliku sportskih klubova. Jedini profesionalni nogometni klubovi obuhvaćeni tim izuzećem bili su FC Barcelona i još tri kluba (Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid Club de Fútbol, u daljnjem tekstu: Real Madrid) te su svi oni iskoristili navedenu mogućnost.

6. Za razliku od SDD-ova, sportski klubovi su neprofitne pravne osobe na koje se po toj osnovi primjenjuje posebna stopa za oporezivanje njihovih prihoda. Ta stopa ostala je do 2016. niža od stope koja se primjenjivala na SDD-ove.

7. Dopisom od 18. prosinca 2013. Europska komisija obavijestila je Kraljevinu Španjolsku o svojoj odluci da pokrene postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u vezi s mogućim povlaštenim poreznim statusom priznatim profesionalnim nogometnim klubovima na koje se primjenjuje sustav oporezivanja neprofitnih subjekata, u odnosu na one na koje se primjenjuje sustav SDD-ova.

8. Spornom odlukom Komisija je utvrdila da je Kraljevina Španjolska Zakonom 10/1990 nezakonito uvela potporu u obliku povlaštene stope poreza na dobit za određene nogometne klubove, odnosno konkretno za FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid, čime se krši članak 108. stavak 3. UFEU-a[4]. Komisija je zaključila i da taj program nije bio u skladu s unutarnjim tržištem te je, slijedom toga, naložila Kraljevini Španjolskoj da ga obustavi i od korisnika povrati razliku između poreza na dobit koji su platili i poreza na dobit koji bi morali platiti da su imali pravni oblik SDD-a, počevši od porezne godine 2000., isključujući pretpostavku da je konkretno riječ o potpori *de minimis*[5].

II. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

9. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 7. prosinca 2016., u kojoj je istaknuo pet tužbenih razloga, FC Barcelona pokrenuo je postupak za poništenje sporne odluke.

10. Nakon što je odbio prvi tužbeni razlog koji je istaknuo FC Barcelona[6], Opći sud prihvatio je u pobijanoj presudi drugi razlog u pogledu, s jedne strane, pogreške u ocjeni kojom se povređuje članak 107. stavak 1. UFEU-a, glede činjenice postoji li u ovom slučaju prednost i, s druge strane, povrede načela dobre uprave u ispitivanju postojanja navedene prednosti.

11. U tom pogledu, Opći sud prije svega je smatrao da u svrhu ocjene je li mjera uvedena Zakonom 10/1990 mogla dodijeliti prednost, različite elemente sustava oporezivanja neprofitnih subjekata treba ocjenjivati zajedno jer čine *neodvojivu cjelinu* koju Zakon 10/1990 nije izmijenio, nego je to učinio samo s obzirom na njezino osobno područje primjene[7].

12. Stoga je Opći sud smatrao da valja ispitati je li Komisija u spornoj odluci u dovoljnoj mjeri obrazložila da je sustav oporezivanja neprofitnih subjekata u cjelini takve naravi da stavlja njegove korisnike u povoljniji položaj nego da su morali poslovati u obliku SDD-a[8].

4 Članak 1. sporne odluke

5 Vidjeti članak 2. i članak 4. stavke 1. i 4. sporne odluke.

6 Prvi tužbeni razlog koji je istaknuo FC Barcelona odnosio se na povredu članka 49. UFEU-a u vezi s člancima 107. i 108. UFEU-a, kao i članka 16. Povelje o temeljnim pravima. Vidjeti točke 25. do 37. pobijane presude.

7 Vidjeti točku 53. pobijane presude (moje isticanje).

8 Točka 54. pobijane presude

13. Opći sud najprije je utvrdio da su četiri kluba korisnika spornog programa tijekom predmetnog razdoblja doista primjenjivala povlaštenu nominalnu poreznu stopu u odnosu na klubove koji posluju u obliku SDD-a [9]. Međutim, Opći sud također je naveo da je tijekom upravnog postupka Real Madrid istaknuo da je porezni odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti bio viši za SDD-ove nego za neprofitne subjekte i da taj odbitak, ovisno o okolnostima, može biti vrlo visok [10].

14. Opći sud istaknuo je da je Komisija u spornoj odluci isključila da relativna prednost koja proizlazi iz više gornje granice za porezne odbitke, a koja se primjenjuje na SDD-ove, može činiti protutežu povlaštenoj poreznoj stopi čiji su korisnici neprofitni subjekti jer, s jedne strane, nije dokazano da je taj sustav poreznih odbitaka „u načelu i u dugoročnom smislu […] povoljniji" i, s druge strane, da se porezni odbitak daje „samo u određenim uvjetima koji nisu uvijek primjenjivi" [11].

15. U tim okolnostima Opći sud smatrao je da Komisija, na kojoj leži teret dokazivanja postojanja prednosti koja proizlazi iz sustava oporezivanja neprofitnih subjekata, čiji se različiti elementi u ovom slučaju ne mogu odvojiti, nije mogla utvrditi da postoji takva prednost bez dokazivanja da ograničenje poreznih odbitaka na manje povoljnu razinu za neprofitne subjekte nego za SDD-ove nije kompenziralo prednost dobivenu od niže nominalne porezne stope [12]. U tom pogledu Opći sud istaknuo je da je Komisija mogla slobodno zatražiti, u granicama svojih istražnih obveza u okviru upravnog postupka, informacije koje su relevantne za ocjenu koju treba izvršiti u tom pogledu [13].

16. Što se tiče utvrđenja uvjetovanosti primjene poreznog odbitka, Opći sud smatrao je da ona nije dovoljna kako bi se moglo utvrditi da postoji prednost. U tom pogledu taj sud istaknuo je, s jedne strane, da porezni odbitak sam po sebi može predstavljati potporu, što opravdava, bez obzira na njegovu uvjetovanost, da ga se uzme u obzir u okviru ispitivanja postojanja prednosti. S druge strane, taj sud istaknuo je da s obzirom na to da u spornoj odluci ne postoji analiza mogućnosti prijenosa poreznih odbitaka, u toj odluci nedostaje ocjena mogućeg vremenskog ujednačavanja učinaka tog poreznog mehanizma kojim bi se mogla kompenzirati navodno nepostojanje „trajnosti" na koje se pozvala Komisija [14].

17. S obzirom na prethodno navedeno, Opći sud utvrdio je da Komisija nije u dovoljnoj mjeri dokazala da je spornom mjerom dodijeljena prednost njezinim korisnicima.

18. Slijedom toga, Opći sud poništio je spornu odluku a da pritom nije ispitao druge argumente i tužbene razloge koje je istaknuo FC Barcelona.

III. Zahtjevi stranaka

19. Komisija svojom žalbom od Suda zahtijeva da ukine pobijanu presudu, vrati predmet na odlučivanje Općem sudu i da se naknadno odluči o troškovima.

20. FC Barcelona i Kraljevina Španjolska od Suda zahtijevaju da odbije Komisijinu žalbu i da joj naloži snošenje troškova postupka.

9 Točka 55. pobijane presude

10 Točka 57. pobijane presude

11 Točka 58. pobijane presude uz upućivanje na točku 68. sporne odluke

12 Točka 59. pobijane presude

13 *Ibidem*

14 Točka 60. pobijane presude

IV. Analiza žalbe

A. Kratki sažetak argumentacije stranaka

21. U svojoj žalbi Komisija ističe samo jedan žalbeni razlog koji se odnosi na povredu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Taj jedini razlog podijeljen je u dva dijela.

22. U prvom dijelu Komisija tvrdi da je Opći sud prilikom ocjene ispitivanja, koje ona treba provesti kako bi se utvrdilo pruža li se poreznim sustavom prednost njegovim korisnicima, počinio pogreške koje se tiču prava. Komisija prigovara Općem sudu jer je smatrao da nije potrebna samo analiza kriterija predmetnog sustava (poput povlaštene stope poreza) koji korisnika mjere stavljaju u povoljniji položaj u odnosu na druge poduzetnike na koje se primjenjuje opći sustav, nego i analiza nepovoljnih elemenata tog sustava koji ovise o okolnostima koje nisu povezane s tim sustavom i koje se mogu promijeniti u svakom poreznom razdoblju (poput poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti koji ovisi o odlukama o ulaganju koje donose poduzetnici korisnici), čak i kad su ti nepovoljni elementi nasumične prirode, kada ne mogu sustavno neutralizirati prednost i kad se ne mogu predvidjeti prilikom *ex ante* ispitivanja predmetnog poreznog sustava.

23. Kao prvo, Komisija ističe da se, suprotno onomu što je naveo Opći sud [15], spornom odlukom analizirao samo sustav potpora, a ne i pojedinačne potpore. Opći sud pogrešno je tumačio i spornu odluku i članak 1. točku (d) Uredbe 2015/1589 [16]. Slijedom toga, prema sudskoj praksi, Komisija je mogla samo analizirati opća obilježja poreznog sustava kako bi dokazala da postoje sastavni kriteriji državne potpore te nije bila dužna ispitati stvarno ostvarivanje predmetne potpore za svaki od klubova korisnika. Takvo konkretno ostvarivanje trebalo je utvrditi tek u trenutku povrata.

24. Kao drugo, Komisija tvrdi da iz sudske prakse proizlazi da kada analizira određenu nacionalnu mjeru koja može predstavljati državnu potporu, ona treba uzeti u obzir trenutak donošenja poreznog sustava koji se ispituje i izvršiti *ex ante* ocjenu kako bi utvrdila može li takav sustav pružiti određenu prednost. Naime, prilikom utvrđivanja postoji li državna potpora, s mjerom koja se izvršava bez prethodne prijave ne može se postupati na povoljniji način nego s prijavljenom mjerom.

25. Iz toga slijedi da je odlučujući element za analizu kriterija postojanja prednosti mogućnost da mjera pruži određenu prednost. Stoga, činjenica da se na temelju naknadnih informacija može dokazati da u određenom broju slučajeva prednost nije ostvarena, ne može biti odlučujuća za ocjenu postojanja prednosti i to tim više kada Komisija treba analizirati sustav potpora. Ako se tijekom određenog razdoblja prednosti koje proizlaze iz predmetnog sustava u potpunosti kompenziraju nedostacima, prednost onda nije ostvarena u tom razdoblju i stoga dotični korisnik za to konkretno razdoblje ne treba izvršiti nikakav povrat.

26. U skladu s tim načelima, primjena niže stope poreza na dobit na određene poduzetnike predstavljala bi prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, s obzirom na to da bi mogla izravno ili neizravno dati prednost tim poduzetnicima. Navedena prednost postojala bi svaki put kad bi ti poduzetnici ostvarili dobit koja predstavlja poreznu osnovicu.

27. Komisija priznaje da je u ovom slučaju sustav oporezivanja neprofitnih subjekata predviđao porezni odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti niži od onog koji se predviđao općim sustavom poreza na dobit. Međutim, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava prilikom ocjene povezanosti koja postoji između povoljnih i nepovoljnih elemenata sustava oporezivanja neprofitnih subjekata. Naime, kada posebni sustav podrazumijeva i određene nedostatke ili nepovoljne elemente koji se ostvaruju

15 Vidjeti zadnju rečenicu točke 69. pobijane presude.

16 Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.)

samo s obzirom na okolnosti koje nisu povezane s tim sustavom i koje se mijenjaju u svakom poreznom razdoblju, ti elementi ne mogu se smatrati elementima koji neutraliziraju prednost, osim ako nisu povezani s takvom prednošću na način koji osigurava neutraliziranje prednosti u svim poreznim razdobljima. Međutim, Komisija smatra da to nije slučaj u ovom predmetu.

28. Kao prvo, iako i porezna stopa i postotak odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti čine dio i općeg sustava i posebnog sustava neprofitnih subjekata, iznos odbitka ipak ovisi o čimbeniku koji se nalazi izvan tog sustava i koji ni na koji način nije povezan s primjenom porezne stope. Naime, on je povezan s politikom ulaganja koju donosi svaki klub u pogledu transfera igrača tijekom određenog razdoblja. Stoga je riječ o nasumičnom elementu koji nije povezan s prednošću koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza, čiji se učinak može ocijeniti samo u trenutku kada se ostvari prednost u svakom poreznom razdoblju. Suprotno tvrdnjama Općeg suda, taj element stoga nije moguće ocijeniti neodvojivo od primjene povlaštene stope poreza, koja sama po sebi pruža prednost klubovima koji su njezini korisnici.

29. Kao drugo, predmetni sustav ne može osigurati da nepovoljni elementi tog sustava sustavno neutraliziraju prednosti koje iz njega proizlaze. U ovom slučaju porezna stopa primjenjuje se na dobit, dok se odbitak temelji na reinvestiranju određene neočekivane dobiti, koja je konkretno u području nogometa u praksi rezultat transfera igračâ. Iz toga slijedi da dva predmetna elementa poreznog sustava nije moguće međusobno usporediti i da se stoga oni ne mogu neutralizirati.

30. Kao treće, stvarno ostvarivanje prednosti treba ocijeniti za svako porezno razdoblje u okviru godišnjeg poreza koji treba platiti i stoga se ono može mijenjati iz godine u godinu. Takvo ostvarivanje također uključuje i porezne kredite koje klubovi mogu iskoristiti tijekom svakog poreznog razdoblja i koje nije moguće utvrditi *ex ante*.

31. U drugom dijelu jedinog žalbenog razloga Komisija navodi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je pogrešno tumačio njezinu obvezu savjesnosti i njezin teret dokazivanja toga postoji li prednost. U točki 59. pobijane presude Opći sud pogrešno je Komisiji prigovorio da nije zatražila informacije koje bi joj omogućile da dokaže da ograničenje poreznih odbitaka na manje povoljnu razinu za neprofitne subjekte nego za SDD-ove nije kompenziralo prednost dobivenu od niže porezne stope. S obzirom na razmatranja iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga, taj dokaz nije bio potreban. Opći sud u biti zahtijeva da Komisija provede *ex post* ocjenu podataka nakon donošenja mjere. Naime, u trenutku donošenja predmetnog poreznog sustava u stvarnosti ne bi bilo moguće predvidjeti način na koji se niža porezna stopa povezuje s iznosom koji se može odbiti na temelju poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti. Međutim, *ex post* analiza ostvarivanja prednosti, kao što je ona koju u biti zahtijeva Opći sud, nije potrebna kako bi se utvrdilo da postoji prednost koja je nastala na temelju državne potpore. Stoga rješenje koje je primijenio Opći sud daje prednost sustavima potpora koji nisu prijavljeni u odnosu na prijavljene sustave potpora.

32. Naposljetku, Komisija osporava tvrdnje kojima FC Barcelona navodi da su određeni argumenti koje je ona istaknula bespredmetni. Prema Komisijinu mišljenju, iako FC Barcelona ta pitanja i argumente smatra bespredmetnima, u stvarnosti se poziva na njihovu nedopuštenost.

33. FC Barcelona najprije smatra da su određeni argumenti i dokazi koje je Komisija navela u svojoj žalbi bespredmetni. Kao prvo, tvrdi da se Komisija poziva na nove činjenice i dostavlja nove dokaze. Kao drugo, tvrdi da Komisija smatra da su dokazana činjenična pitanja koja su pobijanom presudom osporena. Osim toga, smatra da određene Komisijine tvrdnje u pogledu sporne odluke ne odražavaju stvarno stanje.

34. Što se tiče merituma, u odnosu na prvi dio Komisijinog jedinog žalbenog razloga FC Barcelona prije svega navodi da predmetna mjera ne predstavlja sustav potpora, nego pojedinačne potpore četirima točno određenim klubovima. Naime, Komisija je u spornoj odluci opisala mjeru koja je namijenjena samo četirima društvima, pri čemu je pojasnila da se nijedan drugi klub ne može koristiti tom mjerom.

35. Nadalje, FC Barcelona tvrdi da sustav oporezivanja neprofitnih subjekata nije dodijelio nikakvu prednost navedenim četirima klubovima. U pravnom smislu, španjolski porezni sustav osmišljen je sa svrhom porezne neutralnosti i kako bi, prema tome, stvarna porezna stopa koja se primjenjuje na neprofitne subjekte i na trgovačka društva bila jednaka. U praktičnom smislu, za postojanje prednosti odlučujući su učinci a ne pravni oblik i, prema sudskoj praksi, treba analizirati sve elemente predmetnog pravnog sustava, dakle i one koji dodjeljuju prednost i one kojima se ona kompenzira, kao i njihove kumulativne učinke.

36. U ovom slučaju obveza preoblikovanja u SDD-ove nije utjecala samo na poreznu stopu, nego i na iznose odbitaka koji se primjenjuju. Slijedom toga, kako bi se predmetna nacionalna mjera pravilno ocijenila nije trebalo uzeti u obzir samo indicije i dokaze na temelju kojih se može utvrditi postojanje državne potpore, nego i one koji dokazuju da ta državna potpora ne postoji. Komisija je stoga počinila dvostruku pogrešku prilikom ocjene postojanja prednosti: s jedne strane, ona se usredotočila na nominalnu poreznu stopu iako je relevantna bila stvarna porezna stopa; s druge strane, u slučajevima u kojima porezni sustav, kao što je predmetni, predviđa postojanje poreznih kredita čiji se učinci mogu rasporediti kroz više poreznih razdoblja, provedena analiza trebala se odnositi na srednjoročno i dugoročno razdoblje.

37. Što se tiče drugog dijela Komisijinog jedinog žalbenog razloga, FC Barcelona tvrdi da su obveze nepristranosti i savjesnosti Komisiji nalagale da analizira sve učinke mjere, uključujući one koji kompenziraju ili neutraliziraju moguću prednost.

38. Kao prvo, Komisija je pomiješala postojanje prednosti s određivanjem iznosa potpore. Pojam prednosti isti je za pojedinačne potpore i za sustave potpora. Sudska praksa ne ovlašćuje Komisiju da provede djelomičnu analizu učinaka mjere, tako da se u obzir uzimu samo učinci koji stvaraju prednost (kao što je nominalna porezna stopa), ali ne i učinci kojima se prednost kompenzira (kao što su to odbici). U spornoj odluci Komisija nije analizirala različita opća obilježja sustava poput primjenjivih odbitaka, uobičajenosti tih odbitaka na mjerodavnom tržištu ili relevantnosti poreznih kredita.

39. Kao drugo, potreba provođenja *ex ante* analize ne sprečava to da se ti odbici uzmu u obzir. Naime, Komisija je ovlaštena da od predmetne države članice zatraži procjenu učinaka mjere ili izračune njezinog učinka u prethodnim razdobljima. U slučaju mjera koje su provedene, ali koje nisu prijavljene, može se uzeti u obzir način na koji sustav funkcionira u praksi. U svakom slučaju, u spornoj odluci nije provedena nijedna *ex ante* analiza.

40. Kao treće, FC Barcelona smatra da iz Komisijine dužnosti da upravni postupak vodi savjesno i nepristrano proizlazi postojanje obveze da na isti način ocijeni elemente koji upućuju i na postojanje i na nepostojanje potpore. Komisija se zbog toga ne može usredotočiti samo na elemente koji dokazuju postojanje potpore. Ona je stoga trebala razmotriti stvarnu poreznu stopu, pri čemu je trebala uzeti u obzir odbitke koji su istaknuti tijekom upravnog postupka.

41. Kao četvrto, FC Barcelona ističe da Komisijin teret dokazivanja u pogledu toga postoji li prednost zahtijeva da se analiziraju svi kumulativni učinci mjere na korisnike. Stoga nije dovoljno analizirati samo nominalnu poreznu stopu. Osim toga, dokaz koji se temelji samo na usporedbi nominalnih stopa nije prikladan, s obzirom na to da se porezni sustav sastoji od skupa pravnih pravila koja obuhvaćaju i odbitke, pravila za izračun porezne osnovice i izuzeća. Ako se, kao u ovom slučaju, Komisiji iznese indicija koja potencijalno upućuje na to da ne postoji prednost, Komisija je dužna od dotične države članice pribaviti sve informacije koje su joj potrebne.

42. Kraljevina Španjolska prije svega napominje da pogreške prilikom ispitivanja prirode poreznih mjera kao državnih potpora mogu utjecati na institucionalnu ravnotežu koja je utvrđena Ugovorima, s obzirom na to da članak 107. UFEU-a Komisiji ne daje samostalnu normativnu ovlast u području poreza na dobit. Porezna stopa bitan je element pravnog sustava koji se odnosi na naplaćivanje poreza i obuhvaćen je poreznom autonomijom i nadležnošću država članica. Stoga bi preblago Komisijino ispitivanje narušilo nadležnosti država članica.

43. Nadalje, Kraljevina Španjolska smatra da je pogrešno pretpostaviti da samo postojanje drukčije porezne stope podrazumijeva postojanje državne potpore. Iako je porezna stopa temeljni element svake porezne mjere, postojanje državne potpore ne može se temeljiti samo na zaključku da predmetni porezni sustav, koji se ispituje *ex ante*, može pružiti godišnju prednost samo zato što postoji niža porezna stopa, neovisno o analizi toga primjenjuju li se porezni krediti. Primjena takvog pristupa dovela bi do zaključka da eventualna razlika u poreznoj stopi među poduzetnicima podrazumijeva dodjelu prednosti, što bi bilo pogrešno. Prema mišljenju španjolske vlade, razumni nacionalni zakonodavac osmišljava poreznu mjeru uzimajući u obzir posljedice koje proizlaze iz primjene i porezne stope i odbitaka. Stoga se odbici ne mogu smatrati elementom koji nije povezan s utvrđivanjem stope naplate niti nasumičnim elementom koji ovisi o vanjskim čimbenicima.

44. U ovom slučaju analiza razvoja poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti u španjolskom poreznom pravu, kao posljedica raznih zakonodavnih izmjena koje su provedene, dokazuje da je zakonodavac prilikom utvrđivanja stope naplate uzeo u obzir elemente za određivanje poreznog duga. Stoga postoji jasna povezanost između utvrđivanja stope naplate i stope odbitka koji se primjenjuje, za koje se smatra da su odlučujući elementi iznosa poreznog duga i da su stoga međusobno usko povezani. Slijedom toga, poreznu stopu nije moguće odvojiti od ostalih elemenata poreznog sustava, i to ni zbog važnosti odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, konkretno u području profesionalnog nogometa, ni zbog učestalosti tog odbitka.

45. Naposljetku, Kraljevina Španjolska smatra da razina tereta dokazivanja koju u pobijanoj presudi zahtijeva Opći sud nije veća od one koja se zahtijeva u sudskoj praksi. Savjestan i nepristran nadzor koji se zahtijeva od Komisije trebao bi osigurati da kada donosi konačnu odluku, raspolaže najpotpunijim i najvjerodostojnijim informacijama za njezino donošenje. Međutim, to nije bio slučaj u ovom predmetu.

B. Pravna analiza

46. S obzirom na usku povezanost između dva dijela jedinog žalbenog razloga koji je istaknula Komisija, od kojih se prvi odnosi na pogreške koje se tiču prava u pogledu analize koja je potrebna kako bi se utvrdilo postoji li prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, a drugi na pogrešnu ocjenu obveze savjesnosti i tereta dokazivanja u tom pogledu, smatram da je ta dva dijela svrsishodno razmotriti zajedno. Međutim, prije analize navedenog jedinog žalbenog razloga, potrebno je ispitati argumente koje je FC Barcelona istaknuo u pogledu dopuštenosti određenih aspekata Komisijinih argumenata.

1. Dopuštenost određenih argumenata koje je istaknula Komisija i dokumenta priloženog žalbi

47. FC Barcelona najprije se poziva na to da su određene tvrdnje koje je Komisija istaknula bespredmetne, kao i da je bespredmetan dokument koji je ona priložila žalbi kao dokazno sredstvo. Kao što je to navela Komisija, argumenti koje je u tom pogledu istaknuo FC Barcelona, više se odnose na aspekte u pogledu nedopuštenosti, nego na bespredmetnost.

48. Kao prvo, FC Barcelona tvrdi da se Komisija u svojoj žalbi pozvala na nove činjenice i da je podnijela nove dokaze. Prije svega, ona je prvi put navela da je porezni odbitak za reinvestiranje neočekivane dobiti nasumičan čimbenik koji ne ovisi o nominalnoj stopi poreza na dobit. Kako bi dokazala svoj argument, Komisija je kao dokaz podnijela novi dokument s brojčanim podacima koji se odnose na transfere koje su izvršili FC Barcelona i Real Madrid od 1991. do 2016. Osim toga, Komisija je istaknula nova činjenična pitanja koja su bespredmetna i u svakom slučaju pogrešna s obzirom na nacionalno zakonodavstvo, pri čemu je u žalbi prvi put navela da se odbici za reinvestiranje neočekivane dobiti primjenjuju na poreznu osnovicu koja se razlikuje od one na koju se primjenjuje porezna stopa, da prije 2011. odbitak nije mogao prekoračiti ukupan iznos poreza i da od 2012. taj odbitak nije mogao prekoračiti 25 % navedenog iznosa.

49. U tom pogledu, treba podsjetiti na to da je na temelju članka 256. stavka 1. drugog podstavka UFEU-a i članka 58. prvog stavka Statuta Suda Europske unije žalba ograničena na pitanja prava. Opći je sud stoga jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenu relevantnih činjenica kao i za ocjenu dokaza [17]. Konkretno, Sud u žalbenom postupku nije nadležan za novo ocjenjivanje činjenica na temelju dokaza koji nisu izneseni pred Općim sudom [18].

50. Osim toga, u skladu s člankom 170. stavkom 1. Poslovnika Suda, žalbom se ne može izmijeniti predmet spora koji se vodio pred Općim sudom. Nadležnost Suda u postupku povodom žalbe ograničena je stoga na ocjenu pravnih utvrđenja u vezi s razlozima o kojima se raspravljalo pred sudom u prvostupanjskom postupku [19]. Međutim, žalitelj je ovlašten podnijeti žalbu u kojoj će pred Sudom istaknuti žalbene razloge koji proizlaze iz pobijane presude i kojima je cilj osporavanje osnovanosti te presude u pogledu primjene prava [20].

51. U pobijanoj je presudi Opći sud poništio spornu odluku, pri čemu je u biti Komisiji prigovorio da nije provela dovoljno temeljitu istragu i da stoga nije u dovoljnoj mjeri dokazala da je spornom mjerom dodijeljena prednost njezinim korisnicima [21]. Konkretno, Komisija nije uzela u obzir specifičnu prirodu sektora obuhvaćenog spornom mjerom, odnosno sektora profesionalnog nogometa, u smislu važnosti poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti, te je stoga počinila pogrešku koja se tiče prava i povredu svoje obveze savjesnosti [22].

52. Međutim, u pobijanoj presudi Opći sud u pogledu merituma nije konačno zauzeo stajalište o tome postoji li u ovom slučaju prednost za korisnike predmetne mjere. Naime, Opći sud nije utvrdio jesu li ti odbici stvarno kompenzirali korist koja proizlazi iz primjene povlaštene porezne stope na četiri predmetna kluba i stoga daje li predmetni sustav prednost tim klubovima u odnosu na druge usporedive subjekte koji podliježu općem sustavu.

53. U tim okolnostima, što se tiče argumenta FC Barcelone prema kojem je Komisija prvi put u žalbi predmetni odbitak smatrala nasumičnim čimbenikom koji ne ovisi o nominalnoj stopi poreza na dobit, valja istaknuti da je Komisija u prvom dijelu jedinog žalbenog razloga istaknula da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je smatrao da je radi utvrđivanja toga postoji li prednost koja proizlazi iz derogatornog poreznog sustava, Komisija dužna, zbog njegove neodvojivosti od ostalih elemenata tog sustava, uzeti u obzir nepovoljan element (u ovom slučaju, predmetni odbitak) koji se ostvaruje samo s obzirom na okolnosti koje nisu povezane s tim sustavom te koje se mijenjaju (u ovom

17 Vidjeti među ostalim presudu od 28. svibnja 2020., Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisija (C-309/19 P, EU:C:2020:401, t. 10. i navedena sudska praksa).

18 Rješenje od 28. studenoga 2018., Le Pen/Parlament (C-303/18 P, neobjavljeno, EU:C:2018:962, t. 78. i navedena sudska praksa)

19 Vidjeti među ostalim presudu od 29. srpnja 2019., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisija (C-654/17 P, EU:C:2019:634, t. 69. i navedena sudska praksa).

20 Vidjeti presude od 29. studenoga 2007., Stadtwerke Schwäbisch Hall i dr./Komisija (C-176/06 P, neobjavljena, EU:C:2007:730, t. 17.); od 10. travnja 2014., Komisija/Siemens Österreich i dr. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, t. 102.) i nedavnu presudu od 19. ožujka 2020., ClientEarth/Komisija (C-612/18 P, neobjavljena, EU:C:2020:223, t. 15.).

21 Vidjeti točke 59. do 67. pobijane presude.

22 Vidjeti točku 69. pobijane presude.

slučaju, odluke u vezi politike ulaganja klubova) i kojima se ne može osigurati neutralizacija prednosti u svim razdobljima oporezivanja. U tom smislu, odnosno u smislu elementa poreznog sustava koji ovisi o okolnostima koje nisu povezane s tim sustavom i koje se mijenjaju u svakom poreznom razdoblju, Komisija predmetni odbitak smatra nasumičnim čimbenikom koji ne ovisi o stopi poreza na dobit.

54. Razlog koji je Komisija istaknula odnosi se na pitanje u pogledu elemenata koje ona treba uzeti u obzir u svojoj analizi određenog poreznog sustava kako bi utvrdila može li taj sustav dodijeliti prednost svojim korisnicima. Riječ je o pravnom razlogu čiji je cilj osporiti osnovanost pravnih utvrđenja koja je u presudi naveo Opći sud, te je on stoga dopušten. Osim toga, on je povezan i s analizom provedenom u spornoj odluci (konkretno u njezinoj točki 68.) i s obrazloženjem sadržanim u pobijanoj presudi [23]. Prema mojem mišljenju, iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da se prigovor koji je FC Barcelona istaknuo u pogledu tog aspekta ne može prihvatiti.

55. S druge strane, što se tiče novog dokumenta priloženog žalbi, valja istaknuti, kao što to uostalom priznaje i sama Komisija u svojoj replici, da je njegov cilj dokazati da u određenim poreznim razdobljima predmetni odbici nisu stvarno neutralizirali prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene porezne stope na predmetne klubove. Stoga je riječ o dokazu koji nije podnesen Općem sudu, čiji je cilj dokazivanje činjeničnih pitanja te koji, kao takav, nije dopušten na temelju sudske prakse koja se navodi u točki 49. ovog mišljenja.

56. Što se tiče novih Komisijinih tvrdnji koje se odnose na nacionalno pravo, smatram da ih u dijelu u kojem se one ističu kako bi se dopunilo obrazloženje sporne odluke u pogledu sadržaja zakonodavstva koje se odnosi na odbitke za reinvestiranje neočekivane dobiti, treba smatrati nedopuštenim i stoga ih se ne može uzeti u obzir [24].

57. Kao drugo, FC Barcelona navodi da Komisija smatra da su dokazana činjenična pitanja koja su pobijanom presudom osporena. Konkretno, nije točno da je Komisija u spornoj odluci dokazala da je porezni sustav koji se primjenjuje na neprofitne subjekte povoljniji od onog koji se primjenjuje na trgovačka društva.

58. U tom pogledu, smatram da se Komisijinom tvrdnjom, koju je osporio FC Barcelona, ne namjerava dovesti u pitanje činjenično utvrđenje Općeg suda koji, kao što to proizlazi iz točke 52. ovog mišljenja, nije odlučio o pitanju koji je sustav konkretno povoljniji. Umjesto toga, tu tvrdnju treba tumačiti u okviru pitanja je li u ovom slučaju Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, što je pitanje koje je povezano sa samim predmetom žalbe koju je podnijela Komisija.

59. Naposljetku, smatram da s obzirom na ono što se navodi u točki 52. ovog mišljenja, sve argumente koje su stranke istaknule u svojim podnescima vezano za pitanje uzrokuje li konkretno predmetni derogatorni porezni sustav nedostatke koji su takvi da kompenziraju prednost koja proizlazi iz povlaštene porezne stope koja se primjenjuje na neprofitne subjekte, treba smatrati nedopuštenim jer se ne odnose na pravno utvrđenje koje je u pobijanoj presudi iznio Opći sud.

23 Vidjeti točke 57. do 60. pobijane presude koje potvrđuju zaključak Općeg suda u točki 67.

24 Naime, iz sudske prakse proizlazi da nepostojanje obrazloženja ne može biti otklonjeno činjenicom da zainteresirana osoba razloge odluke saznaje tijekom postupka pred sudom Unije (vidjeti presudu od 13. lipnja 2013., Versalis/Komisija (C-511/11 P, EU:C:2013:386, t. 141. i navedena sudska praksa)).

2. Načela koja proizlaze iz sudske prakse u pogledu utvrđenja toga postoji li prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja je konkretno porezne prirode

60. Kako bi se mogao analizirati meritum prigovora koje je Komisija istaknula protiv presude Općeg suda, smatram da treba podsjetiti na određena načela utvrđena sudskom praksom u pogledu određivanja toga postoji li prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, koja je konkretno porezne prirode.

a) Pojam prednosti koja je konkretno porezne prirode

61. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, da bi se nacionalna mjera kvalificirala kao državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju se ispuniti sve sljedeće pretpostavke. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za njezina korisnika. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje [25].

62. Ovaj predmet odnosi se isključivo na treći zahtjev, konkretnije, na uvjet da zbog predmetne mjere nastaje prednost za njezine korisnike.

63. U pogledu tog zahtjeva valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima [26].

64. Tako se potporama osobito smatraju intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji uobičajeno opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke [27].

65. Također prema ustaljenoj sudskoj praksi, iz toga slijedi da nacionalne mjere koje dodjeljuju poreznu pogodnost i koje, iako ne uključuju prijenos državnih sredstava, stavljaju korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, mogu dati selektivnu prednost korisnicima i stoga su državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a [28].

25 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group SA i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i navedena sudska praksa) i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 19.).

26 Vidjeti među ostalim presudu od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 65.). Vidjeti također presudu od 15. svibnja 2019., Achema i dr. (C-706/17, EU:C:2019:407, t. 74. i 83. i navedena sudska praksa).

27 Vidjeti među ostalim presudu od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 66. i navedena sudska praksa) kao i presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 40. i navedena sudska praksa).

28 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group SA i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. i navedena sudska praksa) i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 21.). Vidjeti također presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 41. i navedena sudska praksa).

66. Na taj način Sud je priznao da državne potpore mogu biti primjerice nacionalne mjere koje određenim poduzetnicima dodjeljuju izuzeće od poreza [29] ili koje propisuju ograničenja iznosa poreza [30], smanjenje poreza [31], porezni odbitak [32] ili pak mogućnost odgode plaćanja poreza koji se uobičajeno plaća [33]. Kriterij za ocjenu postojanja prednosti u području poreza u biti se odnosi na to može li mjera staviti korisnike u povoljniju financijsku situaciju tako što na njih primjenjuje porezno opterećenje koja se razlikuje od opterećenja koje se primjenjuje na ostale relevantne porezne obveznike [34].

67. Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pojam prednosti svojstven kvalifikaciji mjere kao državne potpore objektivne je prirode, neovisno o razlozima donositelja mjere o kojoj se radi [35]. Naime, pojam državne potpore, kako je definiran u UFEU-u, ima pravnu prirodu te ga je potrebno tumačiti na temelju objektivnih elemenata [36]. Osim toga, iz sudske prakse proizlazi da članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije na temelju razloga ili ciljeva, nego ih određuje s obzirom na njihove učinke, a time neovisno o tehnikama koje se koriste [37].

b) Načela u području dokazivanja i Komisijinih obveza savjesnosti i nepristranosti

68. Iz sudske prakse Suda proizlazi da je na Komisiji da podnese dokaz o postojanju državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a [38] te stoga i dokaz o postojanju zahtjeva dodjele selektivne prednosti korisnicima.

69. Konkretno, iz sudske prakse Suda koja se odnosi na načela izvođenja dokaza u području državnih potpora proizlazi da je Komisija dužna savjesno i nepristrano voditi postupak ispitivanja spornih mjera, kako bi prilikom usvajanja konačne odluke kojom se utvrđuje postojanje i eventualno neusklađenost ili nezakonitost potpore, u tu svrhu raspolagala najpotpunijim i najvjerodostojnijim mogućim dokazima [39].

70. Iz sudske prakse također proizlazi da u analizi različitih elemenata određene potpore treba uzeti u obzir sve pravne ili činjenične aspekte same potpore [40]. Konkretno, što se tiče ocjene poreznog sustava kao državne potpore, Sud je pojasnio da taj sustav treba analizirati kao cjelinu [41], pri čemu u obzir treba uzeti njegova obilježja [42].

29 Vidjeti presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.) i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 90.).

30 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 12., 100. i 108.).

31 Vidjeti presudu od 15. prosinca 2005., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, posebno t. 8. i 50.).

32 Vidjeti presudu od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, t. 117.).

33 U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, t. 45.).

34 Osim sudske prakse koja se navodi u bilješci 28., u tom smislu vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 93. i 103.). U ovom slučaju neću razmatrati osjetljivo pitanje selektivnosti porezne mjere, koje nije obuhvaćeno predmetom ove žalbe.

35 Presuda od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 17.)

36 Vidjeti među ostalim presudu od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 111.).

37 Vidjeti među ostalim presudu od 15. studenoga 2011., Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87. i navedena sudska praksa). Vidjeti također presudu od 15. svibnja 2019., Achema i dr. (C-706/17, EU:C:2019:407, t. 86. i navedena sudska praksa).

38 Presuda od 19. rujna 2018., Komisija/Francuska i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, t. 110.)

39 Vidjeti presude od 2. rujna 2010., Komisija/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 90.), od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 63.) i od 19. rujna 2018., Komisija/Francuska i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, t. 110.).

40 Presuda od 25. lipnja 1970., Francuska/Komisija, (47/69, EU:C:1970:60, t. 7.)

41 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 98.).

42 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101.) i od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 19. i 24.).

71. Sud je pojasnio da je Komisija prilikom ocjene postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a dužna obaviti opću ocjenu predmetne mjere potpore s obzirom na podatke koji su bili dostupni u trenutku kada je donesena odluka o dodjeljivanju predmetne potpore i promjene koje je u to vrijeme bilo moguće predvidjeti, uzimajući osobito u obzir kontekst spomenute potpore [43].

72. U tom kontekstu Komisija je dužna ispitati relevantne podatke koji su joj dostavljeni tijekom ispitnog postupka i kojima se može razjasniti pitanje može li predmetna mjera dodijeliti prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a [44].

73. U konkretnom slučaju sustava potpora, iz sudske prakse proizlazi da se Komisija može ograničiti na proučavanje obilježja sustava o kojem je riječ kako bi na temelju pravila koja se predviđaju tim sustavom u obrazloženju predmetne odluke mogla ocijeniti osigurava li taj sustav znatnu prednost korisnicima. Iz toga slijedi da u odluci koja se odnosi na sustav potpora, Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju na temelju tog sustava. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika treba provjeriti tek u stadiju povrata potpora [45].

74. Iz te sudske prakse proizlazi da u slučaju sustava potpora, iako je Komisija u skladu sa sudskom praksom koja se navodi u točkama 68. do 72. ovog mišljenja sigurno dužna dokazati postojanje svih sastavnih kriterija državne potpore, uključujući postojanje selektivne prednosti, i to na temelju sveobuhvatne analize kojom se uzimaju u obzir svi pravni ili činjenični aspekti same potpore, ona ipak može samo proučiti opća obilježja samog sustava, a da nije dužna ispitati sve pojedinačne slučajeve primjene kako bi provjerila sadržava li navedeni sustav elemente potpore [46].

c) Potreba ex ante analize

75. Iz sudske prakse proizlazi da je u slučaju poreznih sustava, kao što je to predmetni sustav u ovom slučaju, koji se primjenjuju jednom godišnje ili periodično, potrebno razlikovati, s jedne strane, donošenje sustava potpora i, s druge strane, dodjelu godišnjih potpora na temelju navedenog sustava [47].

76. Prema sudskoj praksi, u takvim se slučajevima analiza koju treba provesti kako bi se utvrdilo postojanje zahtjeva glede pojma državne potpore i, konkretno, postojanje zahtjeva dodjele prednosti, treba temeljiti na trenutku donošenja predmetnog poreznog sustava [48]. Stoga je riječ o *ex ante* analizi [49].

77. S obzirom na to da za kvalifikaciju mjere kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ta mjera treba moći dati prednost svojim korisnicima [50], cilj takve *ex ante* analize jest provjera toga može li, s obzirom na obilježja predmetnog poreznog sustava u trenutku njegova donošenja, primjena navedenog sustava dovesti, odnosno je li mogla dovesti do nižeg poreza za njegove korisnike u odnosu na porez kojem bi podlijegali kad bi se na njih primjenjivao opći sustav oporezivanja [51].

43 Vidjeti presudu od 1. listopada 2015., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, t. 104.). Što se tiče potrebe da se prilikom ocjene mjere s obzirom na članak 107. UFEU-a u obzir uzmu svi relevantni elementi i njihov kontekst, vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, t. 51.).

44 Vidjeti u tom smislu i po analogiji u pogledu primjene kriterija privatnog ulagača presudu od 1. listopada 2015., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, t. 103. i 105. i navedena sudska praksa).

45 Vidjeti presude od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63. i navedena sudska praksa) i od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 114.).

46 Vidjeti presudu od 15. prosinca 2005., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, t. 67.).

47 Vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 22.).

48 Presuda od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 22.). Što se tiče potrebe za analizom u pogledu postojanja prednosti, koja se provodi s obzirom na trenutak u kojem se donosi odluka o dodjeljivanju potpore, vidjeti također presudu od 1. listopada 2015., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, t. 104.).

49 U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, t. 48. i 51.).

50 Vidjeti sudsku praksu koja se navodi u točki 63. ovog mišljenja.

51 Vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 24.; u tom pogledu vidjeti i t. 19.).

78. Iz prethodnih razmatranja proizlazi da dokaz prikladnosti derogatornog poreznog sustava za dodjeljivanje prednosti, koji se temelji na *ex ante* analizi, ne ovisi o utvrđenju konkretne dodjele pojedinačnih godišnjih potpora primjenom tog sustava i stoga o dokazu stvarnog ostvarivanja same prednosti u pojedinačnim slučajevima primjene tog sustava, što je uostalom u skladu sa sudskom praksom koja se navodi u točkama 73. i 74. ovog mišljenja.

79. S druge se strane u određenim slučajevima sustava kao što su oni koji se navode u točki 75. ovog mišljenja, ovisno o obilježjima tog sustava, može pokazati nemogućim u trenutku uvođenja sustava izuzeća, pa stoga na temelju *ex ante* analize, utvrditi ostvaruje li se stvarno prednost koja proizlazi iz primjene sustava izuzeća u svakom poreznom razdoblju [52].

80. Međutim, nemogućnost da se na temelju *ex ante* analize utvrdi precizan iznos prednosti i stoga njezino stvarno ostvarivanje u svim poreznim razdobljima, ne može spriječiti provođenje *ex ante* analize kojom se nastoji utvrditi može li predmetni sustav predstavljati državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, potrebno je praviti razliku između mogućnosti ispitivanja nacrta predmetnih mjera u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i mogućnosti određivanja točnog iznosa potpore. Stoga navedena eventualna nemogućnost ne može osloboditi ni državu članicu od prijave mjere ni Komisiju od ocjene tog sustava u smislu navedene odredbe [53].

81. U tom pogledu valja također istaknuti da iz sudske prakse proizlazi da analiza koju Komisija treba provesti u svojim odlukama u području državnih potpora kako bi utvrdila postojanje zahtjeva iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, ne može dati prednost državama članicama koje isplaćuju potpore protivno obvezi prijave predviđenoj člankom 108. stavkom 3. UFEU-a na štetu država koje prijavljuju nacrt potpora [54].

82. Iako to načelo, koje je utvrđeno sudskom praksom u pogledu određivanja zahtjeva glede učinka mjere na trgovinu među državama članicama i na tržišno natjecanje, sigurno ne oslobađa Komisiju obveze da dokaže postojanje zahtjeva prednosti [55], ono ipak zahtijeva da se u slučaju mjera koje se ne prijavljuju provede analiza svih zahtjeva glede pojma državne potpore koja ne smije dati prednost državama članicama koje nisu prijavile mjeru. U tom smislu valja podsjetiti na to da je Sud u više navrata istaknuo da obveza prijave predstavlja jedan od temeljnih elemenata sustava nadzora koji je UFEU-om utvrđen u području državnih potpora [56].

83. Prem mojem mišljenju, takvo bi povoljno postupanje postojalo u slučaju u kojem bi Komisija prilikom ocjene poreznog sustava, kao što je onaj koji se navodi u točki 75. ovog mišljenja, koji dotična država članica nije prijavila, bila dužna, na temelju podataka koje je prikupila *ex post*, razmotriti jesu li korisnici stvarno ostvarili prednost u svim predmetnim poreznim razdobljima primjenom tog sustava ili je pak dužna utvrditi jesu li nedostaci koje je utvrdila u drugim poreznim razdobljima kompenzirali prednosti koje su se ostvarile tijekom određenih poreznih razdoblja. Kao što to proizlazi iz sudske prakse koja se navodi u točkama 73., 74. i 78. ovog mišljenja, u takvim slučajevima određivanje iznosa prednosti, a time i njezino stvarno ostvarivanje u pojedinačnim relevantnim poreznim razdobljima, treba provesti u trenutku povrata.

52 Vidjeti primjerice presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 19.).

53 U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, t. 48. do 53.).

54 Vidjeti presude od 14. veljače 1990., Francuska/Komisija (tzv. „Boussac Saint-Frères”, C-301/87, EU:C:1990:67, t. 33.); od 29. travnja 2004., Italija/Komisija (C-298/00 P, EU:C:2004:240, t. 49.) i od 1. lipnja 2006., P & O European Ferries (Vizcaya) i Diputación Foral de Vizcaya/Komisija (C-442/03 P i C-471/03 P, EU:C:2006:356, t. 110.).

55 Vidjeti u tom pogledu mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, t. 65. do 67.), čiju je analizu u biti potvrdio Sud u točki 103. presude od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Vidjeti presudu od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, t. 56. i navedena sudska praksa).

84. Zaključno, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da se, prema sudskoj praksi Suda, u slučaju derogatornih poreznih sustava koji se primjenjuju jednom godišnje ili periodično, smatra da je postojanje prednosti dokazano kada upućivanjem na opći sustav koji se primjenjuje u kontekstu referentnog okvira koji se ispituje, Komisija na temelju *ex ante* analize u skladu s načelima utvrđenim u prethodnom odlomku ovog mišljenja dokaže da predmetna mjera može staviti njezine korisnike u povoljniju financijsku situaciju od ostalih relevantnih poreznih obveznika. Točno određivanje iznosa prednosti i stoga njezino eventualno konkretno ostvarivanje u svim predmetnim poreznim razdobljima, određuje se u trenutku povrata na temelju svih relevantnih elemenata [57].

85. S obzirom na načela koja su prethodno navedena, u sljedećem odlomku analizirat ću prigovore koje je Komisija istaknula protiv pobijane presude.

3. Analiza jedinog žalbenog razloga

a) Pitanje je li se spornom odlukom ispitan samo sustav potpora ili i pojedinačne potpore

86. Najprije valja ispitati Komisijin argument da je Opći sud u točki 69. pobijane presude pogrešno smatrao da spornu odluku treba tumačiti kao odluku koja se odnosi i na sustav potpora i na pojedinačne potpore. Naime, u slučaju u kojem bi se smatralo da je Komisija u spornoj odluci ispitala samo sustav potpora, tada bi ona, kao što se to navodi u točkama 73. i 74. ovog mišljenja, iako je dužna dokazati postojanje svih zahtjeva iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, u tu svrhu mogla proučiti samo opća obilježja samog sustava, a da nije dužna ispitati sve pojedinačne slučajeve primjene kako bi provjerila sadržava li navedeni sustav elemente potpore.

87. U tom pogledu valja istaknuti da je u zadnjoj rečenici točke 69. pobijane presude Opći sud smatrao da sporna odluka ne samo da kvalificira predmetni sustav kao sustav potpore, nego u svojem obrazloženju i izreci [58] odlučuje o pojedinačno dodijeljenim potporama četirima klubovima korisnicima, navedenima poimenično, pri čemu ističe da ih „se treba smatrati nezakonitim i neusklađenim potporama”. Opći sud na temelju toga je zaključio da, suprotno onomu što je tvrdila Komisija, sporna odluka predstavlja odluku koja se odnosi i na program potpora i na pojedinačne potpore.

88. U tom pogledu valja istaknuti da u skladu s člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589, „program potpora” znači svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu, kao i svaki akt na temelju kojega se potpora koja nije povezana s određenim projektom može dodjeljivati jednom ili više poduzetnika tijekom neodređenog vremenskog razdoblja i/ili u neodređenom iznosu.

89. U ovom slučaju ne dovodi se u pitanje da se spornom odlukom analizirao sustav potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Navedeno se može zaključiti iz teksta sedme dodatne odredbe Zakona 10/1990 [59] iz koje proizlazi primjena sustava izuzeća na predmetne klubove, koja je obuhvaćena definicijom sustava koja se navodi u prethodnoj točki ovog mišljenja. Osim toga, u nekoliko točaka sporne odluke porezni sustav koji proizlazi iz predmetne mjere kvalificira se kao sustav potpora [60].

57 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, t. 54.).

58 Opći sud navodi uvodnu izjavu 90. i članak 1. sporne odluke. Zapravo i u člancima 2. i 3. sporne odluke u španjolskoj verziji, koja je vjerodostojna, Komisija upotrebljava izraz pojedinačne potpore (*ayuda individual*).

59 Tekst te odredbe navodi se u bilješci 4. sporne odluke.

60 Vidjeti uvodne izjave 47., 78. i 90. i članke 2. do 6. sporne odluke.

90. Uostalom, sam Opći sud ne poriče da se spornom odlukom analizirao sustav potpora, ali smatra da je Komisija zauzela stajalište i u pogledu svake pojedinačne potpore.

91. Međutim, u tom pogledu valja podsjetiti da u skladu s člankom 1. točkom (e) Uredbe 2015/1589 „pojedinačna potpora" znači dvije vrste potpore: potpora koja se ne dodjeljuje na temelju sustava potpora i svaka potpora koja podliježe obvezi prijave, a dodjeljuje se na temelju sustava potpora. S obzirom da je u svjetlu razmatranja iznesenih u prethodnim točkama ovog mišljenja nedvojbeno da su pojedinačne mjere potpore – ako ih se tako može kvalificirati [61] – koje su dodijeljene četirima predmetnim klubovima (odnosno određivanje poreza koje proizlazi iz primjene sustava oporezivanja neprofitnih subjekata za svako porezno razdoblje), bile dodijeljene u okviru sustava potpora, samo drugi slučaj predviđen tom odredbom bio bi eventualno relevantan.

92. Međutim, iz sudske prakse proizlazi da su pojedinačne mjere kojima se provodi sustav potpora, koji je kao takav država članica trebala prijaviti, samo mjere kojima se provodi opći sustav potpora o kojima u načelu ne treba obavještavati Komisiju [62]. Iz toga proizlazi da Komisiju nije trebalo obavijestiti o pojedinačnim mjerama potpore koje su dodijeljene predmetnim klubovima, s obzirom na to da su posljedica automatske primjene predmetnog poreznog sustava koji se kvalificira kao sustav potpora i da ih se stoga ne može kvalificirati kao „pojedinačne potpore" u smislu članka 1. točke (e) Uredbe 2015/1589.

93. Stoga je Komisija u spornoj odluci pogrešno kvalificirala mjere kojima se provodi predmetni sustav kao pojedinačne potpore te je Opći sud, slijedom toga, u točki 69. pobijane presude pogrešno smatrao da se ta odluka istodobno odnosi i na sustav potpora i na pojedinačne potpore.

94. Na temelju toga valja zaključiti da je u spornoj odluci Komisija ispitala samo sustav potpora i, s obzirom na to da je utvrdila korisnike tog sustava odnosno barem neke od njih [63], ona je zauzela stajalište o pojedinačnim mjerama kojima se provodi taj sustav potpora.

b) Komisijini argumenti o pogreškama koje se tiču prava koje je Opći sud počinio u pogledu analize koju ona treba provesti kako bi utvrdila postojanje prednosti

95. S obzirom na navedeno, potrebno je ispitati prigovor koji je istaknula Komisija, prema kojem je Opći sud u pobijanoj presudi prilikom ocjene ispitivanja koje ona treba provesti kako bi utvrdila dodjeljuje li porezni sustav prednost svojim korisnicima, a osobito prilikom ocjene povezanosti između povoljnih i nepovoljnih elemenata sustava, počinio pogreške koje se tiču prava.

1) Obrazloženje Općeg suda

96. U tom pogledu valja istaknuti da je u pobijanoj presudi Opći sud najprije smatrao da je, kako bi se moglo utvrditi može li porezni sustav koji se primjenjuje na neprofitne subjekte staviti svoje korisnike (odnosno klubove na koje se primjenjivao u skladu s derogatornom odredbom Zakona 10/1990) u povoljniji položaj nego da su morali poslovati u obliku SDD-a, potrebno zajedno ispitati različite elemente tog poreznog sustava. Taj je pristup u skladu sa sudskom praksom koja se navodi u točkama 70. i 71. ovog mišljenja. S druge strane, Opći sud je elemente predmetnog sustava kvalificirao kao neodvojivu cjelinu [64].

61 Navedeno očito ovisi o ishodu tužbe koju je FC Barcelona podnio protiv sporne odluke.

62 Vidjeti s tim u vezi i u tom smislu presudu od 5. listopada 1994., Italija/Komisija (C-47/91, EU:C:1994:358, t. 21.).

63 U tom pogledu ističem da tekst članka 1. sporne odluke i, konkretno, upotreba izraza „odnosno", ostavlja mjesta za eventualno utvrđivanje drugih korisnika općeg sustava o kojem je riječ.

64 Točke 53. i 54. pobijane presude

97. Opći sud potom je utvrdio da je Komisija pravilno istaknula da je na četiri kluba korisnika tijekom predmetnog razdoblja primjenjivana povlaštena nominalna porezna stopa u odnosu na klubove koji posluju u obliku SDD-a[65]. Riječ je o činjeničnom utvrđenju koje nije osporeno (i koje se, osim toga, u načelu ne može osporavati u žalbenom postupku).

98. Međutim, u sljedećim točkama[66] Opći sud smatrao je da se u analizi sustava oporezivanja neprofitnih subjekata kao cjeline, ocjena prednosti koja prolazi iz povlaštene porezne stope ne može odvojiti od ispitivanja drugih elemenata tog poreznog sustava i, konkretno, od ispitivanja poreznog odbitka za reinvestiranje neočekivane dobiti. Na temelju utvrđenja da je tijekom upravnog postupka istaknuto da je gornja granica tog odbitka bila niža za neprofitne subjekte nego za SDD-ove, Opći sud prigovorio je Komisiji da nije u dovoljnoj mjeri ispitala učinak tog odbitka. Taj je sud smatrao da se na temelju analize koju je Komisija provela ne može isključiti činjenica da manje mogućnosti odbitka u sustavu oporezivanja neprofitnih subjekata kompenziraju prednost dobivenu od niže nominalne porezne stope. Slijedom toga, Opći sud također je prigovorio Komisiji da od Kraljevine Španjolske nije zatražila dovoljno informacija u tom pogledu i da je time povrijedila svoju obvezu savjesnosti tijekom provedbe ispitnog postupka. Komisijina žalba temelji se na tim razlozima.

2) Vrsta analize koju Komisija treba provesti i čimbenici koje u toj analizi treba uzeti u obzir

99. Međutim, u tom pogledu valja istaknuti da, kao što to proizlazi iz točaka 75. do 77. ovog mišljenja, u slučaju poreznog sustava kao što je onaj neprofitnih subjekata, analiza koju Komisija treba provesti kako bi utvrdila postojanje zahtjeva vezanih uz pojam državne potpore i, konkretno, postojanje zahtjeva dodjele prednosti, jest *ex ante* analiza koja se provodi s obzirom na trenutak donošenja predmetnog poreznog sustava.

100. Kao što to proizlazi iz sudske prakse koja se navodi u točkama 69. do 72. ovog mišljenja, točno je da tu analizu treba provesti savjesno i nepristrano provođenjem opće ocjene predmetnog sustava kojom se uzimaju u obzir sva njegova obilježja kako bi se utvrdilo predstavlja li on potporu, kao i na temelju ispitivanja svih relevantnih informacija dostavljenih tijekom ispitnog postupka, pri čemu se sustav ispituje kao cjelina.

101. Iz toga slijedi da je Komisija u svrhu dokazivanja prikladnosti sustava oporezivanja neprofitnih subjekata da stavi svoje korisnike u povoljniju financijsku situaciju od ostalih profesionalnih nogometnih klubova, trebala uzeti u obzir sve elemente tog poreznog sustava koji omogućuju da se na temelju *ex ante* analize utvrdi postojanje prednosti te da se stoga utvrde i povoljni i nepovoljni čimbenici.

102. Međutim, iz točaka 78. do 80. ovog mišljenja također proizlazi, s jedne strane, da dokazivanje prikladnosti derogatornog poreznog sustava da dodijeli prednost, na temelju *ex ante* analize, ne ovisi o dokazivanju stvarnog ostvarivanja prednosti u pojedinačnim slučajevima primjene tog sustava i, s druge strane, da nemogućnost da se u trenutku uvođenja sustava izuzeća utvrdi ostvaruje li se stvarno prednost koja proizlazi iz primjene tog sustava u svakom poreznom razdoblju, ne može Komisiju osloboditi obveze da analizira može li predmetni sustav predstavljati državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

103. Na temelju tih razmatranja valja ocjenjivati slučaj kao što je onaj u ovom predmetu, u kojem derogatorni porezni sustav predviđa primjenu povlaštene porezne stope i istodobno obuhvaća elemente kao što su porezni odbici, koji potencijalno mogu kompenzirati prednost koja proizlazi iz primjene te povlaštene stope.

65 Točka 55. pobijane presude

66 Točke 56. do 59. pobijane presude

104. U takvom slučaju, ako u okviru *ex ante* analize, odnosno analize s obzirom na trenutak donošenja poreznog sustava, nije moguće utvrditi točan doseg navedenih elemenata, a time i njihov utjecaj na oporezivanje, zato što taj doseg ovisi o ostvarivanju elemenata koji nisu povezani s tim sustavom i mijenjaju se u svakom poreznom razdoblju [67], a koji se pojavljuju tek nakon donošenja samog sustava, nije moguće *ex ante* utvrditi mogu li ti elementi u svakom poreznom razdoblju kompenzirati prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza koja se predviđa predmetnim sustavom. Drugim riječima, ako nije moguće *ex ante* utvrditi doseg odbitaka, nije moguće saznati *ex ante* mogu li oni u svakom poreznom razdoblju kompenzirati prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza. Stoga, nije moguće *ex ante* isključiti postojanje te prednosti u svim relevantnim poreznim razdobljima.

105. Samo ako ti elementi, samostalno ili u vezi s drugim elementima predmetnog poreznog sustava, uvijek i sustavno mogu neutralizirati prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope, moguće je na temelju *ex ante* analize isključiti da se zbog primjene tih elemenata navedena prednost konkretno ostvaruje u svim poreznim razdobljima.

106. Ako to nije slučaj, analiza konkretnog učinka takvih čimbenika na prednost ne bi se mogla provesti s obzirom na trenutak donošenja mjere, nego bi se njihov utjecaj mogao ocijeniti tek *ex post* u trenutku eventualnog povrata potpore.

107. Stoga se takvi elementi, s obzirom na to da su dio poreznog sustava, sigurno ne mogu zanemariti u analizi predmetnog poreznog sustava. Međutim, ti se elementi ne mogu uzeti u obzir u *ex ante* analizi tog sustava koja se odnosi na postojanje prednosti. Suprotno tomu, učinak navedenih čimbenika relevantan je kako bi se utvrdio iznos potpore i stoga njezino eventualno konkretno ostvarivanje koje se, kao što se to navodi u točki 80. ovog mišljenja, razlikuje od *ex ante* analize koja se odnosi na utvrđenje toga postoji li prednost [68].

3) Komisijina analiza poreznog sustava koji se primjenjuje na neprofitne subjekte

108. Kao što to proizlazi iz točke 97. ovog mišljenja, u ovom slučaju Opći sud zaključio je da je Komisija pravilno utvrdila da je derogatorni porezni sustav predviđao primjenu povlaštene stope poreza na klubove korisnike tog sustava, što ih samo po sebi može staviti u povoljniju financijsku situaciju u odnosu na klubove na koje se primjenjuje opći porezni sustav.

109. Osim toga, nesporno je da, budući da na temelju analize s obzirom na trenutak donošenja predmetnog sustava nije moguće *ex ante* utvrditi konkretan učinak poreznih odbitaka na reinvestiranje neočekivane dobiti, Komisija nije mogla unaprijed i za svako porezno razdoblje utvrditi točnu razinu oporezivanja povezanu s derogatornim poreznim sustavom [69]. Stoga Komisija nije mogla isključiti da su zbog primjene poreznih odbitaka za reinvestiranje neočekivane dobiti, klubovi na koje se taj sustav primjenjivao ostvarili korist od manjeg oporezivanja u odnosu na druge klubove u svakom poreznom razdoblju. Drugim riječima, Komisija nije mogla isključiti da klubovi korisnici u

67 Poput odluka glede poslovne politike korisnika izuzeća ili utvrđenja poreznih stopa o kojima odlučuju lokalna tijela, kao što je to slučaj u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, vidjeti konkretno t. 20. do 23.).

68 U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, t. 51.).

69 Vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 19.).

svakom poreznom razdoblju ostvaruju prednost na temelju povlaštene stope poreza. U tom pogledu također napominjem da se ne osporava da predmetni odbitak nije bio osmišljen na način da u svim poreznim razdobljima osigurava sustavnu neutralizaciju prednosti koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza[70].

110. Kao što to proizlazi iz točki 104. do 107. ovog mišljenja, Komisija u tim okolnostima nije mogla – i stoga nije mogla biti dužna – uzeti u obzir te odbitke u trenutku utvrđivanja toga postoji li prednost, nego ih je, umjesto toga, trebalo uzeti u obzir u trenutku određivanja iznosa potpore kako bi se provjerilo njihovo stvarno ostvarivanje u različitim relevantnim poreznim razdobljima.

111. Suprotno onomu što je smatrao Opći sud, eventualno uzimanje u obzir tih odbitaka na temelju *ex ante* analize nije moglo Komisiju dovesti do zaključka da manje mogućnosti odbitka u sustavu oporezivanja neprofitnih subjekata uvijek, odnosno u svakom poreznom razdoblju, kompenziraju prednost dobivenu od primjene povlaštene stope poreza, pri čemu se na taj način isključuje postojanje prednosti u svim poreznim razdobljima.

112. U tom pogledu također ističem da je Komisija u trenutku kad je na temelju *ex ante* analize utvrdila prikladnost mjere da dodijeli prednost svojim korisnicima, još manje bila dužna provjeriti je li ukupno oporezivanje koje proizlazi iz primjene derogatornog poreznog sustava bilo veće ili manje od onog koji proizlazi iz primjene općeg sustava, imajući u vidu sva predmetna porezna razdoblja.

113. Naime, osim što takva *ex ante* provjera nije moguća s obzirom na to da je *ex ante* nemoguće utvrditi razinu, a time i učinak predmetnih mjera na svako porezno razdoblje, valja istaknuti da je izuzeće od općeg sustava koje se primjenjuje na nogometne klubove, iz kojeg je proizlazila primjena na klubove korisnike povlaštene stope poreza predviđene sustavom oporezivanja neprofitnih subjekata, bilo osmišljeno s ciljem da se primjenjuje na neodređeno vrijeme[71]. Iz toga slijedi da se određivanje kumulativnih učinaka različitih oporezivanja koja proizlaze iz primjene dvaju različitih sustava (općeg sustava SDD-ova i sustava izuzeća neprofitnih subjekata), a time i eventualno postojanje opće kompenzacije prednosti koje proizlaze iz povoljnijeg oporezivanja u određenim razdobljima s nedostacima koji proizlaze iz nepovoljnijeg oporezivanja u drugim razdobljima, može provesti samo *ex post* u trenutku kad se sustav izuzeća više ne primjenjuje.

114. Prema mojem mišljenju, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da zaključak Općeg suda, prema kojem Komisija nije mogla utvrditi da postoji prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza na klubove korisnike sustava oporezivanja neprofitnih subjekata a da nije dokazala da ograničenje poreznih odbitaka na manje povoljnu razinu nego za SDD-ove, koje se predviđalo tim sustavim, nije kompenziralo prednost dobivenu od primjene te stope, sadržava pogrešku koja se tiče prava.

115. Iz toga također proizlazi da se, s obzirom na to da Komisija nije dužna uzeti u obzir te odbitke u trenutku utvrđivanja toga postoji li prednost, toj instituciji ne može prigovoriti, s jedne strane, da nije zatražila dodatne informacije kršeći svoju obvezu savjesnosti i, s druge strane, da nije u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje prednosti zbog toga što nije uzela u obzir te odbitke.

70 Naime, kao što to proizlazi iz točaka 35. i 44. ovog mišljenja, FC Barcelona i Kraljevina Španjolska samo su tvrdili da je španjolski sustav predviđao nominalne porezne stope i primjenjive odbitke koji su bili osmišljeni sa svrhom porezne neutralnosti i kako bi stvarna porezna stopa koja se primjenjuje na neprofitne subjekte i na trgovačka društva bila jednaka. Međutim, iz njihovih podnesaka ne proizlazi da osporavaju Komisijin argument prema kojem predmetni odbici nisu u svim poreznim razdobljima mogli neutralizirati prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza. Što se tiče argumenta koji je istaknuo FC Barcelona, prema kojem je porezni sustav koji se primjenjuje na trgovačka društva bio povoljniji za te klubove kad se analizira kao cjelina, vidjeti točke 112. i 113. ovog mišljenja.

71 Vidjeti po analogiji točku 50. presude France Télécom u kojoj je posebni sustav oporezivanja također bio osmišljen s ciljem da se primjenjuje na neodređeno vrijeme. Međutim, taj se sustav u tom pogledu razlikuje od sustava iz ovog slučaja, kao što se to navodi u točkama 74. i 75. pobijane presude.

116. U tom pogledu valja istaknuti i da okolnost koju je Opći sud pravilno naglasio u točki 60. pobijane presude i koja se odnosi na to da propisivanje određenog poreznog odbitka može pod određenim uvjetima samo po sebi predstavljati potporu, uopće ne dovodi u pitanje utvrđenje da, ako se doseg odbitka ne može provjeriti *ex ante*, on se ne može uzeti u obzir u okviru analize s obzirom na trenutak donošenja predmetnog poreznog sustava kako bi se u svakom slučaju isključila prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza. Osim toga, i dalje vezano za točku 60. pobijane presude, u slučaju kao što je onaj koji se navodi u točki 109. ovog mišljenja provodi se ocjena učinka mogućeg vremenskog ujednačavanja mogućnosti prijenosa poreznih odbitaka, ali u trenutku povrata potpore.

117. Prema mojem mišljenju, zaključci navedeni u točkama 114. i 115. ovog mišljenja ne dovode se u pitanje drugim argumentima koje su istaknuli FC Barcelona i Kraljevina Španjolska.

118. Kao prvo, što se tiče argumenata Kraljevine Španjolske koji se odnose na poreznu autonomiju država članica, valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je s obzirom na trenutačno stanje razvoja prava Unije područje izravnih poreza obuhvaćeno nadležnošću država članica, države članice tu nadležnost ipak trebaju izvršavati uz poštovanje prava Unije[72]. Stoga se one moraju suzdržavati od poduzimanja, u tom kontekstu, mjera koje mogu predstavljati državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

119. Kao drugo, što se tiče potrebe, koju su nekoliko puta istaknuli i FC Barcelona i Kraljevina Španjolska, da se u analizi postojanja prednosti uzme u obzir stvarna, a ne samo nominalna porezna stopa, podsjećam da je točno da, kao što se to navodi u točkama 69. do 71., 100. i 101. ovog mišljenja, Komisija treba uzeti u obzir sve relevantne elemente predmetnog poreznog sustava i stoga ne samo nominalnu poreznu stopu. Međutim, kao što se to navodi u točkama 104. do 107. ovog mišljenja, to ne znači da se u slučaju kad na temelju ispitivanja određenog elementa tog poreznog sustava nije moguće *ex ante* isključiti postojanje prednosti koja proizlazi iz povlaštene stope poreza, taj element ne može uzeti u obzir u *ex ante* analizi, nego njegov učinak treba razmatrati u *ex post* analizi koja se provodi u trenutku povrata. Isto obrazloženje primjenjuje se na argumente koji se odnose na porezne kredite koji proizlaze iz primjene takvog elementa predmetnog poreznog sustava.

c) Zaključak o jedinom žalbenom razlogu

120. Prema mojem mišljenju, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da Komisijinu žalbu treba prihvatiti i da stoga treba ukinuti pobijanu presudu.

V. Tužba pred Općim sudom

121. Na temelju članka 61. prvog stavka Statuta Suda Europske unije, kad Sud ukida odluku Općeg suda, on može sam konačno odlučiti o sporu, ako stanje postupka to dopušta, ili može vratiti predmet na odlučivanje Općem sudu.

122. U tom pogledu, što se tiče prigovora koje je FC Barcelona, koji podupire Kraljevina Španjolska, istaknuo u prvostupanjskom postupku u okviru drugog tužbenog razloga i koje je Opći sud prihvatio u pobijanoj presudi[73], smatram da ih se može analizirati u kontekstu onog što se navodi u točkama 99. do 119. ovog mišljenja.

72 Vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska (C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedena sudska praksa).

73 Vidjeti točku 38. pobijane presude.

123. U tom smislu napominjem da je Komisija u spornoj odluci, s jedne strane, u zadnjoj rečenici uvodne izjave 68. istaknula da se u okviru poreznog sustava koji se primjenjuje na neprofitne subjekte, porezni kredit koji je povezan s poreznim odbitkom za reinvestiranje neočekivane dobiti ne dodjeljuje sustavno, nego samo pod određenim uvjetima koji nisu uvijek ispunjeni [74], što podrazumijeva da on ne može sustavno i u svakom poreznom razdoblju neutralizirati prednost koja proizlazi iz primjene povlaštene stope poreza. S druge strane, Komisija je u uvodnoj izjavi 95. sporne odluke također navela da će stvarni učinak tih odbitaka biti uzet u obzir u trenutku određivanja iznosa potpore provjerom eventualnog ostvarivanja potpore za svako razdoblje. Iz navedenog proizlazi da je pristup koji je Komisija primijenila u spornoj odluci u skladu s razmatranjima koja se navode u točkama 99. do 113. ovog mišljenja. Iz toga slijedi da prigovore navedene u prethodnoj točki ovog mišljenja treba konačno odbiti.

124. Međutim, ne čini se da stanje postupka dopušta Sudu da konačno odluči o drugim argumentima koji se ističu u okviru drugog tužbenog razloga i koji se navode u točkama 39. i 40. pobijane presude, niti o trećem, četvrtom i petom tužbenom razlogu koji je FC Barcelona istaknuo u prvostupanjskom postupku.

125. Prema mojem mišljenju, iz toga slijedi da predmet treba vratiti Općem sudu kako bi mogao ispitati te argumente i tužbene razloge.

VI. Zaključak

126. S obzirom na prethodna razmatranja predlažem Sudu da odluči na sljedeći način:

1. Ukida se presuda Općeg suda Europske unije od 26. veljače 2019., Fútbol Club Barcelona/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113).

2. Predmet se vraća na odlučivanje Općem sudu Europske unije.

3. O troškovima će se odlučiti naknadno.

74 Vidjeti točku 15. ovog mišljenja.