Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 21ης Δεκεμβρίου 2016*

«Αίτηση αναίρεσης — Κρατικές ενισχύσεις — Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ — Φορολογικό καθεστώς — Φόρος εταιριών — Έκπτωση — Απόσβεση της υπεραξίας που προκύπτει από την εκ μέρους επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην Ισπανία απόκτηση μεριδίων τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην αλλοδαπή — Έννοια της "κρατικής ενίσχυσης" — Προϋπόθεση που αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις αναίρεσης δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκαν στις 19 Ιανουαρίου 2015,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, B. Stromsky και C. Urraca Caviedes, καθώς και από την P. Němečková,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι οι:

World Duty Free Group SA, πρώην Autogrill España SA, με έδρα τη Μαδρίτη (Ισπανία) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, με έδρα το Santander (Ισπανία) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, με έδρα την Boadilla del Monte (Ισπανία) (C-21/15 P),

εκπροσωπούμενες από τους J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro και R. Calvo Salinero, abogados,

προσφεύγουσες πρωτοδίκως,

υποστηριζόμενες από:

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

την **Ιρλανδία**, εκπροσωπούμενη από τις G. Hodge και E. Creedon, επικουρούμενες από τον B. Doherty, barrister, και την A. Goodman, barrister,

το **Βασίλειο της Ισπανίας**, εκπροσωπούμενο από τον M. A. Sampol Pucurull,

παρεμβαίνοντες στη διαδικασία αναίρεσης,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, A. Tizzano, αντιπρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász, A. Prechal (εισηγήτρια) και M. Βηλαρά, προέδρους τμήματος, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Levits, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 31ης Μαΐου 2016,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Ιουλίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την αίτηση αναίρεσης στην υπόθεση C-20/15 P, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί να αναιρεθεί η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Autogrill España κατά Επιτροπής, EU:T:2014:939), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 της απόφασης 2011/5/ΕΚ της Επιτροπής, της 28ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικού εμπορικού κεφαλαίου για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο υπό τον αριθμό C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 7, σ. 48, στο εξής: πρώτη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση).

2 Με την αίτηση αναίρεσης στην υπόθεση C-21/15 P, η Επιτροπή ζητεί να αναιρεθεί η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 7ης Νοεμβρίου 2014, Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, EU:T:2014:938), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 της απόφασης 2011/282/ΕΕ της Επιτροπής, της 12ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικής υπεραξίας για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο αριθ. C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 135, σ. 1, στο εξής: δεύτερη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση).

Το ιστορικό των διαφορών

3 Το ιστορικό των διαφορών, όπως αυτό προκύπτει από τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, είναι συνοπτικώς το ακόλουθο.

4 Στις 10 Οκτωβρίου 2007, κατόπιν πολλών γραπτών ερωτήσεων που κατέθεσαν το 2005 και το 2006 ορισμένα μέλη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου καθώς και μιας καταγγελίας που περιήλθε το ίδιο έτος στην Επιτροπή από ιδιώτη επιχειρηματία, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει επίσημη διαδικασία ελέγχου όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 5, που προστέθηκε στον ισπανικό νόμο περί φόρου εταιριών με τον Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (νόμο 24/2001, περί λήψεως φορολογικών και διοικητικών μέτρων, καθώς και μέτρων κοινωνικού χαρακτήρα), της 27ης Δεκεμβρίου 2001 (*BOE* αριθ. 313, της 31ης Δεκεμβρίου 2001, σ. 50493), και η οποία περιλαμβάνεται και στο Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto

refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, περί εγκρίσεως του αναδιατυπωμένου κειμένου του νόμου περί φόρου εταιριών), της 5ης Μαρτίου 2004 (*BOE* αριθ. 61, της 11ης Μαρτίου 2004, σ. 10951) (στο εξής: επίμαχο μέτρο).

5 Το επίμαχο μέτρο προβλέπει ότι, στην περίπτωση που εταιρία φορολογούμενη στην Ισπανία αποκτά μερίδια στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» τουλάχιστον της τάξης του 5 % και τα διακρατεί αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, η προκύπτουσα υπεραξία, η οποία είναι καταχωρισμένη στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ως διαχωρισμένο ασώματο στοιχείο του ενεργητικού, μπορεί να εκπέσει, υπό τη μορφή απόσβεσης, από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών τον οποίο οφείλει η οικεία επιχείρηση. Το επίμαχο μέτρο διευκρινίζει ότι, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως «αλλοδαπή εταιρία», μια εταιρία πρέπει να υπόκειται σε φόρο πανομοιότυπο με τον εφαρμοζόμενο στην Ισπανία και ότι τα έσοδά της πρέπει να προέρχονται πρωτίστως από επιχειρηματικές δραστηριότητες πραγματοποιούμενες στο εξωτερικό.

6 Με τις σκέψεις 10 έως 13 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής, οι οποίες είναι πανομοιότυπες με τις σκέψεις 15 έως 18 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε τα κατωτέρω:

«10 Από την [πρώτη] προσβαλλόμενη απόφαση προκύπτει ότι, κατά το ισπανικό δίκαιο, ως συνένωση εταιριών νοείται η πράξη μέσω της οποίας μία ή περισσότερες εταιρίες μεταβιβάζουν, ταυτόχρονα με τη διάλυσή τους και χωρίς να επέλθει εκκαθάριση, σε άλλη, ήδη υπάρχουσα εταιρία, ή σε εταιρία που αυτές δημιουργούν, το αντίστοιχο καθαρό ενεργητικό τους, μέσω εκχωρήσεως στους μετόχους τους αξιών αντιπροσωπευτικών του μετοχικού κεφαλαίου της άλλης εταιρίας (αιτιολογική σκέψη 23 της [πρώτης] προσβαλλομένης αποφάσεως[, πανομοιότυπη με την αιτιολογική σκέψη 32 της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως]).

11 Η [πρώτη] προσβαλλόμενη απόφαση ορίζει ως απόκτηση μετοχικού κεφαλαίου την πράξη μέσω της οποίας μία εταιρία αποκτά μετοχές του κεφαλαίου άλλης εταιρίας, χωρίς να αποκτήσει πλειοψηφία ή τον έλεγχο δικαιωμάτων ψήφου στην εταιρία-στόχο (αιτιολογική σκέψη 23 της [πρώτης] προσβαλλομένης αποφάσεως[, πανομοιότυπη με την αιτιολογική σκέψη 32 της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως]).

12 Εκτός αυτού, η [πρώτη] προσβαλλόμενη απόφαση επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο επίμαχο μέτρο, η χρηματοοικονομική υπεραξία προκύπτει αφαιρουμένης της αγοραστικής αξίας των ενσώματων και ασώματων στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας-στόχου από την τιμή αποκτήσεως των μεριδίων στο κεφάλαιο της εταιρίας αυτής. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η έννοια της χρηματοοικονομικής υπεραξίας, όπως αυτή ορίζεται στο επίμαχο μέτρο, εισάγει στον τομέα της απόκτησης μεριδίων στο κεφάλαιο εταιρίας μία έννοια που χρησιμοποιείται κατά γενικό κανόνα σε μεταβιβάσεις στοιχείων του ενεργητικού ή σε πράξεις συνενώσεως εταιριών (αιτιολογική σκέψη 20 της [πρώτης] προσβαλλομένης αποφάσεως[, πανομοιότυπη με την αιτιολογική σκέψη 29 της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως]).

13 Τέλος, επισημαίνεται ότι, κατά το ισπανικό φορολογικό δίκαιο, η εκ μέρους εταιρίας φορολογούμενης στην Ισπανία απόκτηση μεριδίου στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης στην Ισπανία δεν καθιστά δυνατή τη χωριστή λογιστική καταχώριση, για φορολογικούς σκοπούς, της υπεραξίας που προκύπτει από την πράξη αυτή. Αντιθέτως, πάντοτε κατά το ισπανικό φορολογικό δίκαιο, η απόσβεση μπορεί να επιτευχθεί [μόνο] σε περίπτωση συνενώσεως εταιριών (αιτιολογική σκέψη 19 της [πρώτης] προσβαλλομένης αποφάσεως[, πανομοιότυπη με την αιτιολογική σκέψη 28 της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως]).»

7 Με την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή περάτωσε τη διαδικασία όσον αφορά τις αποκτήσεις μεριδίων που είχαν πραγματοποιηθεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

8 Με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της απόφασης αυτής, η Επιτροπή κήρυξε ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά το καθεστώς που θεσπίστηκε με το επίμαχο μέτρο (στο εξής: επίμαχο καθεστώς), συνιστάμενο σε φορολογικό πλεονέκτημα χορηγούμενο σε επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία προκειμένου να παρασχεθεί στις τελευταίες η δυνατότητα να αποσβέσουν την υπεραξία που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων, στο μέτρο που το καθεστώς αυτό εφαρμοζόταν σε αποκτήσεις μεριδίων στο κεφάλαιο επιχειρήσεων εγκατεστημένων εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με το άρθρο 4 της εν λόγω απόφασης, η Επιτροπή επέβαλε στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που είχε χορηγήσει δυνάμει του καθεστώτος αυτού.

9 Παρά ταύτα, η Επιτροπή συνέχισε τη διαδικασία όσον αφορά την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο εταιριών εκτός της Ένωσης, οι δε ισπανικές αρχές δεσμεύθηκαν να προσκομίσουν νέα στοιχεία σχετικά με τα εμπόδια στις διασυνοριακές συγχωνεύσεις επιχειρήσεων εκτός της Ένωσης.

10 Με τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή κήρυξε ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά το επίμαχο καθεστώς, συνιστάμενο σε φορολογικό πλεονέκτημα χορηγούμενο σε επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία προκειμένου να παρασχεθεί στις τελευταίες η δυνατότητα να αποσβέσουν την υπεραξία που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων, στο μέτρο που το καθεστώς αυτό εφαρμοζόταν σε αποκτήσεις μεριδίων στο κεφάλαιο επιχειρήσεων εγκατεστημένων εκτός Ένωσης (άρθρο 1, παράγραφος 1, της απόφασης αυτής), επέβαλε δε στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που είχε χορηγήσει δυνάμει του καθεστώτος αυτού (άρθρο 4 της ίδιας απόφασης).

Οι διαδικασίες ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και οι αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις

11 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Μαΐου 2010, η Autogrill España SA, νυν World Duty Free Group SA (στο εξής: WDFG), άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 4 της πρώτης προσβαλλόμενης απόφασης.

12 Προς στήριξη της προσφυγής της, στο μέτρο που αυτή στρέφεται κατά του άρθρου 1, παράγραφος 1, της πρώτης προσβαλλόμενης απόφασης, η WDFG προέβαλε τέσσερις λόγους ακύρωσης, εκ των οποίων ο πρώτος αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο σχετικά με την εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογή της προϋπόθεσης που αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα, ο δεύτερος από απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου λόγω του ότι η διαφοροποίηση την οποία αυτό εισάγει οφείλεται στη φύση ή στην οικονομία του συστήματος στο οποίο το μέτρο αυτό εντάσσεται, ο τρίτος από το γεγονός ότι το μέτρο δεν προσπορίζει κανένα πλεονέκτημα στις εταιρίες στις οποίες εφαρμόζεται το επίμαχο καθεστώς και ο τέταρτος από έλλειψη αιτιολογίας της πρώτης προσβαλλόμενης απόφασης σε σχέση τόσο με την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα όσο και με την προϋπόθεση της ύπαρξης πλεονεκτήματος.

13 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 29 Ιουλίου 2011, η Banco Santander SA και η Santusa Holding SL (στο εξής: Santusa) άσκησαν προσφυγή με αίτημα την ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 4 της δεύτερης προσβαλλόμενης απόφασης.

14 Προς στήριξη της προσφυγής τους, στο μέτρο που αυτή στρέφεται κατά του άρθρου 1, παράγραφος 1, της δεύτερης προσβαλλόμενης απόφασης, η Banco Santander και η Santusa προέβαλαν πέντε λόγους ακύρωσης, εκ των οποίων ο πρώτος αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο σχετικά με την εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογή της προϋπόθεσης που αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα, ο δεύτερος από εσφαλμένο προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς, ο τρίτος από απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου λόγω του ότι η διαφοροποίηση την οποία αυτό εισάγει οφείλεται στη φύση ή στην οικονομία του συστήματος στο οποίο το μέτρο αυτό εντάσσεται, ο τέταρτος από το γεγονός ότι το μέτρο δεν προσπορίζει κανένα πλεονέκτημα στις εταιρίες στις οποίες εφαρμόζεται το επίμαχο

καθεστώς και ο πέμπτος από έλλειψη αιτιολογίας της δεύτερης προσβαλλόμενης απόφασης σε σχέση τόσο με την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα όσο και με την προϋπόθεση της ύπαρξης πλεονεκτήματος.

15 Με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο δέχτηκε, για λόγους ουσιαστικά πανομοιότυπους, τον πρώτο λόγο των δύο προσφυγών, τον αντλούμενο από εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υπό το πρίσμα της προϋπόθεσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, ακυρώνοντας κατά συνέπεια, χωρίς να υπεισέλθει στην εξέταση των λοιπών λόγων των προσφυγών, το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 των προσβαλλόμενων αποφάσεων.

Αιτήματα των διαδίκων και διαδικασίες ενώπιον του Δικαστηρίου

16 Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναιρέσει τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις,

— να αναπέμψει τις αντίστοιχες υποθέσεις στο Γενικό Δικαστήριο, και

— να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.

17 Η WDFG στην υπόθεση C-20/15 P, καθώς και οι Banco Santander και Santusa στην υπόθεση C-21/15 P, ζητούν από το Δικαστήριο να απορρίψει τις αιτήσεις αναίρεσης, να επικυρώσει τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

18 Με αποφάσεις του Πρόεδρου του Δικαστηρίου της 19ης Μαΐου 2015, επετράπη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στην Ιρλανδία και στο Βασίλειο της Ισπανίας να παρέμβουν υπέρ των αιτημάτων της WDFG στην υπόθεση C-20/15 P και υπέρ των αιτημάτων των Banco Santander και Santusa στην υπόθεση C-21/15 P.

19 Αντιθέτως, με διατάξεις του Προέδρου του Δικαστηρίου της 6ης Οκτωβρίου 2015, απορρίφθηκαν οι αιτήσεις της Telefónica SA και της Iberdrola SA να παρέμβουν υπέρ των αιτημάτων της WDFG στην υπόθεση C-20/15 P, και υπέρ των αιτημάτων των Banco Santander και Santusa στην υπόθεση C-21/15 P.

Επί των αιτήσεων αναίρεσης

20 Προς στήριξη των αιτήσεων αναίρεσης που άσκησε, η Επιτροπή προβάλλει έναν και μοναδικό λόγο αναίρεσης, ο οποίος διαρθρώνεται σε δύο σκέλη και αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο στην οποία φέρεται ότι υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ερμηνεία της προβλεπόμενης στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προϋπόθεσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα.

Επί του πρώτου σκέλους του μοναδικού λόγου αναίρεσης

Επιχειρήματα των διαδίκων

21 Με το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναίρεσης, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον της επέβαλε την υποχρέωση να προσδιορίσει μια ομάδα επιχειρήσεων που έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου.

22 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, συμμορφώθηκε πλήρως με τη μέθοδο ανάλυσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα στον φορολογικό τομέα, όπως η μέθοδος αυτή έχει καθιερωθεί από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου. Απέδειξε επομένως ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά παρέκκλιση σε σχέση με ένα πλαίσιο αναφοράς, καθόσον προβλέπει για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν μερίδια τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο εγκατεστημένων στην αλλοδαπή εταιριών διαφορετική φορολογική μεταχείριση από αυτή που ισχύει για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν ίδια μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών εδρευουσών στην Ισπανία, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων τελούν σε συγκρίσιμες καταστάσεις, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το γενικό ισπανικό καθεστώς περί φορολογίας των εταιριών.

23 Η Επιτροπή εκτιμά ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον της επέβαλε το πρόσθετο βάρος να αποδείξει ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις δυνάμενες να προσδιοριστούν λόγω ειδικών χαρακτηριστικών που δεν διαθέτουν οι άλλες επιχειρήσεις, δηλαδή ιδιαίτερων και εξακριβώσιμων ex ante, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον η ερμηνεία της προϋπόθεσης του επιλεκτικού χαρακτήρα την οποία επέλεξε είναι στενότερη από την καθιερωθείσα στη νομολογία του Δικαστηρίου.

24 Η Επιτροπή υποστηρίζει, ειδικότερα, ότι, αντιθέτως προς τα όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις σκέψεις 57 και 58 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 61 και 62 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως επιλεκτικού είναι δυνατός ακόμα και όταν αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη φύση των δραστηριοτήτων του δικαιούχου, προβλέπει δε φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ ορισμένων επενδυτικών πράξεων, χωρίς να καθορίζει ελάχιστο ποσό επένδυσης.

25 Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο κακώς συνήγαγε από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), ότι ένα εθνικό μέτρο του οποίου η εφαρμογή είναι ανεξάρτητη από τη φύση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων δεν είναι εκ προοιμίου επιλεκτικό. Συγκεκριμένα, η διαπίστωση που περιέχεται στη σκέψη 36 της απόφασης αυτής, ότι «εθνικά μέτρα, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις […] εφόσον έχουν εφαρμογή επί όλων των εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των δραστηριοτήτων τους», πρέπει να γίνει αντιληπτή υπό την έννοια ότι η απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα απορρέει από το γεγονός ότι το εθνικό μέτρο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις επιχειρήσεις εντός του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους.

26 Η Επιτροπή προσάπτει επίσης στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε, με τις σκέψεις 59 έως 62 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής και με τις σκέψεις 63 έως 66 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι ένα μέτρο όπως το επίμαχο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα εφόσον συναρτάται με την αγορά ιδιαίτερων οικονομικών αγαθών, δηλαδή μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών εταιριών, χωρίς να αποκλείει, εκ προοιμίου, τη δυνατότητα καμίας κατηγορίας επιχειρήσεων να επωφεληθεί από την εφαρμογή του.

27 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο κακώς στηρίχθηκε στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467). Ειδικότερα, από τις σκέψεις 22 και 23 της απόφασης εκείνης προκύπτει ότι, στη συγκεκριμένη υπόθεση, η Επιτροπή είχε χαρακτηρίσει το επίμαχο μέτρο ως επιλεκτικό σε σχέση με ορισμένες επιχειρήσεις, γεωγραφικώς οριοθετημένες, στις οποίες οι ιδιώτες επενδυτές είχαν επανεπενδύσει τα κέρδη που προέρχονταν από την πώληση οικονομικών αγαθών, και όχι σε σχέση με τους ίδιους τους εν λόγω επενδυτές, ως προς τους οποίους είχε κρίνει ότι το μέτρο αυτό δεν συνιστούσε ενίσχυση.

28 Επιπλέον, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι έκρινε, με τις σκέψεις 66 έως 68 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής και τις σκέψεις 70 έως 72 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι είναι αντίθετη προς τη νομολογία του Δικαστηρίου η θέση ότι ένα μέτρο η εφαρμογή του οποίου εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις είναι επιλεκτικό, παρά το γεγονός ότι οι επωφελούμενες επιχειρήσεις δεν διαθέτουν κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό το οποίο να καθιστά δυνατή τη διάκρισή τους από τις λοιπές επιχειρήσεις, πλην του ότι ενδέχεται να πληρούν τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση του εν λόγω μέτρου.

29 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η ερμηνεία της σχετικής νομολογίας επί της οποίας στηρίζεται συναφώς το Γενικό Δικαστήριο είναι εσφαλμένη.

30 Όσον αφορά την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), η Επιτροπή διατείνεται ότι από τις σκέψεις 90 και 91 της απόφασης αυτής προκύπτει ότι η εν λόγω απόφαση αφορούσε ειδική περίπτωση στην οποία το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως επιλεκτικό το ίδιο το φορολογικό καθεστώς αναφοράς, στο μέτρο που το καθεστώς αυτό ευνοούσε αφ' εαυτού τις «offshore» επιχειρήσεις, και όχι κάποια παρέκκλιση από το καθεστώς αυτό. Κατά συνέπεια, η περιλαμβανόμενη στην εν λόγω απόφαση αναφορά στις «ειδικές ιδιότητες» μιας κατηγορίας επιχειρήσεων θα πρέπει να ερμηνευτεί ως παραπέμπουσα στις ιδιότητες λόγω των οποίων οι επιχειρήσεις αυτές ευνοούνταν φορολογικώς στο πλαίσιο συστήματος αναφοράς εκ φύσεως επιλεκτικού και δεν μπορεί να εφαρμοστεί πέραν του ειδικού αυτού πλαισίου.

31 Όσον αφορά τη σκέψη 42 της απόφασης της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), το Γενικό Δικαστήριο παρέλειψε να λάβει υπόψη τη δεύτερη περίοδο της εν λόγω σκέψης, η οποία αντικατοπτρίζει την αρχή που καθιερώνεται από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι ένα μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα εάν είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

32 Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa επισημαίνουν εκ προοιμίου ότι, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή δεν υποστήριξε ότι το επίμαχο μέτρο είχε de facto επιλεκτικό χαρακτήρα, οπότε, στο πλαίσιο των υπό κρίση αιτήσεων αναίρεσης, πρέπει απλώς να εξετασθούν οι αιτιάσεις που βάλλουν κατά των αναιρεσιβαλλόμενων αποφάσεων, στο μέτρο που το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι από τους λόγους που παρέθεσε η Επιτροπή με τις αποφάσεις της δεν μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το μέτρο αυτό είχε de jure επιλεκτικό χαρακτήρα.

33 Υποστηρίζουν ότι από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), προκύπτει ότι ένα μέτρο από το οποίο μπορούν να επωφεληθούν όλες οι επιχειρήσεις δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιλεκτικό. Αντιθέτως, από την απόφαση αυτή δεν είναι δυνατόν να συναχθεί, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι ένα εθνικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό όταν εφαρμόζεται ανεξαιρέτως σε όλες τις επιχειρήσεις του κράτους μέλους, δεδομένου ότι η αποδοχή της θέσης αυτής θα είχε ως συνέπεια την αναγνώριση επιλεκτικού χαρακτήρα ως προς το σύνολο σχεδόν των φορολογικών κανόνων.

34 Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa αντικρούουν επίσης την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή ότι ορισμένα εθνικά φορολογικά μέτρα έχουν κατ' επανάληψη χαρακτηρισθεί ως επιλεκτικά, έστω και αν δεν καθόριζαν ελάχιστο ποσό επένδυσης και εφαρμόζονταν ανεξαρτήτως της φύσης των δραστηριοτήτων του δικαιούχου. Εν πάση περιπτώσει, το επίμαχο μέτρο, καθόσον χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα σε κάθε επιχείρηση που επιθυμεί να επωφεληθεί από αυτό, ανεξαρτήτως της κατηγορίας στην οποία η επιχείρηση αυτή ανήκει, δεν μπορεί για τον λόγο αυτό και μόνο να θεωρηθεί ως εκ πρώτης όψεως και de jure επιλεκτικό.

35 Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς στηρίχθηκε στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), δεδομένου ότι, με την επίμαχη απόφαση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση του Δικαστηρίου, η Επιτροπή δέχθηκε ρητώς την έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου έναντι των οικείων επενδυτών, πράγμα που επιβεβαίωσε το Δικαστήριο.

36 Άλλωστε, στην πρακτική που ακολουθεί κατά τη λήψη των αποφάσεών της, η Επιτροπή έχει επανειλημμένως αποκλείσει τον επιλεκτικό χαρακτήρα φορολογικών μέτρων εφαρμόζοντας το ίδιο αυτό κριτήριο, δηλαδή το κριτήριο της έλλειψης επιλεκτικού χαρακτήρα γενικών μέτρων εφαρμοζόμενων χωρίς διάκριση σε κάθε επιχείρηση από τα οποία μπορεί να επωφεληθεί κάθε υποκείμενος στον φόρο.

37 Η εφαρμογή του κριτηρίου αυτού δεν θα κατέληγε, άλλωστε, στη διαπίστωση της έλλειψης επιλεκτικού χαρακτήρα των μέτρων σχετικά με την αγορά ορισμένων στοιχείων ενεργητικού που αναφέρει η Επιτροπή. Τα μέτρα αυτά θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως επιλεκτικά, εφόσον αποδεικνυόταν ότι ωφελούν de facto ορισμένες επιχειρήσεις κατ' αποκλεισμό άλλων. Εν πάση περιπτώσει, ο επιλεκτικός χαρακτήρας τους δεν απορρέει από τη φύση των αποκτηθέντων στοιχείων ενεργητικού, αλλά από το γεγονός ότι είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι οι οικείοι αγοραστές συνιστούν ιδιαίτερη κατηγορία.

38 Όσον αφορά την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa φρονούν ότι ορθώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση διέφερε από το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση, εφόσον αποσκοπούσε στη χορήγηση πλεονεκτήματος σε διαφορετική και δυνάμενη να προσδιοριστεί κατηγορία επιχειρήσεων, δηλαδή στις επιχειρήσεις που ασκούν εξαγωγικές δραστηριότητες.

39 Επιπλέον, από την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), και ιδιαιτέρως από τη σκέψη της 104, προκύπτει σαφώς ότι ένα μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως επιλεκτικό παρά μόνον αν ωφελεί μια κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες έχουν «ιδιότητες» που τις χαρακτηρίζουν «ειδικά». Επιπλέον, από την ως άνω απόφαση προκύπτει ότι ο εντοπισμός μιας παρέκκλισης από κοινό καθεστώς δεν συνιστά αυτοσκοπό. Αυτό που ενδιαφέρει είναι αποκλειστικά και μόνον το πραγματικό αποτέλεσμα του μέτρου, δηλαδή το αν αυτό ωφελεί ή όχι συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής.

40 Κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η ερμηνεία της απόφασης της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), την οποία υποστηρίζει η Επιτροπή. Αφενός, με την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο ουδόλως επιβεβαίωσε τον ορισμό ενός συστήματος αναφοράς και την ύπαρξη παρέκκλισης σε σχέση με αυτό. Αφετέρου, από την απόφαση αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για να επωφεληθούν από συγκεκριμένο μέτρο συνιστούν ιδιαίτερη κατηγορία μπορεί να προσδώσει επιλεκτικό χαρακτήρα στο εν λόγω μέτρο.

41 Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι ένα μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως επιλεκτικό υπό την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ εάν το όφελος που αντλείται από αυτό εξαρτάται από την τήρηση συμπεριφοράς την οποία μπορεί prima facie να υιοθετήσει κάθε επιχείρηση, ανεξαρτήτως του τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται. Τούτο απορρέει από τη διαπίστωση της έλλειψης επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου έναντι των οικείων επενδυτών, στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467).

42 Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι η απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), επιβεβαιώνει την άποψη που υιοθέτησαν οι ισπανικές αρχές κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Επιτροπής,

κατά την οποία ένα οικονομικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ενίσχυση, παρά μόνον εάν μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

43 Κατά τη διάρκεια όμως της εν λόγω διοικητικής διαδικασίας, οι ισπανικές αρχές κατέδειξαν τη δυνατότητα γενικής εφαρμογής του επίμαχου μέτρου, για τον λόγο ότι από το μέτρο αυτό μπορούν να επωφεληθούν επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες σε εντελώς διαφορετικούς κλάδους, επιβεβαιώνοντας έτσι την ανάλυση που εκτέθηκε στις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις και το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου.

44 Η Ιρλανδία διατείνεται ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν συνήγαγε από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), και του Γενικού Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 2002, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-92/00 και T-103/00, EU:T:2002:61), και της 9ης Σεπτεμβρίου 2009, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-227/01 έως T-229/01, T-265/01, T-266/01 και T-270/01, EU:T:2009:315), ότι είναι επιλεκτικά μόνον τα μέτρα των οποίων η εφαρμογή συνδέεται με τη φύση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή των οποίων η εφαρμογή αποτελεί συνάρτηση ενός ελάχιστου ποσού, αλλά έκρινε ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας δεν μπορεί να αποδειχθεί, όταν πρόκειται για μέτρο από το οποίο μπορούν να επωφεληθούν όλες οι επιχειρήσεις με φορολογική έδρα στην Ισπανία οι οποίες αποκτούν μερίδια σε ποσοστό τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο αλλοδαπής επιχείρησης, ανεξαρτήτως της φύσης της δραστηριότητάς τους και των επενδυόμενων ποσών.

45 Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς στηρίχθηκε στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), για να κρίνει ότι είναι αναγκαίο, προκειμένου μια φορολογική διαφοροποίηση να χαρακτηρισθεί ως ενίσχυση, να προσδιορισθεί, λόγω ειδικών ιδιοτήτων, μια ιδιαίτερη κατηγορία επιχειρήσεων δυνάμενη να επωφεληθεί από την εν λόγω διαφοροποίηση. Επιπλέον, η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, όπως τίθεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να ορίζεται κατά τον ίδιο τρόπο σε όλες τις υποθέσεις που αφορούν υποτιθέμενες φορολογικές κρατικές ενισχύσεις. Κατά συνέπεια, η αρχή που ρητώς καθιερώνεται στη σκέψη 104 της εν λόγω απόφασης δεν μπορεί να περιορίζεται σε μία κατάσταση κατά την οποία ένα φορολογικό καθεστώς, θεωρούμενο στο σύνολό του, παρουσιάζει επιλεκτικό χαρακτήρα.

46 Η Ιρλανδία εκτιμά ότι μέτρα όπως το επίμαχο, τα οποία δεν εξαιρούν a priori καμία επιχείρηση και κανέναν συγκεκριμένο οικονομικό τομέα από τον κύκλο των ωφελούμενων, δεν μπορούν να θεωρούνται ως επιλεκτικά. Άλλωστε, η Επιτροπή έχει επανειλημμένως στηριχθεί στον λόγο αυτόν προκειμένου να καταλήξει στην έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα ορισμένων εθνικών μέτρων.

47 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι, έστω και αν αποδειχθεί παρέκκλιση ή εξαίρεση από το πλαίσιο αναφοράς το οποίο προσδιόρισε η Επιτροπή, το γεγονός αυτό δεν αρκεί αφ' εαυτού ώστε να μπορέσει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

48 Αντιθέτως, από την ύπαρξη παρέκκλισης ή εξαίρεσης συνάγεται μόνον ότι το μέτρο αυτό προσομοιάζει με επιδότηση. Κατά συνέπεια, αφού διερευνηθεί αν το μέτρο εισάγει παρέκκλιση, θα πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία, και ειδικότερα με την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), και όπως επίσης ορθώς έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, να ελεγχθεί, σε δεύτερο στάδιο, αν η κατηγορία των υποκειμένων

στον φόρο που ευνοούνται από φορολογικό μέτρο περιλαμβάνει επαρκώς εξατομικευμένες επιχειρήσεις ή εξατομικευμένους κλάδους παραγωγής, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

49 Επομένως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η κατηγορία των επωφελούμενων από φορολογικό πλεονέκτημα επιχειρήσεων είναι αρκούντως εξατομικευμένη όταν η Επιτροπή κατορθώνει να αποδείξει ότι το επίμαχο μέτρο ωφέλησε μόνον τις επιχειρήσεις οι οποίες διενεργούν ορισμένες πράξεις και ανήκουν σε έναν μόνο οικονομικό κλάδο (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν συσταθεί υπό συγκεκριμένη νομική μορφή (απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, EU:C:2006:8), τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ορισμένο μέγεθος (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2003, Ισπανία κατά Επιτροπής, C-409/00, EU:C:2003:92), ή ακόμη τις επιχειρήσεις των οποίων η έδρα βρίσκεται εκτός περιφέρειας (απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο έχει ήδη δεχτεί ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται στους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι μπορούν να αφαιρέσουν το κέρδος από την πώληση ορισμένων οικονομικών αγαθών κατά την απόκτηση άλλων οικονομικών αγαθών τους παρέχει πλεονέκτημα που, ως γενικό μέτρο εφαρμοζόμενο αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως κρατική ενίσχυση (απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 22).

51 Κατά μείζονα λόγο, ένα φορολογικό μέτρο όπως το επίμαχο, του οποίου η εφαρμογή συναρτάται γενικώς με ορισμένη κατηγορία πράξεων εμπιπτουσών στο εταιρικό δίκαιο, εν προκειμένω την απόκτηση μεριδίων σε εταιρικό κεφάλαιο, και οι οποίες είναι ανεξάρτητες από το αντικείμενο και τις δραστηριότητες εκμετάλλευσης της επιχείρησης, δεν θα πρέπει να θεωρείται ως επιλεκτικού χαρακτήρα.

52 Τέλος, τα κράτη μέλη που παρενέβησαν στις υπό κρίση υποθέσεις υποστηρίζουν ότι, αν η προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα του εθνικού μέτρου για τον σκοπό του χαρακτηρισμού του ως κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ερμηνευθεί υπό την ευρεία έννοια που υποστηρίζει η Επιτροπή με τις αιτήσεις αναίρεσης που άσκησε, τούτο θα είχε ως συνέπεια την ανατροπή της θεσμικής ισορροπίας της Ένωσης. Πράγματι, αν προσδιδόταν τέτοιο περιεχόμενο στην προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, τότε η Επιτροπή θα μπορούσε να ελέγξει το σύνολο σχεδόν των μέτρων άμεσης φορολογίας δυνάμει των αρμοδιοτήτων της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, ενώ ο τομέας αυτός εμπίπτει, καταρχήν, στη νομοθετική αρμοδιότητα των κρατών μελών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

53 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, για τον χαρακτηρισμό 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 (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, σκέψη 24).

54 Όσον αφορά την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που αποτελεί συστατικό στοιχείο της έννοιας της «κρατικής ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, από εξίσου πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για τους σκοπούς της εκτίμησης αυτής είναι απαραίτητο να εξετάζεται κατά πόσον, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή κλάδους

παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και που υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Mediaset κατά Επιτροπής, C-403/10 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:533, σκέψη 36, της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 75 και 101, της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψεις 53 έως 55, καθώς και της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 59).

55 Επιπλέον, όταν το επίμαχο μέτρο σχεδιάζεται ως καθεστώς ενισχύσεων και όχι ως ατομική ενίσχυση, απόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, μολονότι προβλέπει πλεονέκτημα γενικής ισχύος, στην πραγματικότητα ωφελεί αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψεις 49 και 50).

56 Όσον αφορά, ειδικότερα, τα εθνικά μέτρα που χορηγούν φορολογικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι ένα μέτρο τέτοιας φύσης το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, ενδέχεται να προσπορίζει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από μέτρο γενικής ισχύος, το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 18).

57 Στο πλαίσιο αυτό, για τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

58 Η έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» δεν αναφέρεται ωστόσο στα μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος κατορθώνει να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43, της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 και 65, καθώς και της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40).

59 Εκτός αυτού, υπενθυμίζεται ότι το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ενός μέτρου μπορούν να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό δεν μπορεί αφ' εαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα (απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42).

60 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι η κρίσιμη παράμετρος για να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου συνίσταται στο να εξακριβωθεί κατά πόσον το εν λόγω μέτρο εισάγει διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, η οποία δεν δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος αυτού (βλ., συναφώς, απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 61).

61 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων θα πρέπει να εξετασθεί αν, εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όπως αυτό ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, στο μέτρο που έκρινε ότι η Επιτροπή, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι το επίμαχο μέτρο χορήγησε επιλεκτικό πλεονέκτημα σε «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής».

62 Εν προκειμένω, το επίμαχο μέτρο προβλέπει φορολογικό πλεονέκτημα συνιστάμενο σε έκπτωση από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών, υπό τη μορφή απόσβεσης της υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση εκ μέρους επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην Ισπανία μεριδίων τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην αλλοδαπή. Δεδομένου ότι το μέτρο αυτό ενδέχεται να προσπορίζει όφελος στο σύνολο των εν λόγω επιχειρήσεων οι οποίες προβαίνουν σε τέτοιες πράξεις, πρέπει να χαρακτηριστεί ως δυνάμενο να αποτελέσει κρατική ενίσχυση. Επομένως, στην Επιτροπή απέκειτο να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, παρά το γεγονός ότι χορηγεί πλεονέκτημα γενικής ισχύος, ωφελεί στην πραγματικότητα αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας.

63 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο εξέθεσε, με τη σκέψη 50 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τη σκέψη 54 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, στηρίχθηκε κυρίως, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, στον λόγο ότι το μέτρο αυτό συνιστά παρέκκλιση σε σχέση με συγκεκριμένο πλαίσιο αναφοράς, καθόσον είχε ως συνέπεια, για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή, διαφορετική φορολογική μεταχείριση από αυτή που ισχύει για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν τέτοια μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών εδρευουσών στην Ισπανία, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων τελούν σε συγκρίσιμες καταστάσεις υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, δηλαδή το γενικό ισπανικό καθεστώς περί φορολογίας των εταιριών και, πιο συγκεκριμένα, οι κανόνες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της χρηματοοικονομικής υπεραξίας που περιέχονται στο εν λόγω φορολογικό καθεστώς.

64 Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, με τη σκέψη 51 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τη σκέψη 55 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι η Επιτροπή εφάρμοσε τη μέθοδο ανάλυσης που απορρέει από τη νομολογία του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου η οποία παρατίθεται, αντιστοίχως, με τις σκέψεις 29 έως 33 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 33 έως 37 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, και αντιστοιχεί κατ' ουσίαν προς την παρατιθέμενη με τις σκέψεις 53 έως 60 της παρούσας απόφασης.

65 Με τις σκέψεις 44, 45, 52 και 53 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 48, 49, 56 και 57 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, έστω και αν αποδειχθεί παρέκκλιση ή εξαίρεση από το πλαίσιο αναφοράς το οποίο προσδιόρισε η Επιτροπή, το γεγονός αυτό δεν αρκεί αφ' εαυτού ώστε να αποδειχθεί ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι το μέτρο αυτό ήταν, καταρχήν, εφαρμόσιμο επί όλων των επιχειρήσεων και, κατά συνέπεια, δεν αφορούσε καμία ιδιαίτερη κατηγορία επιχειρήσεων, ως των μόνων ωφελούμενων από το εν λόγω μέτρο, αλλά μια κατηγορία οικονομικών πράξεων.

66 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι η συλλογιστική αυτή στηρίζεται σε εσφαλμένη εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προϋπόθεσης που αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα και η οποία υπομνήσθηκε με την παρούσα απόφαση.

67 Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 53 έως 60 της παρούσας απόφασης, όσον αφορά ένα εθνικό μέτρο που χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα γενικής ισχύος, όπως είναι το επίμαχο μέτρο, η ανωτέρω προϋπόθεση πληρούται όταν η Επιτροπή κατορθώνει να αποδείξει ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και ως εκ τούτου εισάγει, μέσω των αποτελεσμάτων του, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών, εξυπακουομένου ότι οι επιχειρηματίες οι οποίοι ωφελούνται από το φορολογικό πλεονέκτημα και εκείνοι οι οποίοι εξαιρούνται από αυτό βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

68 Από τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις προκύπτει ότι η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, στηρίχθηκε με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις στην άνιση μεταχείριση μεταξύ των ημεδαπών επιχειρήσεων την οποία είχε ως συνέπεια το μέτρο αυτό. Πράγματι, κατ' εφαρμογή του εν λόγω μέτρου, μόνον οι ημεδαπές επιχειρήσεις που αποκτούσαν μερίδια τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων μπορούσαν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να επωφεληθούν από το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα, ενώ οι ημεδαπές επιχειρήσεις που αποκτούσαν τέτοια μερίδια σε επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία δεν είχαν τη δυνατότητα αυτή, παρά το γεγονός ότι, κατά την Επιτροπή, βρίσκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το ισπανικό κοινό φορολογικό καθεστώς σκοπού.

69 Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου ότι το επίμαχο μέτρο δεν αφορούσε καμία συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής, ότι η εφαρμογή του ήταν ανεξάρτητη από τη φύση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων ή ότι μπορούσαν να επωφεληθούν από αυτό, a priori ή εν δυνάμει, όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες επιθυμούσαν να αποκτήσουν μερίδια τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων και να τα διακρατήσουν αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, το μέτρο αυτό έπρεπε να θεωρηθεί όχι ως επιλεκτικού χαρακτήρα, αλλά ως γενικής φύσης κατά την έννοια της νομολογίας η οποία παρατίθεται με τη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης. Πράττοντας τούτο, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

70 Επομένως, με τις σκέψεις 41, 45, 67 και 68 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 45, 49, 71 και 72 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, όσον αφορά ένα μέτρο a priori εφαρμόσιμο σε κάθε επιχείρηση, προκειμένου να θεωρηθεί ότι πληρούται η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα εθνικού μέτρου για τη διαπίστωση κρατικής ενίσχυσης, πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιοριστεί μια συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο μέτρο και μπορούν να εξατομικευθούν λόγω των κοινών τους ιδιαίτερων και συγκεκριμένων ιδιοτήτων.

71 Εντούτοις, αυτή η πρόσθετη απαίτηση περί προσδιορισμού μιας ιδιαίτερης κατηγορίας επιχειρήσεων, απαίτηση η οποία προστίθεται στην απορρέουσα από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου μέθοδο ανάλυσης που έχει εφαρμογή επί του επιλεκτικού χαρακτήρα στον φορολογικό τομέα και η οποία συνίσταται κατ' ουσίαν στην εξέταση του ζητήματος αν ο αποκλεισμός της δυνατότητας ορισμένων επιχειρηματιών να επωφεληθούν από φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο αποτελεί συνέπεια μέτρου παρέκκλισης από κοινό φορολογικό καθεστώς συνιστά διακριτική εις βάρος τους μεταχείριση, δεν μπορεί να συναχθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου και, ειδικότερα, από την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732).

72 Είναι ασφαλώς αληθές ότι, με τη σκέψη 104 της εν λόγω απόφασης της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), το Δικαστήριο έκρινε ότι, για να αναγνωρισθεί ότι τα αποτελούντα τη φορολογική βάση κριτήρια ενός φορολογικού συστήματος παρέχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα, πρέπει να μπορούν να διακρίνουν τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις

χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία, καθιστώντας έτσι δυνατό τον χαρακτηρισμό του συστήματος αυτού ως ευνοϊκού για «ορισμένες» επιχειρήσεις ή «ορισμένους» κλάδους παραγωγής κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

73 Εντούτοις, η αιτιολογία αυτή της απόφασης της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), πρέπει να ερμηνευθεί εντός του πλαισίου του συνόλου των αιτιολογιών των οποίων αποτελεί τμήμα και οι οποίες περιλαμβάνονται στις σκέψεις 87 έως 108 της απόφασης αυτής.

74 Επομένως, από την ερμηνεία του συνόλου των αιτιολογιών αυτών προκύπτει ότι το επίμαχο στην εν λόγω απόφαση μέτρο είχε τη μορφή όχι ενός φορολογικού πλεονεκτήματος παρεκκλίνοντος από ορισμένο κοινό φορολογικό καθεστώς, αλλά της εφαρμογής ενός «γενικού» φορολογικού καθεστώτος στηριζόμενου σε κριτήρια τα οποία ήταν, αυτά καθαυτά, επίσης γενικής φύσης. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η διαπίστωση επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου δεν ήταν αντίθετη προς τη φύση του καθεστώτος αυτού, κατ' αντιδιαστολή προς τα όσα είχε κρίνει το Γενικό Δικαστήριο, δεδομένου ότι η προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα έχει ευρύτερο περιεχόμενο καθόσον συμπεριλαμβάνει μέτρα τα οποία, μέσω των αποτελεσμάτων τους, ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις, εν προκειμένω υπεράκτιες (offshore) εταιρίες, λόγω των ιδιαίτερων και συγκεκριμένων χαρακτηριστικών τους. Ως εκ τούτου, το οικείο μέτρο προέβη σε de facto διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το καθεστώς αυτό σκοπού, συνιστάμενου εν προκειμένω στη θέσπιση γενικευμένης φορολόγησης όλων των ημεδαπών επιχειρήσεων.

75 Αντιθέτως, όπως ήδη εκτέθηκε με τη σκέψη 63 της παρούσας απόφασης, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου η Επιτροπή στηρίχθηκε, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, κυρίως στην απορρέουσα από το εν λόγω μέτρο άνιση μεταχείριση, καθόσον το μέτρο αυτό χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα σε ορισμένες ημεδαπές επιχειρήσεις και όχι σε άλλες υπαγόμενες στο κοινό φορολογικό καθεστώς από το οποίο παρεκκλίνει το επίμαχο μέτρο.

76 Συνεπώς, μολονότι από την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), προκύπτει ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού μέτρου μπορεί να αποδειχθεί έστω και αν το μέτρο αυτό δεν συνιστά παρέκκλιση από το κοινό φορολογικό καθεστώς, αλλά αποτελεί τμήμα του, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι η απόφαση αυτή εντάσσεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, που παρατίθεται με τη σκέψη 57 της παρούσας απόφασης και σύμφωνα με την οποία, για να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου παρεκκλίνοντος από ένα κοινό φορολογικό καθεστώς, αρκεί να αποδειχθεί ότι το οικείο μέτρο ωφελεί ορισμένους επιχειρηματίες και όχι άλλους, παρά το γεγονός ότι όλοι οι εν λόγω επιχειρηματίες βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το εν λόγω κοινό φορολογικό καθεστώς.

77 Πράγματι, μολονότι για την απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση από ένα κοινό φορολογικό καθεστώς, το γεγονός ότι έχει τέτοιο χαρακτήρα είναι συναφώς απολύτως κρίσιμο όταν εξ αυτού προκύπτει ότι διακρίνονται δύο κατηγορίες οικονομικών φορέων οι οποίοι υφίστανται a priori διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή εκείνοι επί των οποίων εφαρμόζεται το μέτρο παρέκκλισης και εκείνοι που εξακολουθούν να υπάγονται στο κοινό φορολογικό καθεστώς, παρά το ότι οι δύο αυτές κατηγορίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω καθεστώς.

78 Αντιθέτως προς τα όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, επίσης δεν μπορεί να απαιτηθεί από την Επιτροπή, στο πλαίσιο απόδειξης του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός τέτοιου μέτρου, να προσδιορίζει ορισμένα ιδιαίτερα και συγκεκριμένα κοινά χαρακτηριστικά των

επιχειρήσεων-δικαιούχων του φορολογικού πλεονεκτήματος, τα οποία καθιστούν εφικτή τη διάκριση των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων από εκείνες οι οποίες δεν δικαιούνται να τύχουν εφαρμογής του πλεονεκτήματος αυτού.

79 Συγκεκριμένα, το μόνο που ενδιαφέρει συναφώς είναι ότι το μέτρο, ανεξαρτήτως της μορφής του ή της χρησιμοποιούμενης νομοθετικής τεχνικής, έχει ως αποτέλεσμα να περιάγει τις δικαιούχους επιχειρήσεις σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις, μολονότι όλες οι εν λόγω επιχειρήσεις βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς.

80 Εκτός αυτού, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που μπορούν να ζητήσουν τη χορήγηση ενός εθνικού μέτρου είναι πολύ μεγάλος ή ότι οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους δραστηριότητας δεν αρκεί για να αρθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του και, συνεπώς, για να αποκλειστεί ο χαρακτηρισμός του ως κρατικής ενίσχυσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 2003, Ισπανία κατά Επιτροπής, C-409/00, EU:C:2003:92, σκέψη 48, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-279/08 P, EU:C:2011:551, σκέψη 50).

81 Επομένως, αντιθέτως προς τα όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις σκέψεις 53 έως 58 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 57 έως 62 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ο ενδεχόμενος επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου σε καμία περίπτωση δεν τίθεται εν αμφιβόλω λόγω του ότι η ουσιώδης προϋπόθεση για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνεπάγεται το εν λόγω μέτρο αφορά μια πράξη οικονομικής φύσεως, πιο συγκεκριμένα μια «πράξη αμιγώς χρηματοοικονομικής φύσεως», η οποία δεν συνοδεύεται από ελάχιστο ποσό επένδυσης και είναι ανεξάρτητη από τη φύση της δραστηριότητας των δικαιούχων επιχειρήσεων.

82 Στο πλαίσιο αυτό, αντιθέτως προς τα όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τη σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, από τη σκέψη 36 της απόφασης της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), σύμφωνα με την οποία ορισμένα μέτρα δεν είναι επιλεκτικού χαρακτήρα εφόσον έχουν εφαρμογή επί όλων των εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια επιχειρήσεων, «ανεξάρτητα από το αντικείμενο των δραστηριοτήτων τους», δεν μπορεί να συναχθεί ότι ένα μέτρο του οποίου η εφαρμογή είναι ανεξάρτητη από τη φύση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων δεν είναι, a priori, επιλεκτικού χαρακτήρα.

83 Πράγματι, από την ερμηνεία του συνόλου των σκέψεων της εν λόγω απόφασης της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), προκύπτει ότι το Δικαστήριο, με την προμνησθείσα σκέψη 36, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τη σκέψη 35 της ίδιας απόφασης, έκρινε ότι ορισμένα εθνικά μέτρα όπως τα επίμαχα στην υπόθεση εκείνη στερούνταν επιλεκτικού χαρακτήρα δεδομένου ότι εφαρμόζονταν αδιακρίτως στο σύνολο των επιχειρήσεων του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, συνιστώντας, ως εκ τούτου, μέτρα γενικής ισχύος κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται με τη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης.

84 Διευκρινίζεται επίσης ότι, μολονότι το Δικαστήριο, με την εν λόγω σκέψη 36 της απόφασης της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), παρέπεμψε στο αντικείμενο της δραστηριότητας των επωφελούμενων από τα εθνικά μέτρα επιχειρήσεων, η παραπομπή αυτή εξηγείται από το γράμμα του δεύτερου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ανωτέρω απόφαση. Τούτο επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η παραπομπή αυτή απουσιάζει από τις μεταγενέστερες αποφάσεις με τις οποίες το Δικαστήριο υπενθυμίζει την εν λόγω αρχή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της

15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73, καθώς επίσης και της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39).

85 Επιπλέον, είναι αληθές, όπως υπενθύμισε το Γενικό Δικαστήριο με τη σκέψη 66 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τη σκέψη 70 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι, με τη σκέψη 42 της απόφασης της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το γεγονός ότι το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη μέτρο μπορούσε να εφαρμοστεί μόνο στους φορολογούμενους που πληρούσαν τις προϋποθέσεις χορήγησής του δεν αρκούσε για να θεωρηθεί επιλεκτικό το μέτρο αυτό. Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι, με την ίδια αυτή σκέψη 42, το Δικαστήριο διευκρίνισε ρητώς ότι η εν λόγω απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα απέρρεε από τη διαπίστωση ότι τα πρόσωπα που δεν μπορούσαν να αξιώσουν την εφαρμογή του οικείου μέτρου δεν βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τους φορολογούμενους που είχαν τέτοια αξίωση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου από τον εθνικό νομοθέτη σκοπού.

86 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μια προϋπόθεση εφαρμογής ή χορήγησης φορολογικής ενίσχυσης μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για να θεμελιωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας της ενίσχυσης αυτής, εφόσον η εν λόγω προϋπόθεση συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων ευρισκόμενων κατά τα λοιπά, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω φορολογικό καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και εφόσον, ως εκ τούτου, οδηγεί σε δυσμενή διάκριση εις βάρος των επιχειρήσεων που εξαιρούνται από την οικεία ενίσχυση.

87 Επιπλέον, μολονότι, όπως υπογραμμίζει το Γενικό Δικαστήριο με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από το επίμαχο μέτρο δύναται να χορηγηθεί χωρίς επένδυση ενός ελάχιστου ποσού, με αποτέλεσμα το μέτρο αυτό να μην επιφυλάσσει στην πράξη τη χορήγηση του εν λόγω πλεονεκτήματος στις επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν επαρκείς χρηματοοικονομικούς πόρους, εντούτοις οι περιστάσεις αυτές δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο το μέτρο αυτό να χαρακτηριστεί τελικώς ως επιλεκτικού χαρακτήρα για άλλους λόγους, όπως είναι το γεγονός ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες απέκτησαν μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών με φορολογική έδρα στην Ισπανία δεν μπόρεσαν να τύχουν του εν λόγω πλεονεκτήματος.

88 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι ένα φορολογικό μέτρο το οποίο ωφελεί αποκλειστικά και μόνον τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τις περιγραφόμενες στο οικείο μέτρο πράξεις και όχι τις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου που δεν πραγματοποιούν τις πράξεις αυτές ενδέχεται να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα χωρίς να παρίσταται ανάγκη να εκτιμηθεί αν το μέτρο αυτό ωφελεί περισσότερο τις μεγάλες επιχειρήσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψεις 47 έως 50).

89 Αντιθέτως προς τα όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις σκέψεις 59 έως 62 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 63 έως 66 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, από την απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), δεν προκύπτει κανένα ενδεικτικό στοιχείο περί του αντιθέτου ως προς την ανάλυση της προϋπόθεσης που αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου.

90 Συγκεκριμένα, από τις σκέψεις 22 και 23 της απόφασης της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), προκύπτει ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, η Επιτροπή χαρακτήρισε το εκεί επίμαχο μέτρο ως επιλεκτικού χαρακτήρα σε σχέση με ορισμένες γεωγραφικά οριοθετημένες επιχειρήσεις στις οποίες ορισμένοι ιδιώτες επενδυτές είχαν επανεπενδύσει τα κέρδη που προέρχονταν από πωλήσεις οικονομικών αγαθών και όχι σε σχέση με τους ίδιους τους επενδυτές, ως προς τους οποίους το θεσμικό αυτό όργανο κατέληξε ότι το εν λόγω

μέτρο δεν συνιστά ενίσχυση, δεδομένου ότι, ως μέτρο γενικής ισχύος, ωφελούσε όλους τους επιχειρηματίες αδιακρίτως, η εκτίμηση δε αυτή δεν αμφισβητήθηκε κατά τα λοιπά ενώπιον του Δικαστηρίου, οπότε το τελευταίο δεν αποφάνθηκε επ' αυτής.

91 Εν πάση περιπτώσει, η κατάσταση των εν λόγω ιδιωτών επενδυτών δεν μπορεί να εξομοιωθεί με αυτήν των ημεδαπών επιχειρήσεων οι οποίες δύνανται να επωφεληθούν από το επίμαχο μέτρο.

92 Συγκεκριμένα, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή, προκειμένου να χαρακτηρίσει το επίμαχο μέτρο ως επιλεκτικού χαρακτήρα, επικαλέστηκε το γεγονός ότι το χορηγούμενο από το εν λόγω μέτρο φορολογικό πλεονέκτημα δεν ωφελούσε αδιακρίτως όλους τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονταν αντικειμενικώς σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το ισπανικό κοινό φορολογικό καθεστώς σκοπού, δεδομένου ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούσαν μερίδια του ίδιου είδους στο κεφάλαιο εταιριών με φορολογική έδρα στην Ισπανία δεν είχαν τη δυνατότητα να τύχουν του πλεονεκτήματος αυτού. Εν συνεχεία, η Επιτροπή εκτίμησε ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση της διαφοροποίησης αυτής μεταξύ οικονομικών φορέων την οποία προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας και η οποία αντλείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται το οικείο μέτρο.

93 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον ακύρωσε εν μέρει τις προσβαλλόμενες αποφάσεις για τον λόγο ότι η Επιτροπή δεν προσδιόρισε συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ευνοούμενων από το επίμαχο μέτρο, τούτο δε χωρίς να εξακριβώσει αν το θεσμικό αυτό όργανο, κατά την εφαρμογή της μεθόδου ανάλυσης που υπενθυμίζεται με τις σκέψεις 29 έως 33 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 33 έως 37 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής και η οποία πρέπει να χρησιμοποιηθεί για να ελεγχθεί αν συντρέχει η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, είχε όντως εξετάσει και αποδείξει το κατά πόσον το οικείο μέτρο συνεπαγόταν δυσμενείς διακρίσεις.

94 Μολονότι είναι αληθές ότι η εξέταση αυτή πρέπει να είναι αυστηρή και επαρκώς αιτιολογημένη, προκειμένου να καταστήσει εφικτό τον πλήρη δικαστικό έλεγχο, ιδιαιτέρως όσον αφορά τη σύγκριση της κατάστασης των οικονομικών φορέων που ωφελούνται από το οικείο μέτρο με αυτήν των οικονομικών φορέων που εξαιρούνται από αυτό και, κατά περίπτωση, όσον αφορά την προβαλλόμενη από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δικαιολόγηση της άνισης μεταχείρισης, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον παρέλειψε να προβεί στην εξακρίβωση αυτή, έκρινε δε, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, ότι η μέθοδος ανάλυσης την οποία εφάρμοσε η Επιτροπή με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, στο μέτρο που δεν προσδιόρισε συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ως των μόνων ωφελούμενων από το επίμαχο φορολογικό μέτρο, είχε ως αποτέλεσμα την εσφαλμένη ερμηνεία της προϋπόθεσης του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα.

95 Κατά συνέπεια, το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναίρεσης της Επιτροπής είναι βάσιμο.

Επί του δεύτερου σκέλους του μοναδικού λόγου αναίρεσης

Επιχειρήματα των διαδίκων

96 Με το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναίρεσής της, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή της νομολογίας σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις καθώς και ότι εισήγαγε τεχνητή διάκριση μεταξύ των εξαγωγικών ενισχύσεων και των ενισχύσεων της εξαγωγής κεφαλαίων.

97 Όσον αφορά, πρώτον, τη νομολογία σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ειδικότερα δε τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1969:68), της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον έκρινε, με τις σκέψεις 69 έως 76 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 73 έως 80 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι η νομολογία αυτή αφορά όχι την προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα ενός εθνικού μέτρου αλλά μόνο την προϋπόθεση σχετικά με το γεγονός ότι επηρεάζονται ο ανταγωνισμός και οι συναλλαγές.

98 Από τις αποφάσεις που παρατίθενται με την προηγούμενη σκέψη προκύπτει ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι τα οικεία φορολογικά μέτρα είχαν επιλεκτικό χαρακτήρα, για τον λόγο ότι το όφελός τους επιφυλασσόταν υπέρ των επιχειρήσεων οι οποίες πραγματοποιούσαν πράξεις στην αλλοδαπή, όπως για παράδειγμα επενδύσεις, και όχι υπέρ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούσαν αντίστοιχες πράξεις σε εθνικό επίπεδο. Εξ αυτού συνάγεται ότι είναι επιλεκτικό κάθε μέτρο που ευνοεί τις διασυνοριακές πράξεις, αλλά αποκλείει τις ίδιες πράξεις σε εθνικό επίπεδο.

99 Δεύτερον, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι, με τις σκέψεις 79 έως 81 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 83 έως 85 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, εισήγαγε τεχνητή διάκριση μεταξύ των εξαγωγικών ενισχύσεων και των ενισχύσεων της εξαγωγής κεφαλαίων καθόσον έκρινε ότι από τη νομολογία σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ειδικότερα δε από τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1969:68), της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), προκύπτει ότι «η κατηγορία των επωφελούμενων επιχειρήσεων η οποία καθιστά δυνατή τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου ήταν η κατηγορία των επιχειρήσεων εξαγωγής», κατηγορία η οποία περιλαμβάνει επιχειρήσεις δυνάμενες να διακριθούν λόγω κοινών χαρακτηριστικών συναρτώμενων με την εξαγωγική τους δραστηριότητα.

100 Η Επιτροπή εκτιμά ότι οι επιχειρήσεις τις οποίες αφορά το επίμαχο μέτρο αποτελούν διακριτή κατηγορία επιχειρήσεων, δηλαδή εκείνη των επιχειρήσεων εξαγωγής κεφαλαίων, δεδομένου ότι έχουν κοινά ειδικά χαρακτηριστικά συναρτώμενα με την εξαγωγική τους δραστηριότητα.

101 Κατά την Επιτροπή, λαμβανομένου υπόψη ότι, υπό το πρίσμα της προϋπόθεσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, δεν υπάρχει καμία διαφορά μεταξύ της εξαγωγής αγαθών και της εξαγωγής κεφαλαίων, το επίμαχο μέτρο είχε επιλεκτικό χαρακτήρα για τον ίδιο λόγο που κρίθηκαν επιλεκτικά και τα μέτρα επί των οποίων αποφάνθηκε το Δικαστήριο με τη νομολογία περί εξαγωγικών ενισχύσεων της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις.

102 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι επίσης δεν υφίσταται υποτιθέμενη κατηγορία εξαγωγικών επιχειρήσεων εκτός του κύκλου των επιχειρήσεων οι οποίες πραγματοποιούν διασυνοριακές πράξεις. Κάθε επιχείρηση κράτους μέλους είναι σε θέση να πραγματοποιήσει διασυνοριακή πράξη και, ως εκ τούτου, να τύχει εφαρμογής καθεστώτος εξαγωγικών ενισχύσεων. Το θεσμικό αυτό όργανο θεωρεί ότι το στοιχείο που είναι ικανό να προσδώσει επιλεκτικό χαρακτήρα σε εθνικό μέτρο είναι η χορήγηση πλεονεκτήματος στον δικαιούχο του, λόγω του ότι αυτός προβαίνει σε πράξη εξαγωγής αγαθών, υπηρεσιών ή κεφαλαίων, και όχι λόγω του ότι οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις εμπίπτουν σε έναν υποτιθέμενο κλάδο εξαγωγών.

103 Επομένως, ακριβώς όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), σε μία περίπτωση συγκρίσιμη με την υπό κρίση, το Γενικό Δικαστήριο όφειλε να κρίνει ότι η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του

επίμαχου μέτρου, ορθώς στηρίχθηκε στο γεγονός ότι το όφελος του μέτρου αυτού επιφυλασσόταν υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, δηλαδή εκείνων που επιδίδονταν σε δραστηριότητες εξαγωγής κεφαλαίων.

104 Τέλος, η προσέγγιση που δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο αγνόησε τη λειτουργία και τον σκοπό των ρυθμίσεων περί κρατικών ενισχύσεων υπό το πρίσμα της προστασίας της εσωτερικής αγοράς. Το καθεστώς αυτό σκοπεί, ιδίως, στο να αποτραπεί το ενδεχόμενο να χορηγήσουν τα κράτη μέλη οικονομικά πλεονεκτήματα που συναρτώνται ειδικά με την εξαγωγή αγαθών ή κεφαλαίων. Πάντως, η προώθηση ειδικά της εξαγωγής κεφαλαίων θα μπορούσε να προκαλέσει στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά όπως ακριβώς η προώθηση ειδικά των εξαγωγών αγαθών.

105 Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa αντιτάσσουν ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου των οποίων γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις αφορούσαν όχι την προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα αλλά την προϋπόθεση σχετικά με το γεγονός ότι επηρεάζονται ο ανταγωνισμός και οι συναλλαγές.

106 Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι, με τη νομολογία σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ειδικότερα δε με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1969:68), της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), το Δικαστήριο εκτίμησε ότι τα επίμαχα μέτρα είχαν επιλεκτικό χαρακτήρα, κυρίως λόγω των κοινών χαρακτηριστικών των δικαιούχων επιχειρήσεων, πράγμα το οποίο παρείχε τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι αυτές ανήκουν σε ορισμένο κλάδο της οικονομίας, πιο συγκεκριμένα σε αυτόν της εξαγωγής αγαθών. Τα επίμαχα μέτρα στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι ανωτέρω αποφάσεις ευνόησαν τις επιχειρήσεις οι οποίες χαρακτηρίζονταν από το γεγονός ότι εξήγαν ένα αρκετά σημαντικό τμήμα των αγαθών ή υπηρεσιών τους.

107 Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa υποστηρίζουν ότι το επίμαχο μέτρο δεν μπορεί, επιπλέον, να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικού χαρακτήρα για τον λόγο ότι εφαρμόζεται στην αποκαλούμενη κατηγορία των επιχειρήσεων «εξαγωγής κεφαλαίων».

108 Τέτοια κατηγορία δεν υπάρχει, η δε Επιτροπή δεν την επικαλέστηκε ούτε με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις ούτε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου. Το επιχείρημα αυτό προβάλλεται απαραδέκτως κατ' αναίρεση, δεδομένου ότι πρόκειται για πραγματικό ζήτημα το οποίο, εκτός των άλλων, προβάλλεται εκπροθέσμως. Άλλωστε, το εν λόγω επιχείρημα αντιφάσκει προς την κύρια επιχειρηματολογία της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία το θεσμικό αυτό όργανο, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα ενός μέτρου, δεν οφείλει να προσδιορίζει συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων τις οποίες αφορά το μέτρο αυτό.

109 Εν πάση περιπτώσει, η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa υποστηρίζουν ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου δεν μπορεί να ερευνάται βάσει χαρακτηριστικών όπως το κεφάλαιο μιας επιχείρησης ή η επενδυτική ικανότητα αυτής, λαμβανομένου υπόψη ότι τα εν λόγω χαρακτηριστικά είναι συμφυή με κάθε επιχείρηση.

110 Επιπλέον, οι κανόνες για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν αντίκεινται προς ένα μέτρο όπως το επίμαχο. Αν το μέτρο αυτό συνεπαγόταν διαφορετική μεταχείριση υπέρ των αποκτήσεων μεριδίων στην αλλοδαπή, τότε θα επρόκειτο το πολύ για αντίστροφη δυσμενή διάκριση, η οποία είναι συμβατή με τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

111 Το Βασίλειο της Ισπανίας επαναλαμβάνει τη θέση, την οποία ήδη ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Επιτροπής, ότι δεν υπάρχει οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εξαγωγή κεφαλαίων. Το επίμαχο μέτρο δεν ευνοεί ορισμένες μόνον επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής, στο μέτρο που δεν αφορά την προσφορά αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά.

112 Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι οι αποφάσεις τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις αφορούσαν μέτρα τα οποία ευνοούσαν μια κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής δυνάμενη να προσδιοριστεί ευχερώς, δηλαδή εκείνη των επιχειρήσεων του τομέα των εξαγωγών. Αντιθέτως, δεν υφίσταται ενιαία κατηγορία επιχειρήσεων που «εξάγουν κεφάλαια», δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση που αποκτά μερίδια στην αλλοδαπή «εξάγει κεφάλαια».

113 Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το γεγονός ότι η Επιτροπή υποστηρίζει επικουρικώς ότι το επίμαχο μέτρο είναι συγκρίσιμο με μέτρο ενισχύσεων της εξαγωγής αγαθών και αφορά, κατά συνέπεια, και την επαρκώς οριοθετημένη κατηγορία των εξαγωγικών επιχειρήσεων, πρέπει να θεωρηθεί ως a posteriori προσθήκη αιτιολογίας στις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Φρονεί δε ότι το επιχείρημα αυτό πρέπει να κριθεί απαράδεκτο στο αναιρετικό στάδιο.

114 Κατά το κράτος μέλος αυτό, η κατηγορία των εξαγωγικών επιχειρήσεων περί της οποίας κάνει λόγο η νομολογία που επικαλείται η Επιτροπή με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις διακρίνεται από τις άλλες επιχειρήσεις λόγω κοινών χαρακτηριστικών συναρτώμενων με την εξαγωγική τους δραστηριότητα η οποία, ενδεχομένως, συνδεόταν με την πραγματοποίηση ειδικών επενδύσεων.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

115 Όσον αφορά τη νομολογία σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ειδικότερα δε τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1969:68), της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), διαπιστώνεται ότι, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν και ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 126 έως 130 των προτάσεών του, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε, με τις σκέψεις 69 έως 76 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 73 έως 80 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι η νομολογία αυτή αφορά όχι την προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα ενός εθνικού μέτρου αλλά μόνο την προϋπόθεση σχετικά με το γεγονός ότι επηρεάζονται ο ανταγωνισμός και οι συναλλαγές.

116 Πράγματι, με τη σκέψη 20 της απόφασης της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1969:68), και με τη σκέψη 8 της απόφασης της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), το Δικαστήριο, διαπιστώνοντας την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, έκρινε κατ' ανάγκη ότι συνέτρεχαν όλες οι σχετικές προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, περιλαμβανομένης και της προϋπόθεσης περί του επιλεκτικού χαρακτήρα. Εκτός αυτού, με τη σκέψη 120 της απόφασης της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), το Δικαστήριο, παραπέμποντας, μεταξύ άλλων, στις δύο προπαρατεθείσες αποφάσεις, αποφάνθηκε ρητώς επί του επιλεκτικού χαρακτήρα του εξεταζόμενου εθνικού μέτρου κρίνοντας ότι, εν προκειμένω, ο χαρακτήρας αυτός απέρρεε από το γεγονός ότι μόνον οι επιχειρήσεις με εξαγωγικές δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούσαν ορισμένες επενδυτικές πράξεις στην αλλοδαπή ωφελούνταν από το φορολογικό πλεονέκτημα που συνεπαγόταν το εν λόγω μέτρο.

117 Το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε εκ νέου σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε, με τις σκέψεις 77 έως 82 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Autogrill España κατά Επιτροπής καθώς και με τις σκέψεις 81 έως 86 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι η νομολογία σχετικά με τις εξαγωγικές ενισχύσεις της οποίας γίνεται επίκληση με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η κατηγορία των δικαιούχων επιχειρήσεων ως προς την οποία χρήζει εξέτασης ο επιλεκτικός χαρακτήρας των καθεστώτων εξαγωγικών ενισχύσεων είναι η αποτελούμενη από τις «επιχειρήσεις εξαγωγής», η οποία πρέπει βεβαίως να νοηθεί ως κατηγορία εξαιρετικά ευρεία, πλην όμως ειδική, διότι περιλαμβάνει επιχειρήσεις δυνάμενες να διακριθούν λόγω κοινών χαρακτηριστικών συναρτώμενων με την εξαγωγική τους δραστηριότητα.

118 Πράγματι, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν και ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 133 έως 136 των προτάσεών του, η νομολογία αυτή δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός εθνικού μέτρου πρέπει κατ' ανάγκη να απορρέει από το γεγονός ότι το μέτρο αυτό ωφελεί μόνον τις επιχειρήσεις εξαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, ακόμη και αν, στην πράξη, είναι πιθανό ότι ίσχυε ακριβώς αυτό όσον αφορά τα επίμαχα στις οικείες αποφάσεις ειδικά φορολογικά μέτρα.

119 Αντιθέτως, λαμβανομένων υπόψη των αρχών τις οποίες έχει καθιερώσει η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου που υπενθυμίζεται με τις σκέψεις 53 έως 60 της παρούσας απόφασης και οι οποίες εφαρμόζονται πλήρως επί των φορολογικών εξαγωγικών ενισχύσεων, ένα μέτρο όπως το επίμαχο, που αποσκοπεί στην προώθηση των εξαγωγών, μπορεί να θεωρηθεί ως επιλεκτικού χαρακτήρα εφόσον ωφελεί τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν διασυνοριακές πράξεις, ειδικότερα επενδυτικής φύσης, εις βάρος άλλων επιχειρήσεων οι οποίες, μολονότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο φορολογικό καθεστώς, εντούτοις πραγματοποιούν πράξεις της ίδιας φύσης στην ημεδαπή.

120 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι βάσιμο και το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναίρεσης.

121 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι είναι βάσιμα αμφότερα τα σκέλη του μοναδικού λόγου αναίρεσης της Επιτροπής, οι αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις πρέπει να αναιρεθούν.

Επί των προσφυγών ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

122 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση αναίρεσης της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση.

123 Τούτο δεν ισχύει εν προκειμένω, δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο δέχτηκε τις δύο προσφυγές ακύρωσης χωρίς να εξετάσει τρεις από τους τέσσερις λόγους ακύρωσης που προβλήθηκαν με καθεμία από τις προσφυγές και οι οποίοι επιπλέον αλληλεπικαλύπτονται μόνον εν μέρει, και χωρίς να εξακριβώσει, στο πλαίσιο εξέτασης του πρώτου λόγου των προσφυγών αυτών, αν οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνεπαγόταν το επίμαχο μέτρο βρίσκονταν, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το οικείο φορολογικό καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ευνοούνταν από το μέτρο αυτό. Επιπλέον, η εξέταση των λόγων αυτών ενδέχεται να συνεπάγεται την εκτίμηση πραγματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, οι υποθέσεις πρέπει να αναπεμφθούν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

124 Δεδομένης της αναπομπής των υποθέσεων στο Γενικό Δικαστήριο, το Δικαστήριο επιφυλάσσεται επί των δικαστικών εξόδων.

125 Σύμφωνα με το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιρλανδία και το Βασίλειο της Ισπανίας, που παρενέβησαν στη διαφορά, φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

1) **Αναιρεί τις αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), καθώς και της 7ης Νοεμβρίου 2014, Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938).**

2) **Αναπέμπει τις υποθέσεις ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

3) **Επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.**

4) **Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιρλανδία και το Βασίλειο της Ισπανίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.**

(υπογραφές)