

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

DECYZJE

DECYZJA KOMISJI (UE) 2016/2391

z dnia 4 lipca 2016 r.

w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) wdrożonej przez Hiszpanię na rzecz niektórych klubów sportowych

(notyfikowana jako dokument nr C(2016) 4046)

(Jedynie tekst w języku hiszpańskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanym art. 108 ust. 2 Traktatu ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) W związku ze szczegółowymi informacjami przesłanymi przez obywateli w listopadzie 2009 r. Komisja zwróciła uwagę na ewentualne preferencyjne traktowanie pod względem podatku od osób prawnych czterech hiszpańskich klubów sportowych Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Nawarra), FC Barcelona i Real Madrid CF w stosunku do sportowych spółek akcyjnych. W dniu 15 lutego, 12 kwietnia i 28 września 2010 r. Hiszpania została wezwana do przedstawienia uwag. Uwagi wpłynęły w dniach 23 marca i 15 grudnia 2010 r.
- (2) Pismem z dnia 18 grudnia 2013 r. Komisja poinformowała Hiszpanię, że podjęła decyzję o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w odniesieniu do pomocy („decyzja o wszczęciu postępowania”). Pismem z dnia 17 lutego 2014 r. Hiszpania przekazała uwagi dotyczące tej decyzji. W dniu 17 grudnia 2015 r. Hiszpania przedstawiła dodatkowe informacje.
- (3) Decyzję Komisji o wszczęciu postępowania (decyzja o wszczęciu postępowania) opublikowano w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽²⁾. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia swoich uwag dotyczących pomocy/środka.
- (4) Komisja otrzymała uwagi od zainteresowanych stron. Następnie przekazała je Hiszpanii, która miała możliwość udzielenia na nie odpowiedzi; Hiszpania przekazała uwagi pismem z dnia 21 listopada 2014 r.

⁽¹⁾ Dz.U. C 69 z 7.3.2014, s. 115.

⁽²⁾ Por. przypis 1.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS ŚRODKÓW POMOCY

2.1. ŚRODEK POMOCY

- (5) Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy „Ley del deporte” z 1990 r. ⁽³⁾ (ustawa 10/1990) wszystkie hiszpańskie zawodowe kluby sportowe (clubes deportivos) zostały zobowiązane do przekształcenia się w sportowe spółki akcyjne (sociedades anónimas deportivas). Działanie to uzasadniono tym, że wiele klubów było źle zarządzanych z powodu braku ponoszenia przez członków i administratorów klubów jakiegokolwiek odpowiedzialności finansowej za straty ekonomiczne. Celem wprowadzenia nowej sportowej spółki akcyjnej było ustanowienie modelu ekonomicznej i prawnej odpowiedzialności za kluby, które wykonują działalność zawodową, co miało służyć zwiększeniu szans na dobre zarządzanie odnośnymi klubami.
- (6) W „siódmym dodatkowym rozporządzeniu” (zwanym dalej „DA 7a”) do ustawy 10/1990 zwolniono z tego obowiązkowego przekształcenia te kluby piłkarskie, które wykazywały dodatnie saldo w ciągu ostatnich 4–5 lat. Zgodnie z preambułą do ustawy zwolnienie to wynika z faktu, że takie kluby wykazały „dobre zarządzanie przedsiębiorstwem”, w związku z czym w ich przypadku takie przekształcenie nie jest konieczne. Odnośne kluby mogą zachować aktualną strukturę prawną klubu, chyba że zgromadzenia ich udziałowców postanowią inaczej ⁽⁴⁾.
- (7) Okazało się, że jedynymi klubami spełniającymi powyższy warunek były Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona i Real Madrid CF. W ustawie nie wymieniono wyraźnie z nazwy tych czterech klubów, które ostatecznie skorzystały z przedmiotowego zwolnienia. Kluby te nie przekształciły się w sportową spółkę akcyjną, chociaż były do tego uprawnione.
- (8) Traktowanie klubów sportowych pod względem fiskalnym odbiega od systemu fiskalnego stosowanego do sportowych spółek akcyjnych, które podlegają ogólnemu systemowi podatku od osób prawnych, mającemu zastosowanie do spółek. Kluby sportowe, jako organizacje non-profit (*Entidades sin ánimo de lucro*), mają prawo do częściowego zwolnienia z podatku od osób prawnych zgodnie z art. 9 ust. 3 lit. a) hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*). W wyniku tego częściowego zwolnienia art. 28 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych stanowi, że zwolnione kluby, jako organizacje non-profit, uiszczają podatek od osób prawnych w odniesieniu do swoich przychodów komercyjnych po obniżonej stawce 25 % zamiast po stawce podstawowej w wysokości 30 % (która do 2006 r. wynosiła 35 %, a w roku 2007 r. – 32,5 %).
- (9) W hiszpańskiej ustawie w sprawie sportu nie przewidziano terminu na ewentualną ponowną ocenę przedmiotowego specjalnego traktowania. Tylko pierwotnie zakwalifikowane cztery drużyny mają zatem możliwość korzystania z korzystnego pod względem fiskalnym statusu „klubu sportowego”, niezależnie od zmian kondycji finansowej pozostałych drużyn. Żadna inna funkcjonująca pod względem ekonomicznym drużyna nie może też przyjąć z powrotem statusu klubu.
- (10) Cztery wspomniane kluby prowadzą nastawioną na zysk działalność zawodową. Przykładowo w sezonie 2013/2014 przychód Realu Madrid CF wyniósł 549 mln EUR, a FC Barcelona – 484 mln EUR ⁽⁵⁾. Przychody pochodziły ze sprzedaży praw do transmisji, ze sponsorowania, *merchandisingu* (sprzedaż artykułów związanych z klubem takich jak repliki koszulek) i udzielania licencji, a także obejmowały tak zwane przychody uzyskane w dniu meczu (sprzedaż biletów i inne przychody uzyskane z działalności stadionowej). Pod względem przychodów oba kluby od kilku lat utrzymują się na pierwszych pozycjach w rankingu klubów europejskiej ekstraklasy. Athletic Club Bilbao stale gra w hiszpańskiej pierwszej lidze i regularnie uczestniczy w międzynarodowych rozgrywkach, takich jak Liga Mistrzów. Club Atlético Osasuna również grał w pierwszej lidze do sezonu 2012/2013, w którym spadł do drugiej ligi (Segunda Division) krajowej Zawodowej Ligi Piłkarskiej, i sporadycznie uczestniczył w europejskich rozgrywkach zawodowych klubów.
- (11) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wskazała, że po roku 2000 dochody podlegające opodatkowaniu odnotowały co najmniej Real Madrid CF i FC Barcelona. Co więcej, sprawozdania roczne na przykład klubu Real Madrid CF wykazują wynik finansowy przed opodatkowaniem w wysokości 25 mln EUR w sezonie 2008/2009, 31 mln EUR w sezonie 2009/2010, 47 mln EUR w sezonie 2010/2011, 32 mln EUR w sezonie 2011/2012 i 47 mln EUR w sezonie 2012/2013. Z powyższych danych wynika, że przynajmniej Real Madrid CF uzyskał znaczne przychody podlegające opodatkowaniu, w przypadku których inna stawka podatkowa na poziomie 25 %, a nie na poziomie 30 %, może przynieść klubowi korzyść gospodarczą w stosunku do jego konkurentów.

⁽³⁾ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, BOE de 17 de Octubre de 1990.

⁽⁴⁾ „Kluby, które w momencie wprowadzenia w życie niniejszej ustawy biorą udział w rozgrywkach piłki nożnej na poziomie zawodowym i odnotowały dodatnie saldo kapitału własnego we wszystkich audytach przeprowadzonych na wniosek Zawodowej Ligi Piłkarskiej, począwszy od sezonu 1985–1986, utrzymują swoją obecną strukturę prawną, chyba że zgromadzenia ich udziałowców postanowią inaczej”.

⁽⁵⁾ Źródło: Deloitte Football Money League 2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/na/Documents/audit/gx-football-money-league-2015.pdf>

2.2. PODSTAWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (12) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja ustaliła, że kluby piłkarskie, których postępowanie dotyczy, zaliczają się do organizacji non-profit. Nie wyklucza to możliwości zaliczenia ich do przedsiębiorstw zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu. Wspierana działalność zawodowych klubów sportowych ma charakter komercyjny⁽⁶⁾. Ta przynosząca dochody działalność ma charakter ekonomiczny i jest prowadzona w warunkach ostrej konkurencji z pozostałymi dużymi europejskimi zawodowymi klubami piłkarskimi. Źródła przychodów są związane z sukcesami drużyn odnoszonymi na imprezach sportowych. Z drugiej strony, sukcesy zespołów w dużej mierze zależą od kwot środków finansowych, którymi dysponują kluby i dzięki którym mogą przyciągnąć lub zatrzymać najlepszych piłkarzy i trenerów.
- (13) Zróżnicowanie podatkowe może przynosić tym czterem klubom selektywną korzyść. W związku z tym w swojej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wstępnie stwierdziła, że odnośne cztery kluby sportowe uzyskują korzyść w formie preferencyjnej stawki podatkowej, nieuzasadnionej z punktu widzenia systemu podatkowego. Zróżnicowanie podatkowe między przedmiotowymi klubami a pozostałymi klubami powstało w wyniku przyjęcia ustawy 10/1990, w której wyróżniono ograniczoną liczbę beneficjentów. Komisja ustaliła ponadto, że źródłem odnośnej korzyści są zasoby państwowe, ponieważ państwo zrzeka się ewentualnych dochodów podatkowych, a pomoc na rzecz zawodowych klubów piłkarskich ma wpływ na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (14) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wstępnie stwierdziła, że wsparcie finansowe państwa dla następujących zawodowych klubów sportowych: Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Nawarra), FC Barcelona i Real Madrid CF według wszelkiego prawdopodobieństwa zagrozi zakłóceniem konkurencji i wpłynie na wymianę handlową. Odnośne wsparcie stanowi zatem pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (15) Komisja wyraziła wątpliwości w kwestii zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym. Komisja ustaliła również, że w omawianej sprawie nie mają raczej zastosowania żadne wytyczne dotyczące kryteriów zgodności. Zgodność z zasadami wspólnego rynku należy zatem ocenić bezpośrednio na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu, zgodnie z którym pomoc można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli ma ona na celu ułatwienie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.
- (16) Komisja wątpiła w istnienie celu leżącego we wspólnym interesie, który uzasadniałby przyznanie selektywnego wsparcia operacyjnego na rzecz podmiotów o bardzo silnej pozycji w wysoce konkurencyjnym sektorze gospodarki. W związku z powyższym w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że w ramach systemu wprowadzonego na mocy ustawy 10/1990 Hiszpania przyznaje czterem klubom sportowym, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Nawarra), FC Barcelona and Real Madrid CF, indywidualną pomoc operacyjną w postaci preferencyjnej stawki podatkowej, której to pomocy nie można uzasadnić na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu. Komisja wezwała Hiszpanię i zainteresowane strony do zgłaszania uwag.

3. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (17) Po opublikowaniu decyzji o wszczęciu postępowania Komisja otrzymała uwagi od klubów: Real Madrid CF, FC Barcelona i Athletic Club Bilbao, a także od Liga Nacional de Fútbol Profesional, od obywatela oraz od organizacji, które pragną, aby objąć ich tożsamość klauzulą poufności.

3.1. UWAGI OGÓLNE

- (18) Liga Nacional de Fútbol Profesional powołuje się na specjalną pozycję sportu zgodnie z art. 165 Traktatu. Liga Nacional de Fútbol Profesional twierdzi, że celem ustawy 10/1990 było po prostu wprowadzenie dobrowolnego systemu ponoszenia odpowiedzialności społecznej przez kluby. Liga utrzymuje, że w związku z tym reformie nie przyświecał cel o charakterze fiskalnym. Konsekwencje podatkowe stanowiłyby pośredni skutek innych realizowanych celów.
- (19) Klub Athletic Club Bilbao wskazuje na potwierdzoną przez Sąd⁽⁷⁾ autonomię podatkową Territorio Histórico de Bizkaia w Kraju Basków w zakresie podatku od osób prawnych. Do celów ustalenia kwestii, czy Athletic Club Bilbao uzyskuje selektywną korzyść, terytorialnymi ramami odniesienia będzie zatem Territorio Histórico de Bizkaia. Chociaż ustawa w sprawie sportu ma zastosowanie na poziomie ogólnokrajowym, nie zawiera jednak

⁽⁶⁾ Sprawa C-415/93 Bosman ECLI:EU:C:1995:463, pkt 73, sprawa C-519/04 P Meca-Medina i Majcen przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:492, pkt 22, oraz sprawa C-325/08 Olympique Lyonnais ECLI:EU:C:2010:143, pkt 23.

⁽⁷⁾ Sprawy połączone C-428/06 to 434/06 UGT-Rioja ECLI:EU:C:2008:488.

przepisów dotyczących podatków. Na mocy Traktatu o Unii Europejskiej Unia jest jednak zobowiązana do przestrzegania regionalnych i lokalnych struktur samorządowych państw członkowskich. Na terytorium Territorio Histórico de Bizkaia nie ma żadnych sportowych spółek akcyjnych. Dlatego też według klubu nie może występować żadne selektywne traktowanie podmiotów sportowych w tym regionie. Athletic Club Bilbao należy po prostu postrzegać jako podmiot objęty ogólnym systemem podatku od osób prawnych mającym zastosowanie na obszarze Territorio Histórico de Bizkaia do wszystkich organizacji non-profit.

3.2. W SPRAWIE UZASADNIENIA RÓŻNYCH STAWEK PODATKI OD OSÓB PRAWNYCH

- (20) Zdaniem Liga Nacional de Fútbol Profesional i klubów: Real Madrid CF, FC Barcelona i Athletic Club Bilbao zróżnicowanie pod względem podatku od osób prawnych wynika z charakteru tego podatku, w związku z czym nie przynosi selektywnej korzyści. Kluby sportowe są objęte tym samym podatkiem i polegają tym samym przepisom co inne organizacje non-profit. Ogólnego systemu mającego zastosowanie do organizacji non-profit nie można uznać za wyjątek od systemu podatkowego mającego zastosowanie do przedsiębiorstw. System ten sam w sobie stanowi odrębny, ogólny system mający zastosowanie do wszystkich hiszpańskich organizacji non-profit niezależnie od sektora, wielkości i regionu. Inny system prawny ograniczałby działalność rynkową organizacji non-profit oraz ich zdolność do przynoszenia tych samych zysków co przedsiębiorstwa komercyjne. Podstawowym celem przedsiębiorstw komercyjnych leżącym u podstaw uzyskania zysków jest generowanie środków przeznaczonych do podziału, tak aby móc zaoferować swoim udziałowcom odpowiedni zwrot z inwestycji.
- (21) Real Madrid CF powołuje się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Kennemer Golf ⁽⁸⁾, który stanowi – w pkt 26, 31 i 35 – że celem organizacji non-profit nie może być osiąganie zysków na korzyść jej członków.
- (22) Real Madrid CF i Athletic Club Bilbao twierdzą, że chociaż systematyczne dążenie do uzyskania zysków nie uniemożliwia zakwalifikowania danego podmiotu jako organizacji non-profit, to jednak dany podmiot powinien wykorzystywać osiągnięte zyski do świadczenia swoich usług. Powyższe kluby podkreślają, że zysk osiągnięty przez klub sportowy nie może być przekazywany jego członkom. W rezultacie faktyczna i prawna sytuacja klubów sportowych i sportowych spółek akcyjnych nie jest porównywalna. Ewentualna różnica w opodatkowaniu w żadnym przypadku nie byłaby uzasadniona charakterem lub ogólną strukturą hiszpańskiego systemu podatkowego.
- (23) Zdaniem klubu Real Madrid CF cel polegający na osiągnięciu zysku nie byłby zatem wystarczającą wspólną podstawą odniesienia. Właściwą podstawą odniesienia powinno być natomiast osiągnięcie zysku, który można przeznaczyć do podziału, co nie jest możliwe w przypadku klubów. Real Madryt uznaje, że kluby charakteryzują się tymi samymi cechami co spółdzielnie i powołuje się na argumenty przedstawione w wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Paint Graphos ⁽⁹⁾.
- (24) Real Madrid CF, FC Barcelona i Liga Nacional de Fútbol Profesional podkreślają, że system odpowiedzialności nałożony na organ zarządzający w przypadku klubów sportowych jest znacznie bardziej restrykcyjny niż w przypadku sportowych spółek akcyjnych. Zarząd musi przedstawić gwarancję bankową pokrywającą 15 % przewidzianych w budżecie wydatków klubu w celu pokrycia gwarancją wszelkich strat poniesionych w czasie trwania jego kadencji. Ponadto członkowie zarządu bezwzględnie i bez ograniczeń odpowiadają swoim obecnym i przyszłym majątkiem osobistym za wszelkie poniesione straty, które wykraczają poza wspomnianą kwotę objętą gwarancją. Co więcej, zachowanie handlowe klubów sportowych są ściśle nadzorowane i kontrolowane, w szczególności pod względem zaciągania pożyczek, przez podmiot publiczny, którym jest hiszpańska Wysoka Rada ds. Sportu („Consejo Superior de Deportes”).
- (25) Athletic Club Bilbao i Liga Nacional de Fútbol Profesional twierdzą, że kluby nie dysponują posiadanymi przez spółki akcyjne środkami w zakresie dostępu do rynku finansowego. W szczególności kluby nie mają możliwości zwiększenia posiadanego kapitału dzięki emisji nowych akcji. Ponadto ze względu na stosowanie różnych stawek podatkowych nie istnieje żadna konsolidacja budżetowa między klubem a kontrolowanymi przez niego przedsiębiorstwami. W rezultacie klub i kontrolowane przez niego przedsiębiorstwa nie mają możliwości wzajemnego równoważenia strat zyskami, w przeciwieństwie do spółek akcyjnych, które mogą stosować konsolidację fiskalną wobec kontrolowanych przez siebie jednostek zależnych. FC Barcelona zauważa, że kluby znajdują się zatem w wyraźnie niekorzystnej sytuacji w porównaniu z innymi regionami w Europie, w których inwestorzy mogą wpłacać klubom sportowym duże kwoty pieniężne.

⁽⁸⁾ Sprawa C-174/00 Kennemer Golf, ECLI:EU:C:2002:200.

⁽⁹⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550.

- (26) Jeżeli chodzi o ewentualną korzyść płynącą z różnych stawek podatkowych, Real Madrid CF twierdzi, że ustalenie niższej stawki podatkowej w odniesieniu do dochodu z działalności operacyjnej klubów jako organizacji non-profit nie może samo w sobie stanowić korzystniejszego selektywnego środka stanowiącego pomoc państwa. Znaczne różnice między systemem podatku od osób prawnych mającym zastosowanie do klubów a systemem podatku od osób prawnych mającym zastosowanie do spółek akcyjnych działają na niekorzyść klubów i równoważą skutki nieznacznie niższej stawki podatkowej stosowanej wobec klubów. Real Madrid CF powołuje się na fakt, że odliczenie reinwestycji nadzwyczajnych zysków lub zysków kapitałowych uzyskanych z transferów kapitału własnego, jest wyższe w przypadku sportowych spółek akcyjnych (12 %) niż w przypadku klubów sportowych (7 %). W zależności od okoliczności odnośne odliczenie może być bardzo duże.
- (27) Real Madrid CF przedstawił sprawozdanie z opodatkowania klubu w zakresie podatku od osób prawnych, sporządzone przez doradców podatkowych klubu za okres od lipca 2000 r. do dnia 30 czerwca 2013 r. W sprawozdaniu wykazano, że w badanym okresie system podatkowy Real Madrid CF jako organizacji non-profit był dla tego klubu znacznie bardziej niekorzystny niż hipotetyczny alternatywny scenariusz stosowania ogólnego systemu podatkowego dotyczącego spółek.
- (28) Według Real Madrid CF [...] (*).
- (29) Athletic Club Bilbao podkreśla [...].

3.3. ISTNIENIE NOWEJ POMOCY

- (30) Real Madrid CF, FC Barcelona i Athletic Club Bilbao twierdzą, że domniemaną pomoc, o ile ma ona miejsce, należałoby uznać za istniejącą pomoc. Specjalną stawkę podatkową dla organizacji non-profit wprowadzono przed przystąpieniem Hiszpanii do Unii Europejskiej w dniu 1 stycznia 1986 r. i od tego czasu nie uległa ona znacznej zmianie. W ustawie 61/1978 z dnia 27 grudnia o podatku od osób prawnych (*Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*) była mowa o częściowym zwolnieniu i niższej stawce podatkowej w odniesieniu do dochodu uzyskanego z działalności gospodarczej prowadzonej przez organizacje non-profit takie, jak kluby piłkarskie.
- (31) FC Barcelona zwraca uwagę, że sama ustawa 10/1990 nie tworzyłaby nowego środka pomocy państwa. Wręcz przeciwnie, spowodowałaby wykluczenie większości klubów z systemu preferencyjnego. Można zatem stwierdzić, że ustawa ta nie wprowadziła tej korzyści w odniesieniu do czterech klubów, lecz zmniejszyła liczbę beneficjentów. Nie byłaby to nowa pomoc, ale kolejna modyfikacja mająca na celu osiągnięcie mniejszego zakłócenia konkurencji w porównaniu z wcześniejszą sytuacją. Athletic Club Bilbao twierdzi, że ustawa 10/1990 w ogóle nie zmieniła sytuacji klubu, który po prostu nadal był objęty systemem podatku od osób prawnych dotyczącym organizacji non-profit.

4. UWAGI HISZPANII

- (32) Uwagi Hiszpanii obejmują uwagi rządu prowincji Vizcaya (Diputación Foral de Bizkaia) w Kraju Basków oraz Wspólnoty Autonomicznej Nawarry (Comunidad Foral de Navarra).
- (33) Hiszpania potwierdza, że zgodnie z ustawą 10/1990 kluby biorące udział w rozgrywkach zawodowych muszą przekształcić się w sportowe spółki akcyjne. Podkreśla, że przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania organizacji non-profit obejmują wszystkie organizacje non-profit, nie tylko kluby piłkarskie. Zgodnie z ustawą wszystkie te podmioty muszą płacić podatek od osób prawnych w wysokości 25 % zysków osiągniętych z prowadzenia działalności o charakterze handlowym. W związku z tym przychody ze sportu zawodowego podlegają opodatkowaniu. Takie traktowanie klubów sportowych stanowiłoby zatem środek o charakterze ogólnym, mający zastosowanie do wszystkich organizacji non-profit.

4.1. RÓŻNE OPODATKOWANIE KLUBÓW SPORTOWYCH I SPORTOWYCH SPÓŁEK AKCYJNYCH

- (34) W dniu 9 lutego 2015 r. Hiszpania poinformowała Komisję o zmianie przepisów dotyczących podatku od osób prawnych ustawą 27/2014 z dnia 27 listopada 2014 r. w sprawie opodatkowania przedsiębiorstw (*del Impuesto sobre Sociedades*) ⁽¹⁰⁾, zgodnie z którą ogólna stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosząca 30 % zostanie obniżona do 28 % za 2015 r. i do 25 % od 2016 r. Oznacza to, że od 2016 r. sportowe spółki akcyjne również zostaną objęte stawką podatku od osób prawnych równą 25 %. Według Hiszpanii od 2016 r. kluby sportowe i sportowe spółki akcyjne nie będą już podlegały różnemu opodatkowaniu.

(*) Informacje poufne.

⁽¹⁰⁾ BOE No 288, de 28 de noviembre de 2014, s. 96939.

- (35) Hiszpania podkreśla, że zróżnicowanie podatkowe nie przynosi korzyści, ponieważ kluby faktycznie nie płacą niższych podatków. Zależne od organizacji non-profit przedsiębiorstwa, które podlegają innemu systemowi podatkowemu (na przykład dlatego, że są spółkami akcyjnymi), nie mogą korzystać z systemu podatkowego mającego zastosowanie do klubu będącego jednostką dominującą. Spółki akcyjne mogą jednak konsolidować zyski różnych spółek wchodzących w skład grupy. Na podstawie danych dotyczących efektywnej stawki podatku od osób prawnych płaconej przez podmioty podlegające opodatkowaniu osób prawnych w latach 2008–2011 Hiszpania wykazuje, że korzyść nie jest tak istotna, jak mogłoby wynikać z różnicy 5 punktów procentowych w stawce podatku ⁽¹⁾:

Rok podatkowy	2008	2009	2010	2011
Organizacje non-profit (%)	15,60	15,80	19,60	17,60
Podmioty podlegające ogólnemu systemowi podatkowemu (%)	18,90	17,80	18,80	18,80

- (36) Hiszpania, a w szczególności rząd prowincji Vizcaya i Wspólnota Autonomiczna Nawarry, odsyłają do pkt 25 obwieszczenia w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej ⁽¹²⁾, zgodnie z którym odmienne traktowanie może być uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego. Niższa stawka podatkowa byłaby uzasadniona, ponieważ korzystające z niej kluby byłyby organizacjami non-profit, które nie osiągają żadnych zysków. Ponadto byłaby uzasadniona tym, że kluby, w przeciwieństwie do spółek akcyjnych, które mają obowiązki wobec swoich udziałowców, nie realizują celu polegającego na podziale zysku wśród członków klubu.
- (37) Na poparcie tego argumentu Hiszpania przywołuje wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie włoskich spółdzielni ⁽¹³⁾. W pkt 61 tego wyroku, który dotyczy opodatkowania spółdzielni, Trybunał stwierdza, że biorąc pod uwagę szczególne cechy charakterystyczne, które są swoiste dla spółek spółdzielczych, stwierdzić należy, że spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy nie mogą co do zasady zostać uznane za znajdujące się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się spółki komercyjne; trzeba przy tym jednak założyć, iż działają one w interesie gospodarczym swych członków, z którymi utrzymują stosunki mające osobisty, a nie czysto komercyjny charakter, w które to stosunki członkowie ci są aktywnie zaangażowani, mając ponadto prawo do sprawiedliwego podziału osiągniętych wyników gospodarczych.
- (38) Rząd prowincji Vizcaya wskazuje na różnicę między inwestorami, którzy mają nadzieję, że uzyskają zwrot z inwestycji w spółkę, a członkami klubu, którzy nie mają tego prawa. Komisja byłaby w błędzie, gdyby uznała opodatkowanie zysków przedsiębiorstw za ogólny cel opodatkowania osób prawnych. Według rządu prowincji Vizcaya ogólnym celem opodatkowania byłoby nie tylko opodatkowanie zysków osoby prawnej, lecz także uwzględnienie tego, czy zyski są rozdzielane między udziałowców i czy opodatkowany jest także udział udziałowców w zyskach.
- (39) Hiszpania nawiązuje również do mniejszych możliwości dostępu spółdzielni do rynków finansowych, ponieważ nie mogą one emitować zbywalnych udziałów. Hiszpania twierdzi, że kluby podobnie nie mają środków dostępu do rynku finansowego, którymi dysponują spółki akcyjne. Nie byłyby możliwe zastrzyki kapitałowe ze strony udziałowców w celu sfinansowania poprawy pozycji konkurencyjnej klubów, np. poprzez nabycie drogich piłkarzy. Ponadto istnieją ograniczenia w odniesieniu do zaciągania długów (np. konieczność uzyskania zgody Consejo Superior de Deportes). Hiszpania wspomina również o zasadach osobistej odpowiedzialności finansowej członków zarządów klubów sportowych za negatywne wyniki generowane przez klub, które to zasady są bardziej rygorystyczne niż te, które dotyczą dyrektorów spółek akcyjnych.
- (40) Ponadto Hiszpania nawiązuje do faktu, że zgodnie z art. 30 Real Decreto 177/1981 sobre clubs y federaciones deportivas ⁽¹⁴⁾ dochód osiągany przez klub ze sprzedaży swojej infrastruktury sportowej lub terenów musi być reinwestowany w budowę lub ulepszenie dóbr o takim samym charakterze.

⁽¹⁾ Źródło: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2001-2011, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2011/Analisis_estadistico_recaudacion_2011.pdf.

⁽²⁾ Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3.

⁽³⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁴⁾ BOE No. 39, de 14 de febrero de 1981, s. 3408.

4.2. ZAKWALIFIKOWANIE DOMNIEMANEJ POMOCY JAKO ISTNIEJĄCEJ POMOCY

- (41) Podobnie jak Real Madrid CF i Athletic Club Bilbao, Hiszpania twierdzi, że ewentualną pomoc należy traktować jako istniejącą. Ustawę 10/1990 poprzedzała ustawa 13/1980 General de la Cultura Física y del Deporte. Zgodnie z tą ustawą w momencie przystąpienia Hiszpanii do UE w 1986 r. wszystkie kluby piłkarskie miały status organizacji non-profit. Od 1982 r. kluby te, podobnie jak wszystkie inne organizacje non-profit, były objęte niskim podatkiem od osób prawnych w wysokości 15 % ich zysków handlowych. W związku z tym wszelka pomoc byłaby istniejącą pomocą zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589⁽¹⁵⁾ (rozporządzenie proceduralne), która obejmuje wszelkie programy pomocowe oraz pomoc indywidualną, które zostały wprowadzone w życie przed wejściem w życie Traktatu, a które będą nadal stosowane po jego wejściu w życie w poszczególnych państwach członkowskich. Ustawa 10/1990 tylko potwierdza status klubów, w tym związane z nim konsekwencje podatkowe, choć ograniczające się do niektórych klubów spełniających określone warunki. Korzyść podatkowa dla tych klubów została zatem ustanowiona przed przystąpieniem Hiszpanii do UE w 1986 r.

4.3. AUTONOMIA PODATKOWA RZĄDU PROWINCJI VIZCAYA ORAZ WSPÓLNOTY AUTONOMICZNEJ NAWARRY

- (42) Hiszpania, a w szczególności Wspólnota Autonomiczna Nawarry i rząd prowincji Vizcaya, wskazują na autonomię tych regionów w sprawach podatkowych. Autonomia ta obejmuje poziom stawki podatku od osób prawnych. Ogólna stawka podatku od osób prawnych wynosi 30 % we Wspólnocie Autonomicznej Nawarry i 28 % w Territorio Histórico de Bizkaia. Stawka z tytułu zysków handlowych organizacji non-profit wynosi odpowiednio 25 % i 21 %.
- (43) Ze względu na autonomię podatkową przewidzianą w konstytucji hiszpańskiej ogólny środek podatkowy przyjęty przez Wspólnotę Autonomiczną Nawarry i rząd prowincji Vizcaya nie byłby terytorialnie selektywny. Na obu tych terytoriach nie istniałaby ani jedna sportowa spółka akcyjna. W związku z tym nie byłoby żadnego innego podmiotu sportowego, który mógłby twierdzić, że jest traktowany niesprawiedliwie. Komisja popełniła błąd, nie określając zasięgu geograficznego systemu odniesienia. Jeżeli zatem Komisja bada, czy dane traktowanie podatkowe jest dyskryminujące, odpowiednim systemem odniesienia dla systemów podatkowych regionów, które są w tym względzie niezależne, jest odpowiedni system regionalny.
- (44) Wspólnota Autonomiczna Nawarry informuje, że [...].
- (45) Ponadto rząd prowincji Vizcaya informuje i potwierdza wymiarami podatkowymi organu podatkowego, że Athletic Club Bilbao [...].

5. OCENA ŚRODKA POMOCY

5.1. ISTNIENIE POMOCY

- (46) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby zakwalifikować środek jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, muszą zostać spełnione wszystkie warunki określone w tym przepisie⁽¹⁶⁾. W związku z powyższym ugruntowaną praktyką jest, że aby móc zakwalifikować środek jako pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych; po drugie interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi; po trzecie musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą oraz po czwarte musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁽¹⁷⁾.

5.1.1. ZASOBY PAŃSTWOWE I MOŻLIWOŚĆ PRZYPISANIA ŚRODKA PAŃSTWU

- (47) Dzięki niższej stawce podatkowej program pomocy wprowadzony ustawą 10/1990 umożliwia czterem klubom uzyskanie korzyści pochodzącej z zasobów państwowych, ponieważ państwo traci możliwe dochody podatkowe. Korzyść ta wynika ze zmniejszenia obciążeń gospodarczych, takich jak obciążenia podatkowe zwykle ujęte w budżecie przedsiębiorstwa⁽¹⁸⁾. Ta niższa stawka podatkowa stanowi zasoby państwowe utracone przez państwo. Przedmiotowy środek można przypisać państwu, ponieważ wynika on ze stosowania ustawy 10/1990.

⁽¹⁵⁾ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9.

⁽¹⁶⁾ Zob. sprawa C-399/08 P Komisja przeciwko Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹⁷⁾ Zob. sprawa C-399/08 P Komisja przeciwko Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹⁸⁾ Sprawa C-387/92 Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 13; sprawa C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2000:467, pkt 25; sprawa C-6/97 Włochy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1999:251, pkt 15; sprawa C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 36.

5.1.2. ISTNIENIE SELEKTYWNEJ KORZYŚCI

- (48) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu należy ustalić, czy środek państwowy przynosi przedsiębiorstwom selektywną korzyść względem innych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu przedmiotowego środka.

5.1.2.1. *Korzyść*

- (49) Po pierwsze, korzyść musi być przyznana przedsiębiorstwu. Kluby piłkarskie zaliczają się do przedsiębiorstw zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, jeżeli prowadzą działalność gospodarczą, bez względu na ich status w świetle prawa krajowego. Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie definiuje przedsiębiorstwa jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą, niezależnie od ich statusu prawnego i sposobu ich finansowania⁽¹⁹⁾. O stosowaniu reguł pomocy państwa jako takich nie decyduje to, czy dany podmiot utworzono po to, aby przynosił zyski. Według Trybunału Sprawiedliwości i Sądu organizacje non-profit mogą także oferować na rynku towary i usługi, a zatem mogą zaliczać się do przedsiębiorstw⁽²⁰⁾. Zawodowe kluby sportowe zaliczają się zatem do przedsiębiorstw handlowych i podlegają prawu konkurencji Unii Europejskiej, o ile prowadzą one działalność gospodarczą⁽²¹⁾. Zawodowe kluby piłkarskie czerpią zyski generowane przez przychody ze sprzedaży biletów, działalności marketingowej, praw do transmisji, merchandisingu, sponsorowania itp. oraz konkurują ze sobą i z innymi zawodowymi podmiotami piłkarskimi (mającymi status sportowych spółek akcyjnych. W związku z powyższym cztery kluby, których dotyczy niniejsze postępowanie, są przedsiębiorstwami dla celów art. 107 ust. 1 Traktatu.

5.1.2.2. *Selektywność*

- (50) Jeżeli chodzi o ewentualną selektywną korzyść w postaci utraconego przychodu podatkowego, Trybunał opracował zestaw kryteriów do celów stosowania art. 107 ust. 1 Traktatu⁽²²⁾.
- (51) Jak Komisja stwierdziła w decyzji o wszczęciu postępowania, zróżnicowane opodatkowanie byłoby na pierwszy rzut oka selektywne, gdyby w przypadku niektórych przedsiębiorstw stanowiło odejście od ogólnego systemu podatkowego lub od systemu podatkowego odniesienia referencyjnego. Należy ocenić, czy dany środek polega na odstępstwie mającym zastosowanie do niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, które znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu systemu podatkowego. Jeżeli tak jest, można stwierdzić, że korzyść przynoszona przez ten środek jest na pierwszy rzut oka selektywna. Taki środek może jednak być mimo to uzasadniony logiką i charakterem systemu podatkowego.

Selektywność na pierwszy rzut oka

- (52) W związku z powyższym w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja określiła wspólny system podatkowy odniesienia w przypadku zawodowych klubów sportowych. Potwierdzając swoją wstępną opinię, Komisja uważa, że zasadniczo od 1990 r. przedsiębiorstwa takie są opodatkowane jako spółki akcyjne, zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku od osób prawnych. Kluby posiadające pewne cechy związane z ich wynikami gospodarczymi w ubiegłych latach mogą jednak być nadal opodatkowane jako organizacja non-profit. W rzeczywistości warunki te zostały spełnione przez cztery zawodowe kluby piłkarskie. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja ustaliła również, że te cztery kluby znajdują się w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej z sytuacją innych zawodowych spółek sportowych w świetle celu systemu podatkowego, którym jest generowanie przychodów państwa z zysków spółki. W obu przypadkach podstawą opodatkowania jest kwota zysku netto uzyskanego przez przedsiębiorstwo na koniec roku podatkowego. Komisja potwierdza swoje wstępne stanowisko.
- (53) Na zasadzie odstępstwa od normalnych stawek podatkowych mających zastosowanie do podmiotów zajmujących się sportem zawodowym dochód do opodatkowania niektórych zawodowych klubów piłkarskich jest opodatkowany zgodnie z innym systemem podatkowym o niższej stawce niż w przypadku innych takich podmiotów. Kluby te są traktowane odmiennie, ponieważ korzystają z obniżonej stawki podatkowej, która nie przysługuje klubom zarejestrowanym jako spółki akcyjne, a tym samym podlegającym ogólnemu podatkowi od osób prawnych. W związku z powyższym w siódmym dodatkowym rozporządzeniu do ustawy 10/1990 ustanowiono na pierwszy rzut oka selektywną korzyść na rzecz niektórych zawodowych klubów piłkarskich.

⁽¹⁹⁾ Sprawy połączone C-180/98–C-184/98, Pavlov i in., ECLI:EU:C:2000:428, pkt 74.

⁽²⁰⁾ Sprawy połączone 209/78–215/78 i 218/78 Van Landewyck, ECLI:EU:C:1980:248, pkt 88; sprawa C-244/94 FFSA i in., ECLI:EU:C:1995:392, pkt 21; sprawa C-49/07 MOTOE, ECLI:EU:C:2008:376, pkt 27 i 28.

⁽²¹⁾ Sprawa C-415/93 Bosman ECLI:EU:C:1995:463, pkt 73, sprawa C-519/04 P Meca-Medina i Majcen przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:492, pkt 22, oraz sprawa C-325/08 Olympique Lyonnais, ECLI:EU:C:2010:143, pkt 23.

⁽²²⁾ Ostatnio w wyroku z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-78/08–C-80/08 Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550.

- (54) Korzyść ta jest również faktycznie selektywna, ponieważ w ustawie 10/1990 wyróżniono ograniczoną liczbę beneficjentów. Wprowadzono w niej trwałe rozróżnienie na podstawie wyników gospodarczych klubów w 1990 r., zastrzegając faktycznie dla czterech klubów możliwość pozostania poza ogólnym systemem podatku od osób prawnych i podlegania niższej stawce podatkowej dla organizacji non-profit. Jeżeli Hiszpania była zdania, że osoba prawna klubu nie jest odpowiednia na potrzeby rozgrywek zawodowych, logiczną byłaby zmiana systemu w odniesieniu do wszystkich klubów.
- (55) Jeżeli chodzi o powody, dla których zawodowe kluby piłkarskie i sportowe spółki akcyjne nie znajdują się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, jak twierdzi Hiszpania, Komisja zauważa, że różnice w wynikach gospodarczych nie mogą uzasadniać odmiennego traktowania w odniesieniu do obowiązkowej formy organizacji ani braku wyboru w tym zakresie. Straty nie są nieodłącznie związane z określoną formą organizacji. Wyniki działalności nie stanowią zatem obiektywnego kryterium uzasadniającego różne podstawy opodatkowania ani narzucenie pewnych form organizacji na czas nieokreślony.
- (56) Zróżnicowania nie można też uzasadnić bardziej restrykcyjnymi mechanizmami kontroli wewnętrznej, o których wspominają Real Madrid CF i FC Barcelona. Takie kontrole wewnętrzne nie są istotne w odniesieniu do poziomu opodatkowania tych klubów i nie powodują zakwalifikowania tych podmiotów do dwóch nieporównywalnych grup z perspektywy podatkowej. Ponadto takie uzasadnienie jest sprzeczne z uzasadnieniem odmiennego traktowania podatkowego, jak wyjaśniono poniżej (motyw 57).

Uzasadnienie wynikające z charakteru i logiki systemu podatkowego

- (57) To odmiennie traktowanie może być jednak uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego⁽²³⁾. Jak Komisja zauważyła w decyzji o wszczęciu postępowania, to do państwa członkowskiego, które wprowadziło takie zróżnicowanie opodatkowania z korzyścią dla niektórych przedsiębiorstw prowadzącym działalność w dziedzinie zawodowej piłki nożnej, należy wykazanie, że jest to rzeczywiście uzasadnione charakterem i ogólną strukturą przedmiotowego systemu⁽²⁴⁾.
- (58) Jak już przedstawiono powyżej, różnice w wynikach gospodarczych nie mogą uzasadniać odmiennego traktowania w odniesieniu do obowiązkowej formy organizacji, która prowadzi do różnego opodatkowania. Wyniki działalności nie stanowią obiektywnego kryterium nieodłącznie związanego z logiką podatku.
- (59) Ponadto zróżnicowania nie można uzasadnić ostrzejszymi mechanizmami kontroli wewnętrznej, o których wspominają Real Madrid CF i FC Barcelona, jak wyjaśniono w motywie 55. Takie kontrole wewnętrzne nie są istotne w odniesieniu do poziomu opodatkowania tych klubów. Ponadto takie uzasadnienie jest sprzeczne z uzasadnieniem odmiennego traktowania podatkowego. Powodem rozróżnienia wprowadzonego ustawą 10/1990 było złe zarządzanie wieloma klubami, wynikające z braku ponoszenia przez członków i administratorów klubów jakiegokolwiek odpowiedzialności finansowej za straty ekonomiczne. Nowa sportowa spółka akcyjna powinna stanowić model ekonomicznej i prawnej odpowiedzialności za kluby, które prowadzą działalność zawodową, służący zwiększeniu szans na dobre zarządzanie odnośnymi klubami. Rzekomo bardziej rygorystyczne przepisy dotyczące klubów wydają się jednak pozbawiać to uzasadnienie jego podstawy. Jeżeli istniała potrzeba objęcia niektórych klubów ściślejszą kontrolą, obowiązkowe przekształcenie w spółkę akcyjną nie byłoby konieczne do realizacji celu tej ustawy.
- (60) Hiszpania i różne zainteresowane strony twierdzą, że odstępstwo od ogólnej stawki podatkowej jest uzasadnione i dlatego nie przynosi korzyści, przy czym odwołują się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Paint Graphos* w odniesieniu do opodatkowania spółdzielni⁽²⁵⁾. W wyroku tym Trybunał wykazał, że w świetle szczególnych cech spółdzielni, które muszą przestrzegać określonych zasad prowadzenia działalności, przedsiębiorstwa te nie mogą zostać uznane za znajdujące się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się spółki komercyjne, pod warunkiem że działają one w interesie gospodarczym swoich członków, przy czym członkowie ci są aktywnie zaangażowani w prowadzenie działalności i mają ponadto prawo do sprawiedliwego podziału osiągniętych wyników gospodarczych⁽²⁶⁾.
- (61) Hiszpania i zainteresowane strony twierdzą, że zgodnie z tym wyrokiem fakt, że kluby nie mogą rozdzielać zysków wśród udziałowców, jest istotną osobliwością, która uzasadnia odstępstwo od ogólnej stawki podatkowej.
- (62) Podobnie rząd prowincji *Vizcaya* jest zdania, że różnica między inwestorami, którzy mają nadzieję, że uzyskają zwrot z uczestnictwa w spółce, a członkami klubu, którzy nie mają tego prawa, uzasadnia niższe opodatkowanie klubów. Ogólnym celem opodatkowania byłoby nie tylko opodatkowanie zysków osoby prawnej, lecz także rozważenie, czy zyski są rozdzielane między udziałowców i czy są także opodatkowane na ich poziomie.

⁽²³⁾ Por. pkt 25 obwieszczenia w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej, Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3.

⁽²⁴⁾ Sprawa T-211/05 Republika Włoska przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2009:304, pkt 125.

⁽²⁵⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos* i in., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽²⁶⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos* i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 61.

- (63) Argumenty te nie mogą jednak stanowić uzasadnienia dla niższego opodatkowania niektórych zawodowych klubów piłkarskich niż ma to miejsce w przypadku innych zawodowych podmiotów sportowych. Komisja zauważa, że takie argumenty mają na celu raczej sugerowanie, że kluby piłkarskie nie znajdują się w sytuacji, która jest porównywalna pod względem faktycznym lub prawnym z sytuacją, w jakiej znajduje się każda inna spółka akcyjna, niż wyjaśnienie, że odstępstwo pod względem traktowania podatkowego niektórych zawodowych podmiotów sportowych jest uzasadnione. W każdym razie te cztery kluby, chociaż są organizacjami non-profit, aktywnie dążą do osiągnięcia zysków dla siebie. W wyroku w sprawie *Paint Graphos* Trybunał orzekł, że spółdzielni nie można uznać za znajdujące się w sytuacji porównywalnej pod względem faktycznym i prawnym z sytuacją, w jakiej znajdują się spółki handlowe, ponieważ spółdzielnie działają w interesie gospodarczym swoich członków, przy czym członkowie ci w szczególności mają prawo do sprawiedliwego podziału osiągniętych wyników gospodarczych. Trybunał odnosi się również do pkt 25 zawiadomienia Komisji w sprawie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej, w którym został wyrażony pogląd Komisji, że charakter lub ogólna struktura krajowego systemu podatkowego może uzasadniać fakt, że spółdzielnie, które rozdzielają wszystkie swoje zyski między swoich członków, nie są opodatkowane na poziomie spółdzielni, pod warunkiem że podatek jest pobierany na poziomie ich członków⁽²⁷⁾.
- (64) Jak twierdzi Hiszpania, w przeciwieństwie do spółdzielni organizacje non-profit charakteryzują się brakiem celu polegającego na podziale zysków między członków lub tworzące je podmioty. Kluby nie mogą rozdzielać zysków. Kluby muszą wykorzystywać dochód na cele klubu, co oznacza, że mogą całkowicie wykorzystać ten dochód zamiast przekazywać jego część swoim członkom.
- (65) Podobnie fakt, że kluby są zobowiązane do reinwestowania dochodu osiąganego ze sprzedaży swojej infrastruktury sportowej lub terenów w budowę lub ulepszenie infrastruktury tego samego rodzaju, nie osłabia ich pozycji konkurencyjnej ani nie uzasadnia innego, bardziej korzystnego, traktowania podatkowego w stosunku do innych podmiotów zajmujących się sportem zawodowym. Stanowi to dla nich raczej zachętę do ulepszania swoich obiektów.
- (66) Jeżeli chodzi o fakt, że kluby mogą mieć mniejsze możliwości dostępu do rynku finansowego, brak możliwości na przykład sprzedaży udziałów na rynku finansowym, nie przeszkadza tym czterem klubom w korzystaniu z innych środków dostępu do płynności. W przypadku zawodowego klubu sportowego nadal istnieją różne możliwości, takie jak kredyty lub *merchandising*, w przypadku których dostęp jest porównywalny z dostępem, jaki mają inne przedsiębiorstwa. Domniemane mniejsze możliwości dostępu do rynków finansowych jako takie nie uzasadniają odmiennego traktowania dochodów podlegających opodatkowaniu w przypadku niektórych klubów piłkarskich. Nie uzasadniono nawet, czy to ogranicza to czynniki ryzyka lub czy zwiększa, czy zmniejsza szanse na zyski. Jeżeli niekorzystna sytuacja klubów w tym względzie jest tak oczywista, jak twierdzą, zawsze mają możliwość zmiany swojej formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa.
- (67) Jeżeli chodzi o inne kwestie podniesione przez władze hiszpańskie i zainteresowane strony, w odniesieniu do argumentu Hiszpanii, że korzyść nie istnieje, jeśli porówna się faktyczną wysokość podatków organizacji non-profit, dostarczone dane liczbowe, przedstawione w motywie 35 powyżej, pokazują, że nie we wszystkich latach, ale przez ich większość faktyczne opodatkowanie zawodowych klubów piłkarskich opodatkowanych jako organizacje non-profit było niższe niż opodatkowanie porównywalnych podmiotów zgodnie z ogólnym systemem podatkowym. O ile uznaje się, że organizacja non-profit nie może konsolidować zysków poszczególnych przedsiębiorstw, dla których jest jednostką dominującą, nie zmienia to faktu, że działalność główna jest objęta niższą stawką podatkową.
- (68) Real Madrid CF ponadto wspomina o systemie ulg podatkowych z tytułu reinwestycji. Zgodnie z art. 42 zmienionej ustawy o podatku od osób prawnych odliczenie reinwestycji nadzwyczajnych zysków lub zysków kapitałowych osiągniętych z transferów kapitału własnego jest wyższe w przypadku sportowych spółek akcyjnych (12 %), które podlegają pełnej stawce podatku od osób prawnych, niż w przypadku klubów sportowych (7 %), które podlegają stawce podatku od osób prawnych wynoszącej 25 %. Zdaniem tego klubu przez pewien okres system podatkowy Real Madrid CF jako organizacji non-profit był dla tego klubu bardziej niekorzystny niż hipotetyczny scenariusz stosowania ogólnego systemu podatkowego dotyczącego spółek akcyjnych. Nawet gdyby jednak okoliczność ta została potwierdzona, nie stanowiłoby to dowodu, że standardowy system ulg podatkowych z tytułu reinwestycji dla klubów jest z zasady i w dłuższej perspektywie bardziej korzystny. Ponadto ulga podatkowa jest przyznawana tylko w określonych warunkach, które nie mają zastosowania w sposób ciągły.
- (69) Hiszpania wspomina również o ewentualnej niekorzystnej sytuacji klubów spowodowanej zasadami równych szans finansowych UEFA. Są to jednak wewnętrzne przepisy ustanowione przez organizację piłkarską, które mają na celu zapewnienie rozsądnego zarządzania finansami podmiotów sportowych i unikanie ciągłego ponoszenia strat. Nie mogą one uzasadniać różnego opodatkowania zysków przez państwo. Uzasadnienie to jest niezależne od logiki i charakteru systemu podatkowego odniesienia i dlatego nie wyklucza istnienia selektywności.
- (70) Faktyczne opodatkowanie, któremu podlegały cztery kluby sportowe, wydaje się zatem niższe niż normalne opodatkowanie spółek akcyjnych zajmujących się sportem zawodowym, jak wykazują dane liczbowe przekazane przez Hiszpanię i przedstawione w motywie 35, nawet jeśli weźmie się pod uwagę, jak wspomina Real Madryt, różne możliwości, jakie mają spółki i organizacje non-profit w zakresie odliczania reinwestycji nadzwyczajnych

⁽²⁷⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos* i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 71.

zysków lub zysków kapitałowych uzyskanych z transferów kapitału własnego w danym roku, w którym te reinwestycje lub transfery miały miejsce. Dlatego zastrzeżenie dla czterech klubów opodatkowania na zasadach mających zastosowanie do organizacji non-profit, w tym niższej stawki podatkowej niż dla innych zawodowych klubów sportowych, nie jest zgodne z logiką jakiegokolwiek systemu podatkowego i ma efekt korzyści podatkowej dla niektórych klubów⁽²⁸⁾. Uwagi Hiszpanii i zainteresowane strony nie zawierały okoliczności prawnych ani faktycznych, które miałyby wpływ na wstępne wnioski Komisji sformułowane w decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie istnienia korzyści.

- (71) W związku z tym zwolnienia podatkowe wynikające z celu niezwiązanego z systemem podatkowym, w który się wpisują, nie mogą stanowić podstawy obejścia wymogów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu⁽²⁹⁾. Środek państwowy jest selektywny, ponieważ przynosi korzyść czterem konkretnym przedsiębiorstwom, które znajdują się w innej sytuacji niż wszystkie pozostałe zawodowe kluby sportowe, które podlegają opodatkowaniu mającemu zastosowanie do spółek akcyjnych.

5.1.3. WPLYW NA WYMIANĘ HANDLOWĄ I ZAKŁÓCENIE KONKURENCJI

- (72) Korzyść dla klubu grającego w krajowej pierwszej lidze może ponadto mieć wpływ na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi. Wszystkie kluby objęte opodatkowaniem na zasadach mających zastosowanie do organizacji non-profit są, co najmniej na pewnym etapie, w krajowej pierwszej lidze. Kluby grające w pierwszej i drugiej lidze rywalizują o wystąpienie w rozgrywkach europejskich i są aktywne na rynkach *merchandisingu* i praw do transmisji telewizyjnej. Prawa do transmisji, *merchandising* i sponsorowanie są źródłami przychodów, o które kluby należące do krajowej pierwszej ligi konkurują z innymi klubami krajowymi i zagranicznymi. Im większymi środkami finansowymi dysponują kluby w celu przyciągnięcia lub utrzymania najlepszych graczy, tym lepsze wyniki mogą osiągać w zawodach sportowych, co daje szansę większych przychodów ze wspomnianej działalności. Ponadto struktura własności klubów jest międzynarodowa.
- (73) Dlatego też wsparcie finansowe ze strony państwa zapewniające korzyść niektórym zawodowym klubom piłkarskim w postaci opodatkowania niższego niż w przypadku konkurencyjnych podmiotów może wpływać na handel wewnątrzunijny i zakłócać konkurencję, ponieważ w wyniku tej pomocy sytuacja finansowa tych klubów zostanie wzmocniona w porównaniu z sytuacją ich konkurentów na rynku zawodowej piłki nożnej⁽³⁰⁾. W konsekwencji odnośne wsparcie stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Pomoc ta była udzielana czterem klubom co roku, od wejścia w życie ustawy 10/1990 w październiku 1990 r. do 2015 r. Nie ma znaczenia, że skutek ten mógł nie być celem podstawowego ustawy 10/1990⁽³¹⁾.

5.2. AUTONOMIA PODATKOWA RZĄDU PROWINCJI VIZCAYA ORAZ WSPÓLNOTY AUTONOMICZNEJ NAWARRY

- (74) Athletic Club Bilbao ma siedzibę w Territorio Histórico de Bizkaia, a Club Atlético Osasuna w Nawarze. Komisja nie kwestionuje autonomii podatkowej rządu prowincji Vizcaya oraz Wspólnoty Autonomicznej Nawarry, w tym ich prerogatyw. Nie podważa ona ich kompetencji w zakresie ustalania stawki podatku od osób prawnych mającej zastosowanie na ich terytorium. Komisja zdaje sobie sprawę z tej autonomii również w kontekście stosowania zasad pomocy państwa i ustalania selektywności środka. To, co Komisja bada w niniejszej decyzji, dotyczy jednak skutków, jakie mogą mieć różne formy organizacji w ramach odpowiednio mającego zastosowanie systemu podatkowego, oraz tego, czy traktowanie to jest w określonych okolicznościach selektywne, przy należytych uwzględnieniu różnic w stawkach podatku od osób prawnych obowiązujących na niektórych terytoriach.
- (75) Ustawa 10/1990 ma jednak zastosowanie na całym terytorium Hiszpanii, a zatem może powodować odmienne traktowanie tak samo w regionach, które ustalają odmienną stawkę podatku od osób prawnych, o ile stawka ta jest inna w przypadku niektórych zawodowych klubów piłkarskich (organizacji non-profit), które znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją innych klubów, które nie są traktowane w taki sposób (sportowe spółki akcyjne). W rzeczywistości, jak opisano w motywie 42 powyżej, oba regiony stosują inną stawkę podatku od

⁽²⁸⁾ To rozumowanie jest podobne do zastosowanego w sprawie T-211/05 Republika Włoska przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2009:304, pkt 120 i 121 (potwierzonego przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-458/09 P Włochy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2011:769, pkt 60), w której uznano za korzyść selektywną korzyść podatkową dostępną tylko dla przedsiębiorstw dopuszczonych do obrotu giełdowego na rynku regulowanym w krótkim okresie, natomiast dla wszystkich innych przedsiębiorstw korzyści płynące z tego systemu były niedostępne, ponieważ przedsiębiorstwa te nie mogły spełnić warunków wprowadzenia na giełdę w okresie obowiązywania systemu pomocy.

⁽²⁹⁾ Sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 70.

⁽³⁰⁾ Sprawa C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 55; sprawy połączone C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P Comitato „Venezia vuole vivere” i in. przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2011:368, pkt 136. Zob. również sprawa C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2000:467, pkt 30, i przytoczone orzecznictwo.

⁽³¹⁾ Sprawy C-241/94 Francja przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1996:353, pkt 20, C-5/01 Belgia przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2002:754, pkt 45, oraz C-458/09 P Włochy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2011:769, pkt 60.

osób prawnych, aczkolwiek zbliżoną do hiszpańskiego systemu podatkowego. Nie jest rozstrzygające, że przez zbieg okoliczności tylko jeden podmiot może odnosić korzyść w wyniku ustawy 10/1990 na terytorium tych regionów⁽³²⁾. Przedmiotową kwestią nie jest jednak fakt, że Athletic Club Bilbao i Club Atlético Osasuna mogłyby w dalszym ciągu odnosić korzyść ze względu na ich status organizacji non-profit, lecz fakt, że korzystają one ze stawki opodatkowania niższej niż mająca powszechnie zastosowanie do innych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji.

5.3. ZAKWALIFIKOWANIE POMOCY JAKO NOWEJ POMOCY

- (76) Jeżeli chodzi o wniosek Hiszpanii i zainteresowanych stron, zgodnie z którym pomoc w postaci niższego podatku od osób prawnych przyznana na rzecz klubów stanowi istniejącą pomoc, wyraźnie widać, że ogólne zróżnicowanie podatkowe między spółkami akcyjnymi a organizacjami non-profit stosowano już przed przystąpieniem Hiszpanii. Jak również podkreślono, z tego zróżnicowania korzystały organizacje non-profit we wszystkich sektorach, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa lub jego lokalizacji. Hiszpania wyjaśniła ponadto, że w momencie jej przystąpienia w 1986 r. wszystkie kluby piłkarskie miały status organizacji non-profit. Komisja nie ma zatem prawa traktować badanego środka jako nowej pomocy.
- (77) Zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia proceduralnego istniejąca pomoc oznacza każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie Traktatu w odpowiednich państwach członkowskich. Zgodnie z art. 1 lit. c) rozporządzenia proceduralnego pojęcie nowej pomocy nie dotyczy wyłącznie całkowicie nowego środka pomocy, ale obejmuje również zmiany istniejącej pomocy. Do celów art. 1 lit. c) rozporządzenia proceduralnego w art. 4 ust. 1 rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004⁽³³⁾ pojęcie istotnej zmiany istniejącej pomocy definiuje się jako jakąkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, która nie może wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocy z rynkiem wewnętrznym. Oznacza to, że zmianę istniejącej pomocy, która mogłaby mieć wpływ na dokonaną pierwotnie przez Komisję ocenę zgodności programu, należy uznać za nową pomoc.
- (78) W art. 4 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 794/2004 podaje się jako przykład zmian wymagających zgłoszenia zaostrzenie kryteriów dotyczących stosowania programu pomocy. Obejmuje to również zmniejszenie liczby kwalifikujących się beneficjentów pomocy (co w tym przypadku jest bardzo istotne). W związku z tym, niezależnie od analizy przepisów obowiązujących przed przystąpieniem, w ustawie 10/1990 wprowadzono nowy system, zgodnie z którym opodatkowanie na zasadach mających zastosowanie do organizacji non-profit ogranicza się do określonych klubów piłkarskich, natomiast pozostałe zawodowe kluby sportowe zostają zobowiązane do przejścia na powszechnie stosowany system podatku od osób prawnych.
- (79) Za sprawą kwestionowanego środka cztery przedsiębiorstwa znalazły się w bardziej korzystnej sytuacji niż przedsiębiorstwa, które zgodnie z prawem podlegają ogólnym stawkom podatkowym. Wprowadzenie odnośnego środka powoduje zatem zróżnicowanie w sektorze, w którym kluby prowadzą działalność, i wywiera wpływ na równowagę konkurencyjną w tym sektorze. W wyniku wprowadzenia odnośnego środka przedmiotowe cztery uprzywilejowane kluby stają się stosunkowo silniejsze, przy jednoczesnym pogorszeniu sytuacji pod względem konkurencyjności ich konkurentów. W ustawie 10/1990 zasadniczo wyklucza się możliwość prowadzenia działalności jako organizacja non-profit w sporcie zawodowym, jednocześnie umożliwiając jednak poszczególnym podmiotom prowadzącym działalność w dziedzinie zawodowej piłki nożnej dalsze korzystanie z korzystniejszego otoczenia prawnego. W ramach opisanej zmiany wprowadzono różne opodatkowanie w jednym sektorze. Takie działanie stanowi dyskryminację wśród przedsiębiorstw działających w danym sektorze, która nie ma czysto administracyjnego lub formalnego charakteru i może wpłynąć na ocenę zgodności badanego środka pomocy z rynkiem wewnętrznym (co wykazano w następnej sekcji).
- (80) Ponadto Komisja odnotowuje, że fakt upłynięcia okresu przedawnienia przewidzianego w art. 17 rozporządzenia proceduralnego nie powoduje, że nowa pomoc ulega przekształceniu w istniejącą pomoc⁽³⁴⁾.
- (81) Należy zatem uznać, że zmiana wprowadzona ustawą z 1990 r., polegająca na ograniczeniu grona ewentualnych beneficjentów i utworzeniu nowej pod względem konkurencyjności sytuacji na rynku, stanowi nową pomoc.

⁽³²⁾ Komisja zauważa w tym kontekście, że istnieje sportowa spółka akcyjna z siedzibą w Territorio Histórico de Bizkaia, a mianowicie Basket Bilbao Berri SAD.

⁽³³⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽³⁴⁾ Sprawa C-81/10 P France Télécom SA przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2011:811, pkt 73.

5.4. ZGODNOŚĆ POMOCY Z ZASADAMI RYNKU WEWNĘTRZNEGO

- (82) Pomoc państwa należy uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 TFUE ⁽³⁵⁾ i można ją uznać za zgodną z rynkiem międzynarodowym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 TFUE ⁽³⁶⁾. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub art. 107 ust. 3 TFUE ⁽³⁷⁾.
- (83) Ani Hiszpania, ani beneficjenci nie utrzymują, że w badanej sprawie ma zastosowanie którykolwiek z wyjątków przewidzianych w art. 107 ust. 2 i 3 TFUE.
- (84) W tym względzie Komisja odnotowuje, że ponieważ pomoc w postaci niższych podatków powoduje obniżenie kosztów, które normalnie ponosiłyby kluby w ramach ich działalności gospodarczej, pomoc należy uznać za pomoc operacyjną. Co do zasady takiej pomocy nie można normalnie uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, a zachęty podatkowe, o których mowa, nie są ograniczone w czasie, maleją lub proporcjonalne do tego, co jest konieczne, aby zaradzić konkretnym utrudnieniom gospodarczym w danych regionach.
- (85) Promowanie sportu może stanowić cel leżący we wspólnym interesie w rozumieniu art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu. W art. 165 ust. 1) Traktatu wskazuje się, że Unia przyczynia się do wspierania przedsięwzięć w zakresie sportu. Zgodnie z ust. 2 odnośnego artykułu tego rodzaju działanie zmierza do rozwoju europejskiego wymiaru sportu przez popieranie uczciwości i dostępności we współzawodnictwie sportowym.
- (86) Ani Hiszpania, ani zainteresowane strony nie przedstawiły argumentów na poparcie zgodności pomocy na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu w znaczeniu przedstawionym w art. 165 Traktatu. Nie ma wątpliwości, że ogólne wsparcie sportu nie stanowi celu danego środka, w zakresie, w jakim zamierzeniem odnośnego środka jest wspieranie czterech indywidualnych zawodowych klubów sportowych.
- (87) Komisja nie może zatem ustalić celu leżącego we wspólnym interesie, który uzasadniałby przyznanie selektywnego wsparcia na rzecz niektórych podmiotów o silnej pozycji w sektorze gospodarczym, w którym panuje ostra konkurencja, i który stanowiłby przeciwwagę dla ewentualnego zakłócenia konkurencji na rynku wewnętrznym. Pomoc państwa jest zatem niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

5.5. ODZYSKANIE POMOCY

- (88) Zgodnie z Traktatem i utrwalonym orzecznictwem Trybunału Komisja jest uprawniona do podjęcia decyzji, że zainteresowane państwo członkowskie musi znieść lub zmienić formę pomocy w przypadku stwierdzenia niezgodności pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym ⁽³⁸⁾. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że obowiązek nałożony na państwo członkowskie na mocy decyzji Komisji służy do zniesienia pomocy, którą Komisja uznaje za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, w celu przywrócenia wcześniejszego stanu ⁽³⁹⁾. W tym kontekście Trybunał ustalił, że cel ten zostaje osiągnięty z chwilą, gdy beneficjent dokona zwrotu kwoty przyznanej jako pomoc niezgodną z prawem, tracąc tym samym korzyść, jaką odnosił względem swoich konkurentów na rynku, oraz gdy następuje przywrócenie sytuacji sprzed wypłaty pomocy ⁽⁴⁰⁾.
- (89) Zgodnie z tym orzecznictwem art. 16 ust. 1 rozporządzenia proceduralnego stanowi, że „w przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy niezgodnej z prawem, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta”.

⁽³⁵⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 TFUE dotyczą: a) pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom; b) pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; oraz c) pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec.

⁽³⁶⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 3 TFUE dotyczą: a) pomocy przeznaczanej na sprzyjanie rozwojowi niektórych regionów; b) pomocy przeznaczanej na wspieranie realizacji niektórych ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego; c) pomocy przeznaczanej na rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych; d) pomocy przeznaczanej na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego; oraz e) pomoc określona decyzją Rady.

⁽³⁷⁾ Sprawa T-68/03 Olympiaki Aeroporia Ypiresies przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2007:253, pkt 34.

⁽³⁸⁾ Zob. sprawa C-70/72 Komisja przeciwko Niemcom, ECLI:EU:C:1973:87, pkt 13.

⁽³⁹⁾ Zob. sprawy połączone C-278/92 do C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1994:325, pkt 75.

⁽⁴⁰⁾ Zob. sprawa C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 64–65.

- (90) W związku z tym, biorąc pod uwagę, że przedmiotowego programu nie zgłoszono Komisji i że na jego podstawie przyznano pomoc indywidualną na rzecz czterech zawodowych klubów piłkarskich z naruszeniem art. 108 Traktatu, a więc odnośny program stanowi pomoc niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym, która musi zostać odzyskana w celu przywrócenia sytuacji istniejącej na rynku przed jej przyznaniem. Proces odzyskiwania powinien obejmować okres od dnia odniesienia korzyści przez beneficjenta, to jest począwszy od dnia przekazania mu pomocy, do dnia skutecznego odzyskania, a kwota, jaką należy odzyskać, powinna zostać powiększona o kwotę odsetek naliczanych do dnia jej skutecznego odzyskania. Dniem przekazania pomocy beneficjentom jest dzień, w którym uiszcili oni podatek od osób prawnych według stawki preferencyjnej.
- (91) Zgodnie z art. 17 ust. 1 rozporządzenia proceduralnego uprawnienia Komisji w zakresie windykacji pomocy podlegają 10-letniemu okresowi przedawnienia. Zgodnie z art. 17 ust. 2 przedmiotowego rozporządzenia okres przedawnienia rozpoczyna bieg w dniu, w którym przyznano pomoc niezgodną z prawem beneficjentowi. Jakikolwiek działanie, podejmowane przez Komisję lub przez państwo członkowskie działające na wniosek Komisji w odniesieniu do pomocy niezgodnej z prawem powoduje przerwanie okresu przedawnienia. W rezultacie, jeżeli chodzi o określenie momentu, w którym okres przedawnienia, o którym mowa w art. 17, rozpoczyna bieg, czynnikiem decydującym jest moment faktycznego przyznania pomocy. Przytoczony przepis odnosi się do przyznania pomocy na rzecz beneficjenta, a nie do dnia przyjęcia programu pomocy.
- (92) W przypadku programu, z którym wiąże się okresowe przyznawanie korzyści, dzień przyjęcia aktu stanowiącego podstawę prawną pomocy i dzień rzeczywistego przyznania pomocy na rzecz danych przedsiębiorstw może dzielić znaczny okres. W takim wypadku dla celów obliczania okresu przedawnienia należy uważać, że pomoc zostaje udzielona beneficjentowi dopiero w dniu jej rzeczywistego przyznania. Dlatego też, chociaż akt stanowiący podstawę prawną pomocy został przyjęty w 1990 r., to jednak bieg okresu przedawnienia rozpoczyna się każdego roku w dniu, w którym wypada termin wymagalności podatku od osób prawnych ⁽⁴¹⁾.
- (93) Obowiązek odzyskania przez Hiszpanię pomocy dotyczy zatem dziesięciu lat od momentu, w którym Komisja po raz pierwszy wezwała Hiszpanię do udzielenia informacji na temat środka pomocy. Miało to miejsce w dniu 15 lutego 2010 r. Różnicę w opodatkowaniu należy zatem odzyskać, począwszy od roku podatkowego 2000.
- (94) Kwota pomocy na rzecz odnośnych czterech klubów piłkarskich stanowi różnicę między kwotą podatku od osób prawnych, którą kluby te rzeczywiście uiszcili, a kwotą podatku od osób prawnych, którą musiałyby uiszczyć, gdyby podlegały przepisom dotyczącym podatku od osób prawnych mającego zastosowanie do spółek akcyjnych w danym roku.
- (95) Ustalając faktyczną korzyść, należy jednak uwzględnić specyfikę systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie do organizacji non-profit, w ramach którego faktyczny podatek od osób prawnych w poszczególnych latach może wyjątkowo być wyższy niż w scenariuszu alternatywnym dotyczącym opodatkowania sportowej spółki akcyjnej. Komisja odnotowuje argumenty przedstawione przez Real Madrid CF [...]. Komisja przypomina jednak, że dokładna kwota pomocy, jaka powinna zostać odzyskana, zostanie oceniona w poszczególnych przypadkach w toku postępowania w celu odzyskania środków prowadzonego przez władze hiszpańskie w ścisłej współpracy z Komisją.
- (96) W tej kwestii Komisja odnotowuje, że zgodnie z orzecznictwem w sprawie Unicredito w ramach pomocy podlegającej odzyskaniu nie należy uwzględniać hipotetycznych okoliczności, takich jak często różnorodne wybory, jakich mogli dokonać beneficjenci, zwłaszcza że wybory dokonane z uwzględnieniem pomocy mogą okazać się nieodwracalne ⁽⁴²⁾.

6. WNIOSEK

- (97) Komisja stwierdza, że na mocy ustawy 10/1990 Hiszpania udzieliła w sposób niezgodny z prawem pomocy w formie preferencyjnej stawki podatku od osób prawnych na rzecz klubów Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona i Real Madrid CF z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
- (98) Przedmiotowa pomoc jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym. Hiszpania będzie zatem musiała zaprzestać odnośnego selektywnego traktowania wymienionych czterech klubów i odzyskać od nich kwotę stanowiącą różnicę między kwotą podatku od osób prawnych, którą faktycznie uiszcili, a kwotą podatku od osób prawnych, któremu podlegałyby, gdyby miały status prawny sportowej spółki akcyjnej, począwszy od roku podatkowego 2000,

⁽⁴¹⁾ Sprawa C-81/10 P France Télécom SA przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2011:811, pkt 80–85.

⁽⁴²⁾ Sprawa C-148/04 Unicredito, ECLI:EU:C:2005:774, pkt 118, 119.

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Poprzez zastrzeżenie na rzecz niektórych zawodowych klubów piłkarskich prawa do korzystania z preferencyjnej stawki podatku od osób prawnych dla organizacji non-profit siódme dodatkowe rozporządzenie do ustawy 10/1990 w sprawie sportu z dnia 15 października stanowi pomoc państwa na podstawie art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej na korzyść odnośnych klubów piłkarskich, w szczególności na korzyść klubów: Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona i Real Madrid CF. Przedmiotowa pomoc została przyznana przez Królestwo Hiszpanii w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

Pomoc indywidualna przyznana w ramach programu, o którym mowa w art. 1, nie stanowi pomocy, jeżeli w momencie jej przyznania spełniała warunki ustanowione w przepisach przyjętych na podstawie art. 2 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1588 ⁽⁴³⁾, które ma zastosowanie w momencie przyznania pomocy.

Artykuł 3

Pomoc indywidualna przyznana w ramach programu, o którym mowa w art. 1, która w momencie jej przyznania spełniała warunki ustanowione w przepisach przyjętych zgodnie z art. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1588 lub w innym zatwierdzonym programie pomocy, jest zgodna z rynkiem wewnętrznym do poziomu maksymalnej intensywności pomocy mającej zastosowanie do tego rodzaju pomocy.

Artykuł 4

1. Królestwo Hiszpanii odzyskuje od beneficjentów pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym przyznaną w ramach programu, o którym mowa w art. 1.
2. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.
3. Odsetki nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia (WE) nr 794/2004 oraz rozporządzenia Komisji (WE) nr 271/2008 ⁽⁴⁴⁾ zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 794/2004.
4. Hiszpania wstrzymuje realizację programu, o którym mowa w art. 1, ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.

Artykuł 5

1. Odzyskanie pomocy przyznanej na podstawie programu, o którym mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Królestwo Hiszpanii zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 6

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Królestwo Hiszpanii przekazuje Komisji następujące informacje:
 - a) łączną kwotę pomocy otrzymanej przez każdego z beneficjentów, o których mowa w art. 1;
 - b) łączną kwotę (kwota główna i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta;

⁽⁴³⁾ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 1).

⁽⁴⁴⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 271/2008 z dnia 30 stycznia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 794/2004 w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 82 z 25.3.2008, s. 1).

- c) szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;
- d) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.

2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy przyznanej w ramach programu, o którym mowa w art. 1, Królestwo Hiszpanii na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Hiszpania bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji. Hiszpania dostarcza również szczegółowe informacje o kwocie pomocy oraz odsetkach już odzyskanych od beneficjentów.

Artykuł 7

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Hiszpanii.

Sporządzono w Brukseli dnia 4 lipca 2016 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji
