Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
GIOVANNI PITRUZZELLA
της 15ης Οκτωβρίου 2020 [1]

Υπόθεση C-362/19 P

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Fútbol Club Barcelona

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση υπέρ ορισμένων επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Έννοια του "πλεονεκτήματος" – Καθεστώς ενισχύσεων – Εφαρμογή ευνοϊκού φορολογικού συντελεστή αποκλειστικά στους συλλόγους που μπορούν να επικαλεστούν την ιδιότητα του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα – Λιγότερο ευνοϊκή φορολογική έκπτωση – Συνέπειες»

1. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά αναίρεση την οποία άσκησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και με την οποία το εν λόγω θεσμικό όργανο ζητεί από το Δικαστήριο να αναιρέσει την απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Fútbol Club Barcelona κατά Επιτροπής (T-865/16, EU:T:2019:113), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ακύρωσε, κατόπιν προσφυγής που άσκησε η Fútbol Club Barcelona (στο εξής: FC Barcelona), την απόφαση (ΕΕ) 2016/2391, της 4ης Ιουλίου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.29769 (2013/C) (πρώην 2013/NN) που χορήγησε η Ισπανία υπέρ ορισμένων ποδοσφαιρικών συλλόγων [2] (στο εξής: επίμαχη απόφαση).

2. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο προσήψε κατ' ουσίαν στην Επιτροπή ότι δεν εξέτασε επαρκώς, στο πλαίσιο της ανάλυσης του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τους ποδοσφαιρικούς συλλόγους, οι οποίοι, κατά τη γνώμη της, ήταν δικαιούχοι κρατικής ενίσχυσης, τη σημασία της έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών την οποία προβλέπει το εν λόγω καθεστώς προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Το Γενικό Δικαστήριο προσήψε επίσης στην Επιτροπή ότι δεν ζήτησε συναφώς επαρκή πληροφοριακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της διαδικασίας έρευνας.

3. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να διευκρινίσει το είδος της ανάλυσης στην οποία πρέπει να προβεί η Επιτροπή και τους παράγοντες που πρέπει να λάβει υπόψη, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ιδίως στις περιπτώσεις κατά παρέκκλιση φορολογικών καθεστώτων που προβλέπουν προνομιακό φορολογικό συντελεστή για τους υποκείμενους στο καθεστώς αυτό.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

[2] ΕΕ 2016, L 357, σ. 1.

I. Το ιστορικό της διαφοράς

4. Ο Ley 10/1990 del Deporte (νόμος 10/1990 για τις αθλητικές δραστηριότητες), της 15ης Οκτωβρίου 1990[3] (στο εξής: νόμος 10/1990), υποχρέωσε όλους τους ισπανικούς επαγγελματικούς αθλητικούς συλλόγους να μετατραπούν σε ανώνυμες αθλητικές εταιρίες (στο εξής: ΑΑΕ). Σκοπός του νόμου ήταν να ενθαρρύνει την πιο υπεύθυνη διαχείριση της δραστηριότητας των συλλόγων, προσαρμόζοντας ανάλογα τη νομική μορφή τους.

5. Με την έβδομη πρόσθετη διάταξη του νόμου 10/1990 προβλεπόταν, ωστόσο, εξαίρεση όσον αφορά τους επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους που ήταν κερδοφόροι κατά τις τελευταίες οικονομικές χρήσεις πριν από την έκδοση του νόμου αυτού. Η εν λόγω εξαίρεση προέβλεπε για τους συλλόγους αυτούς την επιλογή να εξακολουθήσουν να λειτουργούν υπό τη μορφή αθλητικού συλλόγου. Οι μόνοι επαγγελματικοί ποδοσφαιρικοί σύλλογοι που καλύπτονταν από την εν λόγω εξαίρεση ήταν η FC Barcelona και τρεις ακόμη σύλλογοι [η Club Atlético Osasuna, η Athletic Club και η Real Madrid Club de Fútbol (στο εξής: Real Madrid)], οι οποίοι έκαναν όλοι χρήση της εν λόγω επιλογής.

6. Εν αντιθέσει προς τις ΑΑΕ, οι αθλητικοί σύλλογοι αποτελούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, για τον λόγο αυτό, επί των εσόδων τους εφαρμόζεται ειδικός φορολογικός συντελεστής. Ο συντελεστής αυτός ήταν, μέχρι το 2016, κατώτερος από εκείνον που ίσχυε για τις ΑΑΕ.

7. Με έγγραφο της 18ης Δεκεμβρίου 2013, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κοινοποίησε στο Βασίλειο της Ισπανίας την απόφασή της να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, λόγω ενδεχόμενης προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων οι οποίοι υπάγονταν στο φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε σχέση με τους συλλόγους οι οποίοι υπάγονταν στο καθεστώς των ΑΑΕ.

8. Με την επίμαχη απόφαση η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, με τον νόμο 10/1990, θέσπισε παρανόμως ενίσχυση με τη μορφή προνομιακού εταιρικού φόρου υπέρ ορισμένων ποδοσφαιρικών συλλόγων, ειδικότερα δε υπέρ της FC Barcelona, της Club Atlético Osasuna, της Athletic Club και της Real Madrid, κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ[4]. Η Επιτροπή κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι το ως άνω καθεστώς δεν ήταν συμβατό με την εσωτερική αγορά και κάλεσε, κατά συνέπεια, το Βασίλειο της Ισπανίας να θέσει τέρμα σε αυτό και να ανακτήσει από τους δικαιούχους τη διαφορά μεταξύ του ποσού που κατέβαλαν ως εταιρικό φόρο και του εταιρικού φόρου τον οποίο θα όφειλαν αν είχαν τη νομική μορφή της ΑΑΕ, αρχής γενομένης από τη φορολογική χρήση 2000, πλην περιπτώσεως στην οποία θα επρόκειτο για ενίσχυση de minimis[5].

II. Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

9. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 7 Δεκεμβρίου 2016, η FC Barcelona άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίμαχης αποφάσεως, προβάλλοντας πέντε λόγους ακυρώσεως.

[3] BOE αριθ. 249, της 17ης Οκτωβρίου 1990, σ. 30397.

[4] Άρθρο 1 της επίμαχης αποφάσεως.

[5] Βλ. άρθρο 2 και άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 4, της επίμαχης αποφάσεως.

10. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο, αφού απέρριψε τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε η FC Barcelona [6], δέχθηκε τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως, ο οποίος αφορούσε, αφενός, πλάνη εκτιμήσεως, κατά παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως προς την ύπαρξη, εν προκειμένω, πλεονεκτήματος και, αφετέρου, παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης κατά την εξέταση της ύπαρξης του εν λόγω πλεονεκτήματος.

11. Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' αρχάς, ότι προκειμένου να κριθεί αν το μέτρο που θεσπίστηκε με τον νόμο 10/1990 μπορεί να παρέχει πλεονέκτημα, έπρεπε οι διάφορες συνιστώσες του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να εξεταστούν από κοινού, στο μέτρο που συνιστούν αδιαίρετο σύνολο, το οποίο δεν τροποποιήθηκε με τον νόμο 10/1990 πάρα μόνον αποκλειστικώς ως προς το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του [7].

12. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, ως εκ τούτου, ότι έπρεπε να εξεταστεί αν, με την επίμαχη απόφαση, η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς ότι το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στο σύνολό του, μπορούσε να περιαγάγει τους δικαιούχους του σε κατάσταση ευνοϊκότερη από εκείνη στην οποία θα βρίσκονταν αν έπρεπε να λειτουργούν υπό τη μορφή ΑΑΕ [8].

13. Το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, κατ' αρχάς, ότι στη διάρκεια της κρίσιμης χρονικής περιόδου, για τους τέσσερις συλλόγους που ήταν δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος ίσχυε πράγματι ονομαστικός φορολογικός συντελεστής ο οποίος ήταν προνομιακός σε σχέση με εκείνον που ίσχυε για τους συλλόγους που λειτουργούσαν υπό τη μορφή ΑΑΕ [9]. Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, η Real Madrid επισήμανε ότι η φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών ήταν για τις ΑΑΕ υψηλότερη απ' ό,τι για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ότι η ως άνω έκπτωση μπορούσε, αναλόγως των περιστάσεων, να είναι πολύ σημαντική [10].

14. Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή δεν δέχθηκε ότι το σχετικό πλεονέκτημα εκ του υψηλότερου ανώτατου ορίου φορολογικών εκπτώσεων το οποίο ίσχυε για τις ΑΑΕ αντιστάθμιζε τον προνομιακό συντελεστή φορολογίας των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με την αιτιολογία, αφενός, ότι δεν αποδείχθηκε ότι αυτό το σύστημα φορολογικών εκπτώσεων ήταν «κατ' αρχήν και μακροπρόθεσμα περισσότερο ευνοϊκό» και, αφετέρου, ότι η φορολογική έκπτωση χορηγούνταν «μόνο υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συνεχή εφαρμογή» [11].

15. Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή, η οποία έφερε το βάρος αποδείξεως της ύπαρξης πλεονεκτήματος εκ του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, του οποίου οι διάφορες συνιστώσες δεν ήταν εν προκειμένω δυνατόν να διαχωριστούν, μπορούσε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίστατο τέτοιο πλεονέκτημα μόνον εφόσον αποδείκνυε ότι η επιβολή λιγότερο ευνοϊκού ανώτατου ορίου στις φορολογικές εκπτώσεις υπέρ των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σε

6 Ο πρώτος λόγος ακυρώσεως που προέβαλε η FC Barcelona αφορούσε παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 16 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων. Βλ. σκέψεις 25 έως 37 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

7 Βλ. σκέψη 53 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

8 Σκέψη 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

9 Σκέψη 55 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

10 Σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

11 Σκέψη 58 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η οποία παραπέμπει στην αιτιολογική σκέψη 68 της επίμαχης αποφάσεως.

σχέση με τις εκπτώσεις υπέρ των ΑΑΕ, δεν αντιστάθμιζε το πλεονέκτημα που απέρρεε από τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή [12]. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή είχε τη δυνατότητα να ζητήσει, εντός των ορίων των υποχρεώσεων έρευνας τις οποίες υπέχει στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, όσα πληροφοριακά στοιχεία θεωρούσε ότι είχαν σημασία για την έρευνα που έπρεπε να διενεργήσει συναφώς [13].

16. Όσον αφορά τη διαπίστωση ότι η έκπτωση χορηγείται υπό προϋποθέσεις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι τούτο δεν αρκούσε για να συναχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισήμανε, αφενός, ότι μια φορολογική έκπτωση μπορεί αυτή καθεαυτήν να συνιστά ενίσχυση, στοιχείο που δικαιολογεί, ανεξαρτήτως του ότι αυτή χορηγείται υπό προϋποθέσεις, το ότι λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της εξέτασης της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Αφετέρου, επισήμανε ότι, καθόσον η επίμαχη απόφαση δεν περιείχε ανάλυση περί των δυνατοτήτων μετακύλισης των φορολογικών εκπτώσεων, δεν υφίστατο στην εν λόγω απόφαση οποιαδήποτε εκτίμηση ως προς το αν τα αποτελέσματα του φορολογικού αυτού μηχανισμού εξομαλύνονται τυχόν με την πάροδο του χρόνου, πράγμα που θα μπορούσε να αντισταθμίσει τον προβαλλόμενο ως μη «συνεχή» χαρακτήρα τον οποίο προβάλλει η Επιτροπή [14].

17. Κατόπιν των ανωτέρω, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι το επίμαχο μέτρο παρείχε πλεονέκτημα στους δικαιούχους του.

18. Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίμαχη απόφαση χωρίς να εξετάσει τα λοιπά επιχειρήματα και τους λοιπούς λόγους ακυρώσεως που προέβαλε η FC Barcelona.

III. Αιτήματα των διαδίκων κατά την αναιρετική διαδικασία

19. Με την αίτησή της αναιρέσεως η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο και να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.

20. Η FC Barcelona και το Βασίλειο της Ισπανίας ζητούν από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

IV. Ανάλυση της αιτήσεως αναιρέσεως

A. Συνοπτική σύνθεση των επιχειρημάτων των διαδίκων

21. Με την αίτησή της αναιρέσεως η Επιτροπή προβάλλει έναν μόνο λόγο αναιρέσεως ο οποίος αφορά παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ο συγκεκριμένος μόνος λόγος αναιρέσεως υποδιαιρείται σε δύο σκέλη.

22. Με το πρώτο σκέλος η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλείονες περιπτώσεις σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση της εξέτασης την οποία πρέπει να πραγματοποιήσει η ίδια προκειμένου να διαπιστώσει αν ένα φορολογικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του. Η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι έκρινε

[12] Σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[13] Όπ.π.

[14] Σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

αναγκαία όχι μόνον την ανάλυση των κριτηρίων του επίμαχου καθεστώτος (όπως του προνομιακού φορολογικού συντελεστή), τα οποία δύνανται να περιαγάγουν τον δικαιούχο του μέτρου σε θέση ευνοϊκότερη από τις λοιπές επιχειρήσεις, που υπόκεινται στο γενικό καθεστώς, αλλά και την ανάλυση δυσμενών στοιχείων του εν λόγω καθεστώτος που καθορίζονται από περιστάσεις ανεξάρτητες από αυτό και μεταβαλλόμενες σε κάθε φορολογική χρήση (όπως η φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, η οποία εξαρτάται από επενδυτικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι επιχειρήσεις), τούτο δε, ακόμη και αν τα εν λόγω δυσμενή στοιχεία εμφανίζονται κατά τρόπο τυχαίο, δεν δύνανται να εξουδετερώνουν κατά σύστημα το πλεονέκτημα και δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν κατά την ex ante εξέταση του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος.

23. Πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αντιθέτως προς ό,τι επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο [15], η ανάλυση στην επίμαχη απόφαση αφορούσε μόνον καθεστώς ενισχύσεων και όχι και ατομικές ενισχύσεις. Το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένα τόσο την επίμαχη απόφαση όσο και το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 [16]. Συνεπώς, κατά τη νομολογία, η Επιτροπή μπορούσε να περιοριστεί στην ανάλυση των γενικών χαρακτηριστικών του φορολογικού καθεστώτος προκειμένου να αποδείξει ότι πληρούνταν τα κριτήρια που περί υπάρξεως κρατικής ενισχύσεως και δεν όφειλε να εξετάσει την πραγματική υλοποίηση της επίμαχης ενίσχυσης για κάθε δικαιούχο σύλλογο. Η συγκεκριμένη αυτή υλοποίηση έπρεπε να διαπιστωθεί κατά τον χρόνο της ανάκτησης.

24. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από τη νομολογία προκύπτει ότι, όταν αναλύει εθνικό μέτρο που μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον χρόνο θέσπισης του εξεταζόμενου φορολογικού καθεστώτος και να προβαίνει σε ex ante εκτίμηση προκειμένου να διαπιστώσει αν το εν λόγω καθεστώς δύναται να παράσχει πλεονέκτημα. Πράγματι, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, ένα μέτρο που τίθεται σε εφαρμογή ελλείψει προηγούμενης κοινοποίησης δεν μπορεί να τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχείρισης σε σχέση με ένα κοινοποιηθέν μέτρο.

25. Επομένως, το καθοριστικής σημασίας στοιχείο για την ανάλυση του κριτηρίου της ύπαρξης πλεονεκτήματος είναι, κατά την Επιτροπή, η δυνατότητα του μέτρου να παράσχει πλεονέκτημα. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι μπορεί να αποδειχθεί, βάσει μεταγενέστερων στοιχείων, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις το πλεονέκτημα δεν υλοποιήθηκε, δεν μπορεί να έχει καθοριστική σημασία για την εκτίμηση περί ύπαρξης πλεονεκτήματος, τούτο δε κατά μείζονα λόγο αν ληφθεί υπόψη ότι η Επιτροπή οφείλει να αναλύσει ένα καθεστώς ενισχύσεων. Αν, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης φορολογικής χρήσης, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από το επίμαχο καθεστώς αντισταθμίζονται πλήρως από τα μειονεκτήματα, τότε το πλεονέκτημα δεν θα υλοποιηθεί κατά την εν λόγω χρήση και, ως εκ τούτου, δεν θα πρέπει, για τη συγκεκριμένη αυτή χρήση, να πραγματοποιηθεί καμία ανάκτηση έναντι του ενδιαφερόμενου δικαιούχου.

26. Σύμφωνα με τις εν λόγω αρχές, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογίας εταιριών σε ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον μπορεί να ευνοήσει άμεσα ή έμμεσα τις εν λόγω επιχειρήσεις. Το εν λόγω πλεονέκτημα υλοποιείται κάθε φορά που οι εταιρίες αυτές πραγματοποιούν κέρδη που συνιστούν τη φορολογική βάση.

[15] Βλ. σκέψη 69, τελευταία περίοδος, της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[16] Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

27. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι, εν προκειμένω, το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προέβλεπε φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών η οποία ήταν λιγότερο σημαντική από εκείνη που προβλέπει το γενικό καθεστώς φορολόγησης εταιριών. Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε κατά την Επιτροπή σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση της σχέσης που υφίσταται μεταξύ των ευνοϊκών και των δυσμενών στοιχείων του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, όταν ένα ειδικό καθεστώς συνεπάγεται επίσης ορισμένα μειονεκτήματα ή δυσμενή στοιχεία που υλοποιούνται μόνο σε συνάρτηση με περιστάσεις ανεξάρτητες από το καθεστώς και μεταβαλλόμενες από φορολογική χρήση σε φορολογική χρήση, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν στοιχεία που εξουδετερώνουν το πλεονέκτημα, εκτός αν η σχέση τους με το πλεονέκτημα δύναται να εξασφαλίσει την εξουδετέρωση του πλεονεκτήματος σε όλες τις φορολογικές χρήσεις. Ωστόσο, κατά την Επιτροπή, τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

28. Κατά την Επιτροπή, πρώτον, καίτοι, τόσο ο φορολογικός συντελεστής όσο και το ποσοστό της έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών αποτελούν μέρος όχι μόνον του γενικού αλλά και του ειδικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εντούτοις, το ποσό των εκπτώσεων εξαρτάται από έναν εξωγενή, ως προς το καθεστώς, παράγοντα, ο οποίος δεν έχει καμία σχέση με την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή. Πράγματι, ο παράγοντας αυτός συνδέεται με την πολιτική επενδύσεων που έχει υιοθετήσει κάθε σύλλογος σχετικά με τις μεταγραφές ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης φορολογικής χρήσης. Ως εκ τούτου, πρόκειται για στοιχείο τυχαίο και άσχετο με το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή, το αποτέλεσμα του οποίου μπορεί να υπολογισθεί μόνον κατά τον χρόνο υλοποίησης του πλεονεκτήματος για κάθε φορολογική χρήση. Αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, δεν είναι δυνατόν, συνεπώς, να εκτιμηθεί το εν λόγω στοιχείο χωρίς να διαχωριστεί από την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή, ο οποίος είναι αφεαυτού ικανός να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους συλλόγους.

29. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το επίμαχο καθεστώς δεν διασφαλίζει ότι τα δυσμενή στοιχεία του εν λόγω καθεστώτος εξουδετερώνουν κατά σύστημα τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτό. Εν προκειμένω, ο φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται επί των κερδών, ενώ η έκπτωση στηρίζεται στις επανεπενδύσεις ορισμένων έκτακτων κερδών, τα οποία, στον ειδικό τομέα του ποδοσφαίρου, προέρχονται στην πράξη από τις μεταγραφές των ποδοσφαιριστών. Επομένως, τα δύο επίμαχα στοιχεία του φορολογικού καθεστώτος δεν είναι μεταξύ τους συγκρίσιμα και, ως εκ τούτου, δεν μπορούν να αλληλοεξουδετερωθούν.

30. Τρίτον, κατά την Επιτροπή, η πραγματική υλοποίηση του πλεονεκτήματος εκτιμάται για κάθε φορολογική χρήση στο πλαίσιο του οφειλόμενου ετήσιου φόρου και, συνεπώς, μπορεί να μεταβάλλεται από έτος σε έτος. Η εν λόγω υλοποίηση περιλαμβάνει επίσης τις φορολογικές απαιτήσεις των οποίων οι σύλλογοι μπορεί να είναι δικαιούχοι κατά τη διάρκεια κάθε φορολογικής χρήσης και οι οποίες δεν μπορούν να καθοριστούν εκ των προτέρων.

31. Με το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας της υποχρέωσης επιμέλειας και του βάρους απόδειξης που φέρει η Επιτροπή όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Το Γενικό Δικαστήριο κακώς προσήψε στην Επιτροπή, στη σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν ζήτησε πληροφοριακά στοιχεία που θα της παρείχαν τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η επιβολή λιγότερο ευνοϊκού ανώτατου ορίου στις φορολογικές εκπτώσεις υπέρ των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σε σχέση με τις

εκπτώσεις υπέρ των ΑΑΕ, δεν αντιστάθμιζε το πλεονέκτημα που απέρρεε από τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Υπό το πρίσμα των παρατηρήσεων που διατυπώθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η εν λόγω απόδειξη δεν ήταν αναγκαία. Το Γενικό Δικαστήριο απαιτεί, κατ' ουσίαν, από την Επιτροπή να προβεί σε ex post εξέταση στοιχείων τα οποία είναι μεταγενέστερα της θέσπισης του μέτρου. Κατά τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, ήταν, πράγματι, πρακτικώς αδύνατο να προβλεφθεί ο τρόπος με τον οποίο ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής θα συνδυαζόταν με το ποσό που θα εξέπιπτε δυνάμει της φορολογικής έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών. Μια ex post ανάλυση της υλοποίησης του πλεονεκτήματος, όπως αυτή την οποία απαιτεί κατ' ουσίαν το Γενικό Δικαστήριο, δεν είναι, εντούτοις, αναγκαία για να διαπιστωθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος το οποίο απορρέει από κρατική ενίσχυση. Η λύση που προέκρινε το Γενικό Δικαστήριο είναι, συνεπώς, ευνοϊκότερη για τα μη κοινοποιηθέντα καθεστώτα ενισχύσεων από ό,τι για τα κοινοποιηθέντα.

32. Τέλος, η Επιτροπή αμφισβητεί τα επιχειρήματα βάσει των οποίων η FC Barcelona υποστηρίζει ότι ορισμένα εκ των επιχειρημάτων της πρώτης είναι αλυσιτελή. Κατά την Επιτροπή, μολονότι η FC Barcelona χαρακτηρίζει τα εν λόγω ζητήματα και επιχειρήματα αλυσιτελή, στην πραγματικότητα επικαλείται το απαράδεκτό τους.

33. Η FC Barcelona υποστηρίζει, προκαταρκτικώς, ότι ορισμένα από τα επιχειρήματα και τα στοιχεία που προβάλλει η Επιτροπή στην αίτησή της αναιρέσεως είναι αλυσιτελή. Πρώτον, η Επιτροπή επικαλείται νέα πραγματικά περιστατικά και προσκομίζει νέα αποδεικτικά στοιχεία. Δεύτερον, η Επιτροπή θεωρεί αποδεδειγμένα πραγματικά ζητήματα τα οποία κατέρριψε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Επιπλέον, ορισμένοι από τους ισχυρισμούς της Επιτροπής σχετικά με την επίμαχη απόφαση δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

34. Επί της ουσίας, όσον αφορά το πρώτο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως που προβάλλει η Επιτροπή, η FC Barcelona υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι το επίμαχο μέτρο δεν συνιστά καθεστώς ενισχύσεων, αλλά συνίσταται σε ατομικές ενισχύσεις υπέρ των τεσσάρων συλλόγων που προσδιορίζονται κατά τρόπο συγκεκριμένο. Πράγματι, στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή περιέγραψε ένα μέτρο προοριζόμενο μόνον για τέσσερις εταιρίες, διευκρινίζοντας ότι κανένας άλλος σύλλογος δεν θα μπορούσε να επωφεληθεί από το εν λόγω μέτρο.

35. Η FC Barcelona ισχυρίζεται στη συνέχεια ότι το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν παρέχει κανένα πλεονέκτημα στους εν λόγω τέσσερις συλλόγους. Από νομικής απόψεως, το ισπανικό φορολογικό σύστημα έχει σχεδιαστεί με σκοπό τη φορολογική ουδετερότητα και, ως εκ τούτου, με σκοπό να εξασφαλίσει ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και για τις εμπορικές οντότητες είναι ο ίδιος. Από πρακτικής απόψεως, καθοριστικά για την ύπαρξη πλεονεκτήματος είναι τα αποτελέσματα και όχι η νομική μορφή, ενώ, κατά τη νομολογία, είναι αναγκαίο να αναλυθούν όλα τα στοιχεία του επίμαχου νομικού καθεστώτος και, συνεπώς, τόσο τα στοιχεία που παρέχουν πλεονέκτημα όσο και αυτά που το αντισταθμίζουν, καθώς και τα σωρευτικά αποτελέσματά τους.

36. Εν προκειμένω, η υποχρέωση μετατροπής σε ΑΑΕ επηρέασε όχι μόνον τον φορολογικό συντελεστή, αλλά και το επίπεδο των εφαρμοστέων εκπτώσεων. Κατά συνέπεια, προκειμένου να εκτιμηθεί προσηκόντως το επίμαχο εθνικό μέτρο ήταν αναγκαίο να ληφθούν υπόψη όχι μόνον οι ενδείξεις και τα αποδεικτικά στοιχεία που αποσκοπούσαν στη διαπίστωση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης, αλλά και εκείνα που αποδείκνυαν την ανυπαρξία της. Η Επιτροπή υπέπεσε, συνεπώς, σε διττό σφάλμα κατά την εκτίμηση περί ύπαρξης πλεονεκτήματος: αφενός, επικεντρώθηκε στον

ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, ενώ κρίσιμος ήταν ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής· αφετέρου, στο μέτρο που φορολογικό σύστημα, όπως το επίμαχο, προβλέπει την ύπαρξη φορολογικών απαιτήσεων των οποίων τα αποτελέσματα μπορούν να κατανεμηθούν σε διάφορες φορολογικές χρήσεις, η ανάλυση που πραγματοποιήθηκε έπρεπε να αφορά το μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο διάστημα.

37. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως που προβάλλει η Επιτροπή, η FC Barcelona υποστηρίζει ότι οι υποχρεώσεις αμεροληψίας και επιμέλειας επέβαλλαν στην Επιτροπή να αναλύσει όλα τα αποτελέσματα του μέτρου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αντισταθμίζουν ή εξουδετερώνουν ενδεχόμενο πλεονέκτημα.

38. Κατά την FC Barcelona, πρώτον, η Επιτροπή συγχέει την ύπαρξη πλεονεκτήματος με την ποσοτικοποίηση της ενίσχυσης. Η έννοια του πλεονεκτήματος είναι ίδια για τις ατομικές ενισχύσεις και για τα καθεστώτα ενισχύσεων. Η νομολογία δεν επιτρέπει στην Επιτροπή να πραγματοποιήσει μερική ανάλυση των αποτελεσμάτων ενός μέτρου λαμβάνοντας υπόψη μόνον τα αποτελέσματα από τα οποία απορρέει πλεονέκτημα (όπως ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής), αλλά όχι και τα αποτελέσματα που το αντισταθμίζουν (όπως οι εκπτώσεις). Στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή παρέλειψε να αναλύσει διάφορα γενικά χαρακτηριστικά του καθεστώτος, όπως τις εφαρμοστέες εκπτώσεις, τον συνήθη χαρακτήρα των εν λόγω εκπτώσεων στη σχετική αγορά ή τη σημασία των φορολογικών πιστώσεων.

39. Δεύτερον, η FC Barcelona υποστηρίζει ότι η ανάγκη πραγματοποίησης μιας ex ante ανάλυσης δεν αποκλείει να λαμβάνονται υπόψη οι εκπτώσεις. Πράγματι, η Επιτροπή έχει την εξουσία να ζητεί από το οικείο κράτος μέλος να εκτιμήσει τις επιπτώσεις του μέτρου ή να υπολογίσει τις επιπτώσεις του κατά τις προηγούμενες φορολογικές χρήσεις. Στην περίπτωση μέτρων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή, αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί, μπορεί να ληφθεί υπόψη ο τρόπος λειτουργίας του καθεστώτος στην πράξη. Εν πάση περιπτώσει, στην επίμαχη απόφαση δεν πραγματοποιήθηκε καμία ex ante ανάλυση.

40. Τρίτον, κατά την FC Barcelona, από το καθήκον της Επιτροπής να διεξαγάγει τη διοικητική διαδικασία με επιμέλεια και αμεροληψία απορρέει η ύπαρξη υποχρέωσης εκτίμησης με την ίδια ένταση των στοιχείων που καταδεικνύουν τόσο την ύπαρξη όσο και την ανυπαρξία μιας ενίσχυσης. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν μπορεί να εστιάζει την προσοχή της αποκλειστικά στα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη ενίσχυσης. Επομένως, όφειλε να λάβει υπόψη τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή, συνεκτιμώντας τις εκπτώσεις που αναδείχθηκαν κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας.

41. Τέταρτον, η FC Barcelona επισημαίνει ότι η υποχρέωση της Επιτροπής να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος επιβάλλει την ανάλυση όλων των σωρευτικών αποτελεσμάτων του μέτρου για τους δικαιούχους. Δεν αρκεί, συνεπώς, η ανάλυση μόνον του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή. Επιπλέον, δεν είναι πρόσφορο ένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο βασίζεται αποκλειστικά στη σύγκριση των ονομαστικών συντελεστών, δεδομένου ότι το φορολογικό καθεστώς αποτελείται από ένα σύνολο κανόνων που περιλαμβάνουν επίσης εκπτώσεις, κανόνες υπολογισμού της φορολογικής βάσης και απαλλαγές. Όταν, όπως εν προκειμένω, προσκομίζεται στην Επιτροπή ένδειξη από την οποία είναι δυνατόν να προκύψει η ανυπαρξία πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υποχρεούται να συλλέξει τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία υποβάλλοντας σχετικό αίτημα στο οικείο κράτος μέλος.

42. Το Βασίλειο της Ισπανίας επισημαίνει προκαταρκτικώς ότι σφάλματα κατά την εκτίμηση της φύσης κρατικής ενίσχυσης υπό μορφή φορολογικών μέτρων δύνανται να επηρεάσουν τη θεσμική ισορροπία που προβλέπουν οι Συνθήκες, στο μέτρο που το άρθρο 107 ΣΛΕΕ δεν παρέχει στην Επιτροπή αυτόνομη νομοθετική εξουσία στον τομέα της φορολογίας εταιριών. Ο φορολογικός συντελεστής αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του νομικού καθεστώτος που αφορά φορολογική επιβάρυνση, εμπίπτει στη φορολογική αυτονομία και υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Η μη αυστηρή εξέταση εκ μέρους της Επιτροπής θίγει, ως εκ τούτου, τις αρμοδιότητες των κρατών μελών.

43. Το Βασίλειο της Ισπανίας φρονεί, στη συνέχεια, ότι είναι εσφαλμένο να θεωρηθεί ότι απλώς και μόνον η ύπαρξη διαφορετικού φορολογικού συντελεστή συνεπάγεται την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης. Καίτοι ο φορολογικός συντελεστής αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου, δεν αρκεί, εντούτοις, να στηρίζεται η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης στη διαπίστωση ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, εξεταζόμενο ex ante, είναι σε θέση να χορηγεί ετήσιο πλεονέκτημα απλώς και μόνον λόγω της ύπαρξης χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή, ανεξάρτητα από την ανάλυση της εφαρμογής των φορολογικών πιστώσεων. Η εφαρμογή μιας τέτοιας προσέγγισης θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι ενδεχόμενη απόκλιση του φορολογικού συντελεστή μεταξύ επιχειρήσεων συνεπάγεται την παροχή πλεονεκτήματος, κάτι το οποίο συνιστά σφάλμα. Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, ένας συνετός εθνικός νομοθέτης σχεδιάζει ένα φορολογικό μέτρο λαμβάνοντας υπόψη τις συνέπειες που απορρέουν από την εφαρμογή τόσο του φορολογικού συντελεστή όσο και των εκπτώσεων. Ως εκ τούτου, οι εκπτώσεις δεν μπορούν να εκληφθούν ως στοιχείο ανεξάρτητο από τον καθορισμό του συντελεστή επιβάρυνσης, ούτε ως τυχαίο στοιχείο το οποίο εξαρτάται από εξωγενείς παράγοντες.

44. Εν προκειμένω, κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, η ανάλυση της εξέλιξης της φορολογικής έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών στο ισπανικό φορολογικό δίκαιο, κατόπιν των διαφόρων νομοθετικών τροποποιήσεων που υπέστη, αποδεικνύει ότι ο νομοθέτης έλαβε υπόψη τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής κατά τον καθορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης. Επομένως, υφίσταται σαφής σχέση μεταξύ του καθορισμού του εφαρμοστέου συντελεστή επιβάρυνσης και του εφαρμοστέου συντελεστή έκπτωσης, καθόσον θεωρούνται στοιχεία καθοριστικά του ύψους της φορολογικής οφειλής και, ως εκ τούτου, στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους. Κατά συνέπεια, ο φορολογικός συντελεστής δεν μπορούσε να διαχωριστεί από τις λοιπές συνιστώσες του φορολογικού καθεστώτος, τούτο δε τόσο λόγω της σημασίας της έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, ιδίως στον χώρο του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, όσο και λόγω του επαναλαμβανόμενου χαρακτήρα της έκπτωσης αυτής.

45. Τέλος, το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι το επίπεδο του βάρους απόδειξης που απαιτεί το Γενικό Δικαστήριο στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν υπερβαίνει εκείνο που απαιτείται κατά τη νομολογία. Ο επιμελής και αμερόληπτος έλεγχος που οφείλει να διενεργεί η Επιτροπή θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι, όταν εκδίδει την τελική απόφαση, διαθέτει όσο το δυνατόν πιο πλήρη και αξιόπιστα πληροφοριακά στοιχεία για να το πράξει. Ωστόσο, τούτο δεν συνέβη εν προκειμένω.

Β. Νομική ανάλυση

46. Δεδομένης της στενής σχέσης μεταξύ των δύο σκελών του μόνου λόγου αναιρέσεως που προέβαλε η Επιτροπή, εκ των οποίων το πρώτο αφορά περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο όσον αφορά την αναγκαία ανάλυση για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ενώ το δεύτερο εσφαλμένη εκτίμηση περί της υποχρέωσης επιμέλειας και του βάρους απόδειξης ως προς το ζήτημα αυτό, θεωρώ σκόπιμο τα

δύο αυτά σκέλη να εξεταστούν από κοινού. Ωστόσο, πριν από την ανάλυση αυτού του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, πρέπει να εξεταστούν τα επιχειρήματα που προέβαλε η FC Barcelona σχετικά με το παραδεκτό ορισμένων πτυχών της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής.

1. Επί του παραδεκτού ορισμένων επιχειρημάτων της Επιτροπής και ενός εγγράφου που επισυνάπτεται στην αίτηση αναιρέσεως

47. Προκαταρκτικώς, η FC Barcelona προβάλλει τον αλυσιτελή χαρακτήρα ορισμένων ισχυρισμών της Επιτροπής, καθώς και ενός εγγράφου που επισύναψε στην αίτηση αναιρέσεως ως αποδεικτικό στοιχείο. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, τα επιχειρήματα που προβάλλει συναφώς η FC Barcelona εγείρουν μάλλον λόγους απαραδέκτου παρά αφορούν ζήτημα σχετικό με τον αλυσιτελή χαρακτήρα.

48. Πρώτον, η FC Barcelona υποστηρίζει ότι στην αίτησή της αναιρέσεως η Επιτροπή επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά και προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία. Κατ' αρχάς, η Επιτροπή υποστήριξε για πρώτη φορά ότι η φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών αποτελεί τυχαίο παράγοντα και ανεξάρτητο από τον ονομαστικό συντελεστή φορολογίας εταιριών. Προς απόδειξη του επιχειρήματός της, προσκόμισε ως αποδεικτικό στοιχείο ένα νέο έγγραφο, το οποίο περιείχε τα αριθμητικά στοιχεία σχετικά με τις μεταγραφές που πραγματοποίησε η FC Barcelona και η Real Madrid από το 1991 έως το 2016. Επιπλέον, η Επιτροπή ήγειρε νέα, αλυσιτελή και, εν πάση περιπτώσει, εσφαλμένα πραγματικά ζητήματα σχετικά με την εθνική νομοθεσία, διατεινόμενη για πρώτη φορά στην αίτησή της αναιρέσεως ότι οι εκπτώσεις για επανεπένδυση έκτακτων κερδών εφαρμόζονται σε διαφορετική φορολογική βάση από εκείνη επί της οποίας εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής, ότι πριν από το 2011 η έκπτωση δεν μπορούσε να υπερβεί το συνολικό ποσό του φόρου και ότι από το έτος 2012 η εν λόγω έκπτωση δεν μπορούσε να υπερβεί το 25 % του ποσού αυτού.

49. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ και το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η αίτηση αναιρέσεως περιορίζεται σε νομικά ζητήματα. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να προβαίνει στη διαπίστωση και εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και να εκτιμά τα αποδεικτικά στοιχεία[17]. Ειδικότερα, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, όταν έχει ασκηθεί αναίρεση, να προβαίνει σε νέα εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών βάσει αποδεικτικών στοιχείων που δεν έχουν προσκομιστεί ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου[18].

50. Επιπλέον, κατά το άρθρο 170, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, η αίτηση αναιρέσεως δεν μπορεί να μεταβάλει το αντικείμενο της ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου δίκης. Συνεπώς, όταν έχει ασκηθεί αναίρεση, η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομικής λύσης που δόθηκε, κατόπιν της εξέτασης των λόγων που προβλήθηκαν πρωτοδίκως[19]. Ωστόσο, ο αναιρεσείων μπορεί να ασκήσει παραδεκτώς αναίρεση

[17] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Μαΐου 2020, Asociación de Fabricantes de morcilla de Burgos κατά Επιτροπής (C-309/19 P, EU:C:2020:401, σκέψη 10 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[18] Διάταξη της 28ης Νοεμβρίου 2018, Le Pen κατά Κοινοβουλίου (C-303/18 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:962, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[19] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, Bayerische Motoren Werke και Freistaat Sachsen κατά Επιτροπής (C-654/17 P, EU:C:2019:634, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προβάλλοντας, ενώπιον του Δικαστηρίου, λόγους αντλούμενους από την ίδια την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, οι οποίοι σκοπούν στην κατά τον νόμο αμφισβήτηση του βάσιμού της [20].

51. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε, κατ' ουσίαν, την επίμαχη απόφαση, προσάπτοντας στην Επιτροπή ότι δεν διεξήγαγε αρκούντως διεξοδική έρευνα και ότι, ως εκ τούτου, δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι το επίμαχο μέτρο παρείχε πλεονέκτημα στους δικαιούχους του [21]. Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη, υποπίπτοντας, ως εκ τούτου, σε νομικό σφάλμα και παραβαίνοντας την υποχρέωση επιμέλειας που υπέχει, την ιδιαιτερότητα του τομέα τον οποίο αφορούσε το επίμαχο μέτρο, ήτοι του τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, από την άποψη της σημασίας της φορολογικής έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών [22].

52. Αντιθέτως, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε οριστικώς θέση, επί της ουσίας, ως προς το ζήτημα της ύπαρξης ή όχι, εν προκειμένω, πλεονεκτήματος για τους δικαιούχους του επίμαχου μέτρου. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο δεν προσδιόρισε αν οι εν λόγω εκπτώσεις αντιστάθμισαν πράγματι το όφελος που προκύπτει από την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή στους τέσσερις επίμαχους συλλόγους και, ως εκ τούτου, αν το επίμαχο καθεστώς ευνόησε τους εν λόγω συλλόγους σε σύγκριση με τους φορείς οι οποίοι υπόκεινται στο γενικό καθεστώς.

53. Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά το επιχείρημα της FC Barcelona ότι η Επιτροπή χαρακτηρίζει για πρώτη φορά στην αίτηση αναιρέσεως την επίμαχη έκπτωση ως τυχαίο παράγοντα και ανεξάρτητο από τον ονομαστικό συντελεστή φορολογίας εταιριών, πρέπει να επισημανθεί ότι, με το πρώτο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας ότι αυτή υποχρεούται, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος που απορρέει από ένα κατά παρέκκλιση φορολογικό καθεστώς, να λάβει υπόψη, λόγω του ότι το πλεονέκτημα αυτό δεν μπορεί να διαχωριστεί από τα λοιπά στοιχεία του εν λόγω καθεστώτος, ένα δυσμενές στοιχείο (εν προκειμένω, την επίμαχη έκπτωση), το οποίο υλοποιείται μόνο σε συνάρτηση με περιστάσεις οι οποίες είναι ανεξάρτητες από το καθεστώς, μεταβαλλόμενες (εν προκειμένω, τις επιλογές επενδυτικής πολιτικής των συλλόγων) και μη δυνάμενες να εξασφαλίσουν την εξουδετέρωση του πλεονεκτήματος σε όλες τις φορολογικές χρήσεις. Στο πνεύμα αυτό, δηλαδή υπό την έννοια του στοιχείου του φορολογικού καθεστώτος το οποίο καθορίζεται από περιστάσεις ανεξάρτητες από αυτό και μεταβαλλόμενες από φορολογική χρήση σε φορολογική χρήση, η Επιτροπή χαρακτηρίζει την επίμαχη έκπτωση ως τυχαίο παράγοντα και ανεξάρτητο από τον συντελεστή φορολογίας εταιριών.

54. Ο λόγος αναιρέσεως που προβάλλει η Επιτροπή αφορά το ζήτημα των στοιχείων που οφείλει να λάβει υπόψη όταν αναλύει ένα φορολογικό καθεστώς προκειμένου να διαπιστώσει αν το εν λόγω καθεστώς μπορεί ή όχι να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του. Πρόκειται για νομικό λόγο ο οποίος αποσκοπεί στην αμφισβήτηση του βασίμου της νομικής λύσης που δόθηκε από το Γενικό Δικαστήριο με την απόφασή του και, ως εκ τούτου, είναι παραδεκτός. Ο λόγος αυτός συνδέεται επίσης τόσο με την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στην επίμαχη απόφαση

[20] Βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-176/06 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2007:730, σκέψη 17), της 10ης Απριλίου 2014, Επιτροπή κατά Siemens Österreich κ.λπ. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, σκέψη 102), και, προσφάτως, της 19ης Μαρτίου 2020, ClientEarth κατά Επιτροπής (C-612/18 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:223, σκέψη 15).

[21] Βλ. σκέψεις 59 έως 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[22] Βλ. σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

(συγκεκριμένα στην αιτιολογική σκέψη 68) όσο και με το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως [23]. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι η ένσταση που προέβαλε η FC Barcelona επί του ζητήματος αυτού δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

55. Όσον αφορά, αντιθέτως, το νέο έγγραφο που επισυνάπτεται στην αίτηση αναιρέσεως, πρέπει να επισημανθεί ότι, όπως άλλωστε παραδέχεται και η ίδια η Επιτροπή με το υπόμνημά της απαντήσεως, σκοπός του εγγράφου αυτού είναι να αποδείξει ότι σε ορισμένες φορολογικές χρήσεις οι επίμαχες εκπτώσεις δεν εξουδετέρωσαν πράγματι το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή στους επίμαχους συλλόγους. Πρόκειται, επομένως, για αποδεικτικό στοιχείο το οποίο δεν προσκομίστηκε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου προς απόδειξη πραγματικών ζητημάτων και, ως εκ τούτου, απαράδεκτο, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας που μνημονεύεται στο σημείο 49 των παρουσών προτάσεων.

56. Όσον αφορά τους νέους ισχυρισμούς της Επιτροπής σχετικά με το εθνικό δίκαιο, φρονώ ότι, στο μέτρο που προβλήθηκαν προς συμπλήρωση της αιτιολογίας της επίμαχης αποφάσεως σχετικά με το περιεχόμενο της ρύθμισης η οποία αφορά τις εκπτώσεις για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, πρέπει να θεωρηθούν απαράδεκτοι και, ως εκ τούτου δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη [24].

57. Δεύτερον, η FC Barcelona υποστηρίζει ότι η Επιτροπή θεωρεί αποδεδειγμένα πραγματικά ζητήματα τα οποία δεν δέχθηκε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Ειδικότερα, αμφισβητείται ότι η Επιτροπή απέδειξε στην επίμαχη απόφαση ότι το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ήταν ευνοϊκότερο από το καθεστώς των εμπορικών εταιριών.

58. Συναφώς, θεωρώ ότι ο ισχυρισμός της Επιτροπής που επικρίνει η FC Barcelona δεν αποσκοπεί στο να θέσει υπό αμφισβήτηση τη σχετική με πραγματικά περιστατικά διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου, το οποίο, όπως προκύπτει από το σημείο 52 των παρουσών προτάσεων, δεν αποφάνθηκε επί του ζητήματος ποιο καθεστώς ήταν in concreto ευνοϊκότερο. Ο εν λόγω ισχυρισμός πρέπει μάλλον να ερμηνευθεί στο πλαίσιο του ζητήματος αν, εν προκειμένω, η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ή όχι την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ζήτημα το οποίο συνδέεται με το ίδιο το αντικείμενο της εκ μέρους της Επιτροπής αιτήσεως αναιρέσεως.

59. Τέλος, φρονώ ότι, υπό το πρίσμα όσων επισημάνθηκαν στο σημείο 52 των παρουσών προτάσεων, όλα τα επιχειρήματα που προέβαλαν οι διάδικοι με τα δικόγραφά τους σχετικά με το ζήτημα αν το επίμαχο κατά παρέκκλιση φορολογικό καθεστώς συνεπάγεται ή όχι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, μειονεκτήματα ικανά να αντισταθμίσουν το πλεονέκτημα που απορρέει από τον προνομιακό φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να θεωρηθούν απαράδεκτα για τον λόγο ότι δεν σχετίζονται με τη νομική λύση που δόθηκε από το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

[23] Βλ. σκέψεις 57 έως 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες στηρίζεται το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 67.

[24] Συγκεκριμένα, από τη νομολογία προκύπτει ότι η έλλειψη αιτιολογίας δεν δύναται να καλυφθεί επειδή ο ενδιαφερόμενος πληροφορείται την αιτιολογία της αποφάσεως κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον των αρχών της Ένωσης (βλ. απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, Versalis κατά Επιτροπής, C-511/11 P, EU:C:2013:386, σκέψη 141 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

2. Αρχές που απορρέουν από τη νομολογία σχετικά με τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος, ιδίως φορολογικού, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

60. Προκειμένου να καταστεί δυνατή η επί της ουσίας ανάλυση των αιτιάσεων που προβάλλει η Επιτροπή κατά της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω ορισμένες αρχές που απορρέουν από τη νομολογία όσον αφορά τη διαπίστωση της ύπαρξης, φορολογικού ιδίως, πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

α) Επί της έννοιας του πλεονεκτήματος, ιδίως φορολογικού

61. Κατά πάγια νομολογία, για τον χαρακτηρισμό ενός εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενίσχυσης» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί ένα πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό [25].

62. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά αποκλειστικά την τρίτη από τις εν λόγω απαιτήσεις και, ειδικότερα, την προϋπόθεση να παρέχεται με το επίμαχο μέτρο πλεονέκτημα υπέρ των δικαιούχων.

63. Όσον αφορά την εν λόγω απαίτηση, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, δύνανται να ευνοήσουν, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικό πλεονέκτημα του οποίου η επωφελούμενη επιχείρηση δεν θα ετύγχανε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς [26].

64. Συνεπώς, θεωρούνται κρατικές ενισχύσεις και οι παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού μιας επιχειρήσεως και, κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ιδίας φύσεως και έχουν ίδια αποτελέσματα με αυτές [27].

65. Κατά πάγια επίσης νομολογία, τα εθνικά μέτρα με τα οποία παρέχεται φορολογικό πλεονέκτημα και τα οποία, μολονότι δεν συνεπάγονται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγουν τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, ενδέχεται να προσπορίζουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [28].

[25] Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group SA κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 19).

[26] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 65). Βλ., επίσης, απόφαση της 15ης Μαΐου 2019, Achema κ.λπ. (C-706/17, EU:C:2019:407, σκέψεις 74 και 83 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[27] Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[28] Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group SA κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 21). Βλ., επίσης, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

66. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι μπορούν, για παράδειγμα, να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις εθνικά μέτρα τα οποία παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή [29] ή προβλέπουν ανώτατο όριο φορολογίας [30] ή μειώσεις φόρου [31] ή φορολογική έκπτωση [32] ή, ακόμη, τη δυνατότητα μετάθεσης του χρόνου καταβολής του κανονικώς οφειλόμενου φόρου [33]. Κατ' ουσίαν, το κριτήριο για την εκτίμηση της ύπαρξης πλεονεκτήματος στον φορολογικό τομέα είναι η δυνατότητα του μέτρου να περιαγάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση, υπάγοντάς τους σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τους λοιπούς ενδιαφερόμενους φορολογουμένους [34].

67. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, η έννοια του πλεονεκτήματος, που είναι σύμφυτη με τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης, έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, ανεξαρτήτως της αιτιολογίας που παραθέτει η αρχή που θεσπίζει το μέτρο περί του οποίου πρόκειται [35]. Πράγματι, η έννοια της κρατικής ενισχύσεως, όπως καθορίζεται στη ΣΛΕΕ, έχει νομικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων [36]. Επιπλέον, από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν κάνει διάκριση μεταξύ των αιτιών ή των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους, και, επομένως, ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών [37].

β) Επί των αρχών που διέπουν την απόδειξη και τις υποχρεώσεις επιμέλειας και αμεροληψίας της Επιτροπής

68. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι στην Επιτροπή εναπόκειται να αποδείξει την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [38], και, επομένως, και τη συνδρομή της προϋπόθεσης χορήγησης επιλεκτικού πλεονεκτήματος στους δικαιούχους.

69. Ειδικότερα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις αρχές διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων προκύπτει ότι η Επιτροπή οφείλει να προβαίνει σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση των προσβαλλόμενων μέτρων, ώστε να έχει στη διάθεσή της, κατά την έκδοση της τελικής αποφάσεως που αποδεικνύει την ύπαρξη και ενδεχομένως τον μη συμβατό χαρακτήρα ή την παρανομία της ενίσχυσης, τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό αυτόν [39].

[29] Βλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 90).

[30] Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 12, 100 και 108).

[31] Βλ. απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, ιδίως σκέψεις 8 και 50).

[32] Βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 117).

[33] Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:554, σημείο 45).

[34] Πρβλ., πέραν της νομολογίας που μνημονεύεται στην υποσημείωση 28, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 93 και 103). Δεν θα εξετάσω εν προκειμένω το λεπτό ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα του φορολογικού μέτρου, το οποίο δεν εμπίπτει στο αντικείμενο της υπό κρίση αίτησης αναιρέσεως.

[35] Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 17).

[36] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 111).

[37] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 87 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 15ης Μαΐου 2019, Achema κ.λπ. (C-706/17, EU:C:2019:407, σκέψη 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[38] Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2018, Επιτροπή κατά Γαλλίας και IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, σκέψη 110).

[39] Βλ. αποφάσεις της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, σκέψη 90), της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 63), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2018, Επιτροπή κατά Γαλλίας και IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, σκέψη 110).

70. Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι κατά την ανάλυση των διαφορετικών συστατικών στοιχείων της ενίσχυσης είναι αναγκαίο να εκτιμηθούν όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία από τα οποία συνοδεύεται αυτή η ενίσχυση [40]. Όσον αφορά, ειδικότερα, τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού καθεστώτος ως κρατικής ενίσχυσης, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι το εν λόγω καθεστώς πρέπει να αναλύεται στο σύνολό του [41] και λαμβανομένων υπόψη των εγγενών του χαρακτηριστικών [42].

71. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι κατά την εκτίμηση περί υπάρξεως πλεονεκτήματος βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή υποχρεούται να προβεί σε συνολική εκτίμηση του επίμαχου μέτρου ενισχύσεως, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων και των εξελίξεων που είναι δυνατόν να προβλεφθούν κατά τον χρόνο της λήψεως της αποφάσεως για τη χορήγηση της ενισχύσεως αυτής, λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η εν λόγω ενίσχυση [43].

72. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υποχρεούται να εξετάσει τις λυσιτελείς πληροφορίες που της παρασχέθηκαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας έρευνας και μπορούν να αποσαφηνίσουν το ζήτημα εάν το επίμαχο μέτρο δύναται ή όχι να συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [44].

73. Στην ειδική περίπτωση ενός καθεστώτος ενισχύσεων, από τη νομολογία προκύπτει ότι η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στην εξέταση των χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος, προκειμένου να εκτιμήσει, στην αιτιολογία της επίμαχης αποφάσεως, αν, λόγω των λεπτομερών όρων που το καθεστώς αυτό προβλέπει, εξασφαλίζεται ουσιώδες πλεονέκτημα υπέρ των δικαιούχων. Συνεπώς, η Επιτροπή, σε μια απόφαση που αφορά καθεστώς ενισχύσεων, δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενισχύσεως που χορηγήθηκε σε κάθε επιμέρους περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού. Μόνο στο στάδιο της αναζητήσεως των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η ατομική κατάσταση κάθε ενδιαφερομένης επιχειρήσεως [45].

74. Από την εν λόγω νομολογία προκύπτει ότι, στην περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, μολονότι η Επιτροπή υποχρεούται, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 68 έως 72 των παρουσών προτάσεων, να αποδείξει τη συνδρομή όλων των κριτηρίων που συνιστούν κρατική ενίσχυση, συμπεριλαμβανομένης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, τούτο δε βάσει συνολικής ανάλυσης η οποία να λαμβάνει υπόψη όλα τα νομικά ή πραγματικά στοιχεία της ενίσχυσης αυτής, προκειμένου να αποφανθεί αν το οικείο καθεστώς παρουσιάζει στοιχεία ενισχύσεως, μπορεί ωστόσο να περιορισθεί στην εξέταση των γενικών χαρακτηριστικών του καθεστώτος αυτού, χωρίς να υποχρεούται να εξετάσει κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογής του [46].

40 Απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, Γαλλία κατά Επιτροπής (47/69, EU:C:1970:60, σκέψη 7).

41 Πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 98).

42 Πρβλ. αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 101), και της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψεις 19 και 24).

43 Βλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015, Electrabel και Dunamenti Erőmű κατά Επιτροπής (C-357/14 P, EU:C:2015:642, σκέψη 104). Σχετικά με την ανάγκη να λαμβάνονται υπόψη, κατά την εκτίμηση ενός μέτρου υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, όλα τα κρίσιμα στοιχεία καθώς και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται, βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2013:766, σημείο 51).

44 Πρβλ., και κατ' αναλογίαν με την εφαρμογή του κριτηρίου του ιδιώτη επενδυτή, απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015, Electrabel και Dunamenti Erőmű κατά Επιτροπής (C-357/14 P, EU:C:2015:642, σκέψεις 103 και 105 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45 Βλ. αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 13ης Ιουνίου 2013, HGA κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-630/11 P έως C-633/11 P, EU:C:2013:387, σκέψη 114).

46 Βλ. απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψη 67).

γ) Επί της αναγκαιότητας μιας ex ante ανάλυσης

75. Από τη νομολογία προκύπτει ότι στην περίπτωση φορολογικών καθεστώτων, όπως το επίμαχο εν προκειμένω, τα οποία εφαρμόζονται σε ετήσια ή περιοδική βάση, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, της θεσπίσεως του καθεστώτος ενίσχυσης, και, αφετέρου, της χορηγήσεως ετήσιων ενισχύσεων δυνάμει του εν λόγω καθεστώτος [47].

76. Κατά τη νομολογία, σε τέτοιες περιπτώσεις, η ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιηθεί προκειμένου να διαπιστωθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης και, ειδικότερα, η συνδρομή της προϋπόθεσης χορήγησης πλεονεκτήματος, πρέπει να λαμβάνει χώρα με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος [48]. Επομένως, πρόκειται για ex ante ανάλυση [49].

77. Δεδομένου ότι, προκειμένου να χαρακτηριστεί το μέτρο ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να δύναται να ευνοήσει τους δικαιούχους του [50], σκοπός της εν λόγω ex ante εκτίμησης είναι να διαπιστωθεί αν, υπό το πρίσμα των χαρακτηριστικών του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, κατά τον χρόνο της θέσπισής του, η εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος μπορούσε, υπό την έννοια ότι ήταν ικανή, να έχει ως αποτέλεσμα ελαφρύτερη φορολόγηση των δικαιούχων του σε σχέση με εκείνη η οποία θα επιβαλλόταν αν ίσχυε για αυτούς το γενικό φορολογικό καθεστώς [51].

78. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η απόδειξη, βάσει ex ante ανάλυσης, της δυνατότητας του κατά παρέκκλιση φορολογικού καθεστώτος να χορηγεί πλεονέκτημα είναι ανεξάρτητη από τη διαπίστωση της in concreto χορήγησης ετήσιων ατομικών ενισχύσεων κατ' εφαρμογήν του εν λόγω καθεστώτος και, ως εκ τούτου, από την απόδειξη της πραγματικής υλοποίησης του πλεονεκτήματος αυτού στις ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, κάτι το οποίο, κατά τα λοιπά, είναι σύμφωνο με τη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 73 και 74 των παρουσών προτάσεων.

79. Εξάλλου, σε ορισμένες περιπτώσεις καθεστώτων, όπως τα αναφερόμενα στο σημείο 75 των παρουσών προτάσεων, ανάλογα με τα εγγενή χαρακτηριστικά του καθεστώτος αυτού, μπορεί να καθίσταται αδύνατη η διαπίστωση, κατά τον χρόνο θέσπισης του κατά παρέκκλιση καθεστώτος και, ως εκ τούτου, βάσει μιας ex ante ανάλυσης, αν το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή τού κατά παρέκκλιση καθεστώτος θα υλοποιείται πράγματι σε κάθε φορολογική χρήση [52].

80. Εντούτοις, η αδυναμία να προσδιοριστεί, βάσει μιας ex ante εκτίμησης, επακριβώς η ποσοτικοποίηση του πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, η πραγματική υλοποίησή του σε όλες τις φορολογικές χρήσεις, δεν μπορεί να εμποδίσει την πραγματοποίηση της ex ante ανάλυσης προκειμένου να καθοριστεί αν το επίμαχο καθεστώς μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση κατά

47 Πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 22).

48 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 22). Επί της αναγκαιότητας πραγματοποίησης μιας ανάλυσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος με γνώμονα τον χρόνο της λήψεως της αποφάσεως για τη χορήγηση της ενισχύσεως, βλ., επίσης, απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015, Electrabel και Dunamenti Erőmű κατά Επιτροπής (C-357/14 P, EU:C:2015:642, σκέψη 104).

49 Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:554, σημεία 48 και 51).

50 Βλ. νομολογία που μνημονεύεται στο σημείο 63 των παρουσών προτάσεων.

51 Πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 24· βλ., επίσης, σχετικώς, σκέψη 19).

52 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 19).

την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της δυνατότητας να εξεταστεί το σχέδιο των επίμαχων μέτρων από την άποψη του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και της δυνατότητας να ποσοτικοποιηθεί το ακριβές ποσό της ενισχύσεως. Ως εκ τούτου, η ανωτέρω ενδεχόμενη αδυναμία δεν απαλλάσσει ούτε το κράτος μέλος από την υποχρέωση κοινοποιήσεως του μέτρου ούτε την Επιτροπή από την υποχρέωση εκτιμήσεως του καθεστώτος αυτού βάσει της εν λόγω διάταξης [53].

81. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί επίσης ότι από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιήσει η Επιτροπή με τις αποφάσεις της περί κρατικών ενισχύσεων προκειμένου να διαπιστώσει τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν μπορεί να ευνοήσει τα κράτη μέλη που χορηγούν ενισχύσεις κατά παράβαση της υποχρεώσεως κοινοποιήσεως που επιβάλλει το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, εις βάρος εκείνων που κοινοποιούν τις ενισχύσεις κατά το στάδιο του σχεδιασμού τους [54].

82. Καίτοι η εν λόγω αρχή, η οποία διατυπώθηκε από τη νομολογία όσον αφορά τον καθορισμό των προϋποθέσεων περί επιπτώσεων του μέτρου στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και στον ανταγωνισμό, δεν απαλλάσσει, βεβαίως, την Επιτροπή από την υποχρέωση να αποδείξει τη συνδρομή της προϋπόθεσης περί πλεονεκτήματος [55], εντούτοις επιβάλλει, στην περίπτωση μη κοινοποιηθέντων μέτρων, ανάλυση όλων των προϋποθέσεων της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης κατά τρόπο που να μην ευνοεί το κράτος μέλος που δεν κοινοποίησε το μέτρο. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως επισημάνει ότι η υποχρέωση κοινοποιήσεως συνιστά ένα εκ των θεμελιωδών στοιχείων του συστήματος ελέγχου που η ΣΛΕΕ καθιέρωσε στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων [56].

83. Μια τέτοια ευνοϊκή μεταχείριση θα υπήρχε, κατά τη γνώμη μου, στην περίπτωση που η Επιτροπή, κατά την εκτίμηση ενός φορολογικού καθεστώτος, όπως το μνημονευόμενο στο σημείο 75, το οποίο δεν κοινοποιήθηκε από το οικείο κράτος μέλος, όφειλε να λάβει υπόψη, βάσει στοιχείων που συνελέγησαν εκ των υστέρων, αν, κατ' εφαρμογήν του επίμαχου καθεστώτος, το πλεονέκτημα υλοποιήθηκε πράγματι για τους δικαιούχους σε όλες τις επίμαχες φορολογικές χρήσεις ή, εν πάση περιπτώσει, όφειλε να καθορίσει αν τα πλεονεκτήματα που υλοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια ορισμένων φορολογικών χρήσεων αντισταθμίστηκαν από τα μειονεκτήματα που διαπιστώθηκαν σε άλλες φορολογικές χρήσεις. Όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 73, 74 και 78 των παρουσών προτάσεων, σε τέτοιες περιπτώσεις, η ποσοτικοποίηση του πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, η πραγματική υλοποίησή του στις οικείες επιμέρους φορολογικές χρήσεις, πρέπει να πραγματοποιείται κατά τον χρόνο της ανάκτησης.

84. Εν κατακλείδι, από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας του Δικαστηρίου, στην περίπτωση κατά παρέκκλιση φορολογικών καθεστώτων που εφαρμόζονται σε ετήσια ή περιοδική βάση, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι στοιχειοθετείται η ύπαρξη πλεονεκτήματος, εφόσον η Επιτροπή, παραπέμποντας σε ένα γενικό καθεστώς εφαρμοστέο στο πλαίσιο αναφοράς το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξετάσεως, αποδεικνύει, βάσει μιας ex

[53] Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:554, σημεία 48 έως 53).

[54] Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1990, Γαλλία κατά Επιτροπής (επονομαζόμενη Boussac Saint-Frères, C-301/87, EU:C:1990:67, σκέψη 33), της 29ης Απριλίου 2004, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-298/00 P, EU:C:2004:240, σκέψη 49), και της 1ης Ιουνίου 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) και Diputación Foral de Vizcaya κατά Επιτροπής (C-442/03 P και C-471/03 P, EU:C:2006:356, σκέψη 110).

[55] Συναφώς, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2013:766, σημεία 65 έως 67), η ανάλυση του οποίου επιβεβαιώθηκε κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο στη σκέψη 103 της αποφάσεως της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

[56] Βλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

ante ανάλυσης σύμφωνα με τις αρχές που διατυπώθηκαν στην προηγούμενη ενότητα, ότι το επίμαχο μέτρο δύναται να περιαγάγει τους δικαιούχους του σε οικονομική κατάσταση ευνοϊκότερη από εκείνη των λοιπών ενδιαφερόμενων φορολογούμενων. Η ακριβής ποσοτικοποίηση του πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, η ενδεχόμενη in concreto υλοποίησή του σε όλες τις επίμαχες φορολογικές χρήσεις θα προσδιοριστεί κατά τον χρόνο της ανάκτησης βάσει όλων των κρίσιμων στοιχείων [57].

85. Οι αιτιάσεις που προβάλλει η Επιτροπή κατά της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως θα αναλυθούν στην επόμενη ενότητα υπό το πρίσμα των αρχών που εκτίθενται στην παρούσα ενότητα.

3. Ανάλυση του μόνου λόγου αναιρέσεως

α) Επί του ζητήματος αν στην επίμαχη απόφαση εξετάσθηκε μόνον ένα καθεστώς ενισχύσεων ή και ατομικές ενισχύσεις

86. Προκαταρκτικώς, πρέπει να εξεταστεί το επιχείρημα της Επιτροπής ότι το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένα έκρινε στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ότι η επίμαχη απόφαση πρέπει να ερμηνευθεί ως απόφαση που αφορά, ταυτοχρόνως, τόσο καθεστώς ενισχύσεων όσο και ατομικές ενισχύσεις. Πράγματι, στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι με την επίμαχη απόφαση η Επιτροπή εξέτασε απλώς καθεστώς ενισχύσεων, όπως επισημάνθηκε στα σημεία 73 και 74 των παρουσών προτάσεων, καίτοι όφειλε να αποδείξει τη συνδρομή όλων των προϋποθέσεων του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τότε, προκειμένου να αποφανθεί αν το οικείο καθεστώς περιελάμβανε στοιχεία ενισχύσεως, μπορούσε, προς τον σκοπό αυτό, να περιορισθεί στην εξέταση των γενικών χαρακτηριστικών του συστήματος αυτού, χωρίς να υποχρεούται να εξετάσει κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογής του.

87. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι στη σκέψη 69, τελευταία περίοδος, της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι με την επίμαχη απόφαση όχι απλώς χαρακτηρίστηκε το επίμαχο καθεστώς ως καθεστώς ενισχύσεων, αλλά διατυπώθηκε και η κρίση, τόσο στο αιτιολογικό όσο και στο διατακτικό της [58], ότι η ενίσχυση που χορηγήθηκε σε καθέναν από τους τέσσερις δικαιούχους συλλόγους, οι οποίοι κατονομάζονται, θεωρούνταν «παράνομη και ασυμβίβαστη». Το Γενικό Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, η επίμαχη απόφαση πρέπει να ερμηνευθεί ως απόφαση που αφορά, ταυτοχρόνως, και καθεστώς ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις.

88. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι κατά το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, «καθεστώς ενισχύσεων» συνιστά «κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεόμενη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή για απροσδιόριστο ποσό».

[57] Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:554, σημείο 54).

[58] Το Γενικό Δικαστήριο μνημονεύει την αιτιολογική σκέψη 90 και το άρθρο 1 της επίμαχης αποφάσεως. Στην πραγματικότητα, ακόμη και στα άρθρα 2 και 3 της αποφάσεως αυτής η Επιτροπή χρησιμοποιεί, στο κείμενο της αποφάσεως στην ισπανική γλώσσα, που θεωρείται το μόνο αυθεντικό, τον όρο μεμονωμένη [ή ατομική] ενίσχυση (ayuda individual).

89. Εν προκειμένω, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η επίμαχη απόφαση ανέλυσε ένα καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589. Τούτο συνάγεται από το γράμμα της έβδομης πρόσθετης διάταξης του νόμου 10/1990[59] που είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή τού κατά παρέκκλιση καθεστώτος στους οικείους συλλόγους, η οποία εμπίπτει στον ορισμό του καθεστώτος που παρατίθεται στο προηγούμενο σημείο. Επιπλέον, σε διάφορα σημεία της επίμαχης αποφάσεως το φορολογικό καθεστώς που απορρέει από το επίμαχο μέτρο χαρακτηρίζεται ως καθεστώς ενισχύσεων[60].

90. Κατά τα λοιπά, το Γενικό Δικαστήριο δεν αρνείται ότι στην επίμαχη απόφαση ανέλυσε ένα καθεστώς ενισχύσεων, αλλά εκτιμά ότι η Επιτροπή έλαβε επίσης θέση επί των μεμονωμένων ενισχύσεων.

91. Συναφώς, πρέπει, ωστόσο, να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 1 στοιχείο ε′, του κανονισμού 2015/1589, «μεμονωμένη ενίσχυση» συνιστούν δύο είδη ενισχύσεων: [η] ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων, αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί. Δεδομένου ότι, υπό το πρίσμα όσων εκτέθηκαν στα προηγούμενα σημεία, δεν χωρεί αμφιβολία ότι οι ατομικές ενισχύσεις –εφόσον μπορούν να χαρακτηριστούν ως τέτοιες[61]–, οι οποίες χορηγήθηκαν στους επίμαχους τέσσερις συλλόγους (ήτοι, ο καθορισμός των φόρων για κάθε φορολογική χρήση που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), χορηγήθηκαν στο πλαίσιο καθεστώτος ενισχύσεων, μόνον η δεύτερη περίπτωση που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη μπορεί να τύχει εφαρμογής.

92. Εντούτοις, από τη νομολογία προκύπτει ότι ατομικά μέτρα που θέτουν σε εφαρμογή ένα καθεστώς ενισχύσεων το οποίο, ως τέτοιο, έπρεπε να έχει κοινοποιηθεί από το κράτος μέλος, συνιστούν απλώς μέτρα εκτελέσεως του γενικού καθεστώτος ενισχύσεων, τα οποία, κατ' αρχήν, δεν πρέπει να κοινοποιούνται στην Επιτροπή[62]. Επομένως, δεδομένου ότι οι ατομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους επίμαχους συλλόγους αποτελούν συνέπεια της αυτόματης εφαρμογής του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, το οποίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως καθεστώς ενισχύσεων, δεν έπρεπε να κοινοποιηθούν στην Επιτροπή, και, συνεπώς, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «μεμονωμένη ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο ε′, του κανονισμού 2015/1589.

93. Ως εκ τούτου, κακώς η Επιτροπή χαρακτήρισε στην επίμαχη απόφαση τα μέτρα εκτέλεσης του επίμαχου καθεστώτος ως μεμονωμένη ενίσχυση και, κατά συνέπεια, εσφαλμένως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η απόφαση αυτή αφορούσε, ταυτοχρόνως, καθεστώς ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις.

94. Κατά συνέπεια, συνάγεται ότι στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή ανέλυσε μόνον ένα καθεστώς ενισχύσεων, και ότι, δεδομένου ότι προσδιορίστηκαν οι δικαιούχοι του καθεστώτος αυτού ή τουλάχιστον ορισμένοι εξ αυτών[63], η Επιτροπή έλαβε θέση επί ατομικών μέτρων εκτέλεσης του εν λόγω καθεστώτος ενισχύσεων.

[59] Η διατύπωση της εν λόγω διάταξης επαναλαμβάνεται στην υποσημείωση 4 της επίμαχης αποφάσεως.

[60] Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 47, 78, 90 και άρθρα 2 έως 6 της επίμαχης αποφάσεως.

[61] Τούτο εξαρτάται προφανώς από την έκβαση της προσφυγής που άσκησε η FC Barcelona κατά της επίμαχης αποφάσεως.

[62] Πρβλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-47/91, EU:C:1994:358, σκέψη 21).

[63] Συναφώς, επισημαίνω ότι η διατύπωση του άρθρου 1 της επίμαχης αποφάσεως και, ειδικότερα, η χρήση της λέξης «ιδίως», αφήνει περιθώριο για ενδεχόμενο προσδιορισμό άλλων δικαιούχων του επίμαχου γενικού καθεστώτος.

β) Επί των επιχειρημάτων της Επιτροπής με τα οποία προβάλλονται περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο όσον αφορά την ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιήσει η Επιτροπή προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος

95. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί η αιτίαση της Επιτροπής ότι το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση της εξέτασης που πρέπει να πραγματοποιήσει η ίδια προκειμένου να διαπιστώσει αν ένα φορολογικό καθεστώς παρέχει ή όχι πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, ιδίως όσον αφορά την εκτίμηση της σχέσης που υφίσταται μεταξύ των ευνοϊκών και των δυσμενών στοιχείων του φορολογικού καθεστώτος.

1) Η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου

96. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' αρχάς, ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορούσε να περιαγάγει τους δικαιούχους του (ήτοι τους συλλόγους για τους οποίους ίσχυε το καθεστώς αυτό δυνάμει της εισάγουσας παρέκκλιση διάταξης του νόμου 10/1990) σε κατάσταση ευνοϊκότερη από εκείνη στην οποία θα βρίσκονταν αν έπρεπε να λειτουργούν υπό τη μορφή ΑΑΕ, οι διάφορες συνιστώσες του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος έπρεπε να εξεταστούν από κοινού. Η προσέγγιση αυτή είναι σύμφωνη με τη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 70 και 71 των παρουσών προτάσεων. Εξάλλου, το Γενικό Δικαστήριο χαρακτήρισε τις συνιστώσες του επίμαχου καθεστώτος ως αδιαίρετο σύνολο [64].

97. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι, στην περίπτωση των τεσσάρων δικαιούχων συλλόγων εφαρμοζόταν, στη διάρκεια της επίμαχης χρονικής περιόδου, ονομαστικός φορολογικός συντελεστής ο οποίος ήταν προνομιακός σε σχέση με εκείνον που ίσχυε για τους συλλόγους οι οποίοι λειτουργούσαν υπό τη μορφή ΑΑΕ [65]. Πρόκειται για διαπίστωση επί των πραγματικών περιστατικών η οποία δεν αμφισβητήθηκε (και η οποία, κατά τα λοιπά, δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να αμφισβητηθεί στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας).

98. Εντούτοις, στις επόμενες σκέψεις [66], το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, κατά την ανάλυση του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στο σύνολό του, η εξέταση του πλεονεκτήματος που απορρέει από τον προνομιακό φορολογικό συντελεστή δεν ήταν δυνατόν να διαχωριστεί από την εξέταση των λοιπών συνιστωσών του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος και, ειδικότερα, από την εξέταση της φορολογικής έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών. Βάσει της διαπίστωσης ότι κατά τη διοικητική διαδικασία αποδείχθηκε ότι το ανώτατο όριο της έκπτωσης αυτής ήταν χαμηλότερο για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε σχέση με το ανώτατο όριο για τις ΑΑΕ, το Γενικό Δικαστήριο προσήψε στην Επιτροπή ότι δεν εξέτασε επαρκώς τις επιπτώσεις της εν λόγω έκπτωσης. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η ανάλυση την οποία πραγματοποίησε η Επιτροπή δεν μπορούσε να αποκλείσει το ενδεχόμενο οι μικρότερες δυνατότητες εκπτώσεως δυνάμει του καθεστώτος για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να αντισταθμίζουν το πλεονέκτημα που απορρέει από τον χαμηλότερο ονομαστικό συντελεστή. Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο

[64] Σκέψεις 53 και 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[65] Σκέψη 55 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[66] Σκέψεις 56 έως 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

προσήψε επίσης στην Επιτροπή ότι δεν ζήτησε συναφώς από το Βασίλειο της Ισπανίας επαρκή πληροφοριακά στοιχεία και ότι, ως εκ τούτου, παρέβη την υποχρέωση επιμέλειας που υπέχει κατά τη διεξαγωγή της διαδικασίας έρευνας. Στα σημεία αυτά επικεντρώνεται η αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής.

2) Επί του είδους ανάλυσης που πρέπει να πραγματοποιήσει η Επιτροπή και των παραγόντων που πρέπει να λάβει υπόψη στο πλαίσιο της εν λόγω ανάλυσης

99. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι, όπως προκύπτει από τα σημεία 75 έως 77 των παρουσών προτάσεων, στην περίπτωση ενός φορολογικού καθεστώτος, όπως το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιήσει η Επιτροπή προκειμένου να διαπιστώσει τη συνδρομή των προϋποθέσεων της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης και, ειδικότερα, τη συνδρομή της προϋπόθεσης χορήγησης πλεονεκτήματος, αποτελεί ex ante ανάλυση, η οποία πραγματοποιείται με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος.

100. Ασφαλώς, η εν λόγω ανάλυση πρέπει να πραγματοποιείται, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 69 έως 72 των παρουσών προτάσεων, κατά τρόπο επιμελή και αμερόληπτο, εξετάζοντας το καθεστώς στο σύνολό του, προβαίνοντας σε συνολική εκτίμηση του επίμαχου καθεστώτος μετά από συνεκτίμηση όλων των εγγενών του χαρακτηριστικών, προκειμένου να διαπιστωθεί αν, βάσει εξέτασης όλων των κρίσιμων πληροφοριακών στοιχείων που παρασχέθηκαν κατά τη διαδικασία έρευνας, το καθεστώς αυτό συνιστά ενίσχυση,.

101. Επομένως, προκειμένου να αποδειχθεί ότι το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορούσε να περιαγάγει τους δικαιούχους του σε ευνοϊκότερη οικονομική θέση σε σχέση με τους λοιπούς επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους, η Επιτροπή όφειλε να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φορολογικού αυτού καθεστώτος που θα καθιστούσαν δυνατή, βάσει μιας ex ante ανάλυσης, τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, τόσο τους ευνοϊκούς όσο και τους δυσμενείς παράγοντες.

102. Εντούτοις, από τα σημεία 78 έως 80 των παρουσών προτάσεων, προκύπτει επίσης, αφενός, ότι η απόδειξη, βάσει μιας ex ante ανάλυσης, της δυνατότητας του κατά παρέκκλιση φορολογικού καθεστώτος να χορηγεί πλεονέκτημα είναι ανεξάρτητη από την απόδειξη της πραγματικής υλοποίησης του πλεονεκτήματος στις κατ' ιδίαν περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, και, αφετέρου, ότι η αδυναμία να διαπιστωθεί, κατά τον χρόνο θέσπισης του κατά παρέκκλιση καθεστώτος, αν, σε κάθε φορολογική χρήση, το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του κατά παρέκκλιση καθεστώτος θα υλοποιείται πράγματι, δεν απαλλάσσει την Επιτροπή από την υποχρέωση να εξετάσει αν το επίμαχο καθεστώς μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

103. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να εκτιμηθεί περίπτωση, όπως η υπό κρίση, κατά την οποία ένα κατά παρέκκλιση φορολογικό καθεστώς προβλέπει την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή, ενώ συγχρόνως περιλαμβάνει συνιστώσες, όπως οι φορολογικές εκπτώσεις, οι οποίες ενδέχεται να είναι ικανές να αντισταθμίζουν το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του εν λόγω προνομιακού συντελεστή.

104. Σε μια τέτοια περίπτωση, όταν, στο πλαίσιο μιας ex ante ανάλυσης, ήτοι με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του φορολογικού καθεστώτος, δεν είναι δυνατόν να καθοριστούν η ακριβής εμβέλεια εφαρμογής των εν λόγω συνιστωσών, και, ως εκ τούτου, οι συνέπειές τους στη

φορολογία, διότι το περιεχόμενο αυτό εξαρτάται από την επέλευση γεγονότων ανεξάρτητων από το καθεστώς και μεταβαλλόμενων από φορολογική χρήση σε φορολογική χρήση [67] τα οποία θα διαπιστωθούν μόνον σε μεταγενέστερο της θέσπισης του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος χρόνο, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί εκ των προτέρων αν οι συνιστώσες αυτές είναι ικανές να αντισταθμίζουν σε κάθε φορολογική χρήση το πλεονέκτημα το οποίο χορηγείται με την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή που προβλέπει το επίμαχο καθεστώς. Δηλαδή, αν δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί εκ των προτέρων η εμβέλεια εφαρμογής των εκπτώσεων, δεν είναι δυνατόν να καταστεί γνωστό εκ των προτέρων ούτε αν οι εκπτώσεις αυτές δύνανται να αντισταθμίσουν σε όλες τις φορολογικές χρήσεις το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί εκ των προτέρων η ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος σε όλες τις σχετικές φορολογικές χρήσεις.

105. Μόνον αν οι εν λόγω συνιστώσες, μόνες ή σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, δύνανται να εξουδετερώνουν πάντοτε και κατά σύστημα το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του προνομιακού συντελεστή, θα είναι δυνατόν, βάσει μιας ex ante ανάλυσης, να αποκλεισθεί ότι, λόγω της εφαρμογής των συνιστωσών αυτών, το εν λόγω πλεονέκτημα πραγματοποιείται in concreto σε όλες τις φορολογικές χρήσεις.

106. Αν τούτο δεν συμβαίνει, η ανάλυση των in concreto συνεπειών τέτοιων παραγόντων επί του πλεονεκτήματος δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του μέτρου, αλλά η επίδρασή τους μπορεί να εκτιμηθεί μόνον εκ των υστέρων, κατά τον χρόνο της ενδεχόμενης ανάκτησης της ενίσχυσης.

107. Ως εκ τούτου, τέτοιες συνιστώσες, στο μέτρο που συνιστούν στοιχεία του φορολογικού καθεστώτος, δεν μπορούν βεβαίως να αγνοηθούν κατά την ανάλυση του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος. Ωστόσο, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την ex ante ανάλυση του εν λόγω καθεστώτος όσον αφορά την ύπαρξη του πλεονεκτήματος. Η επίδραση των εν λόγω παραγόντων είναι, αντιθέτως, κρίσιμη προκειμένου να προσδιοριστεί η ποσοτικοποίηση της ενίσχυσης, και, ως εκ τούτου, η ενδεχόμενη υλοποίησή της in concreto, η οποία, όπως επισημάνθηκε στο σημείο 80 των παρουσών προτάσεων, διακρίνεται από την ex ante ανάλυση όσον αφορά τη διαπίστωση περί ύπαρξης του πλεονεκτήματος [68].

3) Επί της εκ μέρους της Επιτροπής ανάλυσης του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

108. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το σημείο 97 των παρουσών προτάσεων, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι το κατά παρέκκλιση φορολογικό καθεστώς προέβλεπε την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή για τους συλλόγους που ήταν δικαιούχοι του εν λόγω καθεστώτος, στοιχείο το οποίο δύναται, αφ' εαυτού, να τους περιαγάγει σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους συλλόγους που υπόκεινται στο γενικό φορολογικό καθεστώς.

[67] Όπως μπορεί να συμβαίνει όσον αφορά τις επιλογές εμπορικής πολιτικής του δικαιούχου της απαλλαγής ή τον καθορισμό φορολογικών συντελεστών από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, ιδίως σκέψεις 20 έως 23).

[68] Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:554, σημείο 51).

109. Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι, δεδομένου ότι δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί εκ των προτέρων η in concreto επίδραση των φορολογικών εκπτώσεων για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, βάσει ανάλυσης με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου καθεστώτος, η Επιτροπή δεν ήταν σε θέση να καθορίσει, εκ των προτέρων και για κάθε φορολογική περίοδο, το ακριβές ύψος φορολογίας που σχετιζόταν με το κατά παρέκκλιση φορολογικό καθεστώς [69]. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν ήταν σε θέση να αποκλείσει ότι, λόγω της εφαρμογής των φορολογικών εκπτώσεων για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, οι σύλλογοι για τους οποίους ίσχυε το εν λόγω φορολογικό καθεστώς επωφελήθηκαν σε κάθε φορολογική χρήση από ελαφρύτερη φορολογία σε σχέση με τους λοιπούς συλλόγους. Δηλαδή, η Επιτροπή δεν μπορούσε να αποκλείσει για κάθε φορολογική χρήση την ύπαρξη του πλεονεκτήματος για τους συλλόγους που επωφελούνταν από τον προνομιακό φορολογικό συντελεστή. Συναφώς, επισημαίνω επίσης ότι δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη έκπτωση δεν είχε διαμορφωθεί κατά τρόπο που να εξασφαλίζει για όλες τις φορολογικές χρήσεις την κατά σύστημα εξουδετέρωση του πλεονεκτήματος που απορρέει από την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή [70].

110. Στο πλαίσιο αυτό, όπως προκύπτει από τα σημεία 104 έως 107 των παρουσών προτάσεων, η Επιτροπή δεν μπορούσε –και, ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να οφείλει– να λάβει υπόψη τις εν λόγω μειώσεις κατά τον χρόνο της διαπίστωσης της ύπαρξης του πλεονεκτήματος, αλλά έπρεπε, μάλλον, να τις λάβει υπόψη κατά τον χρόνο της ποσοτικοποίησης της ενίσχυσης, προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματική υλοποίησή τους στις διάφορες σχετικές φορολογικές χρήσεις.

111. Αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, τυχόν συνεκτίμηση των εν λόγω εκπτώσεων δεν θα μπορούσε να οδηγήσει την Επιτροπή στο συμπέρασμα, βάσει μιας ex ante ανάλυσης, ότι οι μικρότερες δυνατότητες εκπτώσεως δυνάμει του καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορούσαν πάντοτε, ήτοι σε κάθε φορολογική χρήση, να αντισταθμίζουν το πλεονέκτημα που απορρέει από τον προνομιακό φορολογικό συντελεστή, αποκλείοντας έτσι την ύπαρξη πλεονεκτήματος στο σύνολο των φορολογικών χρήσεων.

112. Συναφώς, επισημαίνω επίσης ότι η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη να ελέγξει, κατά τον χρόνο της διαπίστωσης της δυνατότητας του μέτρου να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του βάσει μιας ex ante ανάλυσης, αν, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των επίμαχων φορολογικών χρήσεων, η συνολική φορολογία που προέκυπτε από την εφαρμογή τού κατά παρέκκλιση φορολογικού καθεστώτος ήταν υψηλότερη ή χαμηλότερη από τη φορολογία που προέκυπτε από την εφαρμογή του γενικού καθεστώτος.

113. Πράγματι, πέραν της αδυναμίας μιας τέτοιας ex ante διαπίστωσης, δεδομένου ότι ήταν αδύνατο να καθοριστεί εκ των προτέρων το ύψος και, ως εκ τούτου οι επιπτώσεις των επίμαχων εκπτώσεων για κάθε φορολογική χρήση, πρέπει να επισημανθεί ότι η εξαίρεση από το γενικό καθεστώς η οποία ίσχυε για τους ποδοσφαιρικούς συλλόγους και η οποία είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή του προνομιακού φορολογικού συντελεστή που προέβλεπε το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στους δικαιούχους συλλόγους,

[69] Πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 19).

[70] Όπως προκύπτει από τα σημεία 35 και 44 των παρουσών προτάσεων, η FC Barcelona και το Βασίλειο της Ισπανίας απλώς υποστηρίζουν, συγκεκριμένα, ότι το ισπανικό σύστημα προέβλεπε ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές και εφαρμοστέες εκπτώσεις που είχαν σχεδιαστεί με σκοπό τη φορολογική αντιστάθμιση και με σκοπό να εξασφαλίσουν ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και αυτός για τις εμπορικές οντότητες ήταν ο ίδιος. Εντούτοις, δεν προκύπτει από τα δικόγραφά τους ότι αμφισβητούν το επιχείρημα της Επιτροπής ότι οι επίμαχες εκπτώσεις δεν μπορούσαν να εξουδετερώσουν σε όλες τις φορολογικές χρήσεις το πλεονέκτημα που απέρρεε από την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή. Όσον αφορά το επιχείρημα της FC Barcelona ότι το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε για τις εμπορικές οντότητες και αναλύθηκε στο σύνολό του ήταν ευνοϊκότερο για τον εν λόγω σύλλογο, βλ. σημεία 112 και 113 των παρουσών προτάσεων.

είχε σχεδιαστεί να εφαρμοστεί για αόριστο χρόνο[71]. Επομένως, ο καθορισμός των σωρευτικών αποτελεσμάτων των διαφορετικών φορολογιών που απορρέουν από την εφαρμογή των δύο διακριτών καθεστώτων (του γενικού καθεστώτος που ισχύει για τις ΑΑΕ και του κατά παρέκκλιση καθεστώτος που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) –και, ως εκ τούτου, η ενδεχόμενη ύπαρξη συνολικής αντιστάθμισης των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από ευνοϊκότερη φορολογία σε ορισμένες φορολογικές χρήσεις με τα μειονεκτήματα που απορρέουν από δυσμενή φορολογία σε άλλες οικονομικές χρήσεις– μπορούσε να πραγματοποιηθεί μόνον εκ των υστέρων, κατά τον χρόνο που το κατά παρέκκλιση καθεστώς είχε πάψει να ισχύει.

114. Κατά τη γνώμη μου, από το σύνολο των προεκτεθέντων συνάγεται ότι το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι η Επιτροπή μπορούσε να αποφανθεί ότι υφίστατο πλεονέκτημα εκ της εφαρμογής προνομιακού φορολογικού συντελεστή επί των συλλόγων που ήταν δικαιούχοι του φορολογικού καθεστώτος για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, μόνον εφόσον αποδείκνυε ότι η επιβολή λιγότερο ευνοϊκού ανώτατου ορίου στις φορολογικές εκπτώσεις, το οποίο προβλεπόταν από το εν λόγω καθεστώς, σε σχέση με τις εκπτώσεις υπέρ των ΑΑΕ, δεν αντιστάθμιζε το πλεονέκτημα που απέρρεε από την εφαρμογή του συντελεστή αυτού, ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.

115. Συνάγεται επίσης ότι, δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη να λάβει υπόψη τις εν λόγω εκπτώσεις κατά τον χρόνο της διαπίστωσης της ύπαρξης πλεονεκτήματος, δεν μπορεί να προσαφθεί στο εν λόγω θεσμικό όργανο, αφενός, ότι δεν ζήτησε, κατά παράβαση της υποχρέωσης επιμέλειας που υπέχει, πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία, και, αφετέρου, ότι δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη πλεονεκτήματος, λόγω της παράλειψης να λάβει υπόψη τις εν λόγω εκπτώσεις.

116. Συναφώς, πρέπει ακόμη να επισημανθεί ότι το γεγονός, το οποίο ορθώς επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η πρόβλεψη φορολογικής έκπτωσης μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να συνιστά αυτή καθεαυτήν ενίσχυση, ουδόλως αναιρεί τη διαπίστωση ότι αν η εμβέλεια εφαρμογής μιας έκπτωσης δεν μπορεί να ελεγχθεί εκ των προτέρων, η έκπτωση αυτή δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο ανάλυσης με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου φορολογικού συστήματος προκειμένου να αποκλειστεί, εν πάση περιπτώσει, το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή προνομιακού φορολογικού συντελεστή. Επιπλέον, πάντοτε όσον αφορά τη σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σε μια περίπτωση όπως αυτή περί της οποίας γίνεται λόγος στο σημείο 109 των παρουσών προτάσεων, η εκτίμηση των επιπτώσεων της τυχόν εξομάλυνσης με την πάροδο του χρόνου των δυνατοτήτων μετακύλισης των φορολογικών εκπτώσεων θα πραγματοποιηθεί, αλλά κατά τον χρόνο ανάκτησης της ενίσχυσης.

117. Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξα στα σημεία 114 και 115 των παρουσών προτάσεων δεν κλονίζονται, κατά τη γνώμη μου, από τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλαν η FC Barcelona και το Βασίλειο της Ισπανίας.

118. Όσον αφορά, πρώτον, τα επιχειρήματα του Βασιλείου της Ισπανίας σχετικά με τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία εμπίπτει

[71] Βλ., κατ' αναλογίαν, France Télécom (σκέψη 50), στην περίπτωση της οποίας το ειδικό καθεστώς φορολογήσεως σχεδιάστηκε να εφαρμοστεί επίσης για αόριστο χρόνο. Συναφώς, εντούτοις, το εν λόγω καθεστώς διέφερε από το καθεστώς της υπό κρίση υπόθεσης, όπως επισημαίνεται στις σκέψεις 74 και 75 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης[72]. Ως εκ τούτου, οφείλουν να απέχουν, στο πλαίσιο αυτό, από τη λήψη μέτρων τα οποία ενδέχεται να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις ασύμβατες προς την εσωτερική αγορά.

119. Όσον αφορά, δεύτερον, την απαίτηση, την οποία σε πλείονες περιπτώσεις επισήμαναν τόσο η FC Barcelona όσο και το Βασίλειο της Ισπανίας, να λαμβάνεται υπόψη, κατά την ανάλυση της ύπαρξης του πλεονεκτήματος, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής και όχι μόνον ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής, υπενθυμίζω ότι, ασφαλώς, όπως επισημάνθηκε στα σημεία 69 έως 71 και 100 και 101, η Επιτροπή πρέπει να λαμβάνει υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος και, επομένως, όχι μόνον τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή. Εντούτοις, τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι, όπως επισημάνθηκε στα σημεία 104 έως 107 των παρουσών προτάσεων, στην περίπτωση που βάσει της εξέτασης μιας συνιστώσας του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί εκ των προτέρων η ύπαρξη του πλεονεκτήματος εκ του προνομιακού φορολογικού συντελεστή, το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά την ex ante ανάλυση, αλλά η επίδρασή του πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την ex post ανάλυση, η οποία πραγματοποιείται κατά τον χρόνο της ανάκτησης. Η ίδια συλλογιστική ισχύει και για τα επιχειρήματα σχετικά με τις φορολογικές απαιτήσεις που απορρέουν από την εφαρμογή μιας τέτοιας συνιστώσας του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος.

γ) Πρόταση επί του μοναδικού λόγου αναιρέσεως

120. Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι η αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή και ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει, ως εκ τούτου, να αναιρεθεί.

V. Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

121. Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση που αναιρεθεί η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο μπορεί είτε το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει.

122. Συναφώς, όσον αφορά τις αιτιάσεις που προέβαλε πρωτοδίκως η FC Barcelona, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, τις οποίες δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση[73], εκτιμώ ότι μπορούν να αναλυθούν υπό το πρίσμα όσων αναφέρθηκαν στα σημεία 99 έως 119 των παρουσών προτάσεων.

123. Συναφώς, παρατηρώ ότι η Επιτροπή στην επίμαχη απόφαση, αφενός, επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 68, τελευταία περίοδος, ότι, στο πλαίσιο του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η φορολογική πίστωση που συνδέεται με τη φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών δεν χορηγούνταν συστηματικά, αλλά μόνον υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η συνδρομή των οποίων δεν διαπιστωνόταν πάντοτε[74], στοιχείο που συνεπάγεται ότι δεν ήταν σε θέση να εξουδετερώνει κατά σύστημα και σε κάθε φορολογική χρήση το πλεονέκτημα εκ του προνομιακού φορολογικού

[72] Βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[73] Βλ. σκέψη 38 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[74] Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

συντελεστή. Αφετέρου, στην αιτιολογική σκέψη 95 της επίμαχης αποφάσεως, η Επιτροπή ανέφερε επίσης ότι οι πραγματικές επιπτώσεις των μειώσεων αυτών ελήφθησαν υπόψη κατά τον χρόνο της ποσοτικοποίησης της ενίσχυσης, αφότου διαπιστώθηκε η ενδεχόμενη υλοποίηση της ενίσχυσης για κάθε φορολογική χρήση. Εξ αυτού συνάγεται ότι η προσέγγιση που υιοθέτησε η Επιτροπή στην επίμαχη απόφαση συνάδει με τις παρατηρήσεις που εκτίθενται στα σημεία 99 έως 113 των παρουσών προτάσεων. Επομένως, οι αιτιάσεις που μνημονεύονται στο προηγούμενο σημείο πρέπει να απορριφθούν οριστικώς.

124. Εντούτοις, η διαφορά δεν φαίνεται να είναι ώριμη προς εκδίκαση, και, ως εκ τούτου, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί οριστικά επί των λοιπών επιχειρημάτων που προβλήθηκαν στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου ακυρώσεως και μνημονεύονται στις σκέψεις 39 και 40 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ούτε επί του τρίτου, τέταρτου και πέμπτου λόγου ακυρώσεως που προέβαλε πρωτοδίκως η FC Barcelona.

125. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκειμένου αυτό να μπορέσει να εξετάσει τα εν λόγω επιχειρήματα και λόγους ακυρώσεως.

VI. Πρόταση

126. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1) Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Fútbol Club Barcelona κατά Επιτροπής (T-865/16, EU:T:2019:113).

2) Αναπέμπει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3) Επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.