



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 26ης Φεβρουαρίου 2019\*<sup>i</sup>

«Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση που χορήγησαν οι ισπανικές αρχές υπέρ ορισμένων επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων – Εφαρμογή ευνοϊκού φορολογικού συντελεστή επί των εσόδων των συλλόγων που μπορούν να επικαλεστούν την ιδιότητα του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα – Απόφαση με την οποία η ενίσχυση κηρύχθηκε ασύμβατη προς την εσωτερική αγορά – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Πλεονέκτημα»

Στην υπόθεση T-865/16,

**Fútbol Club Barcelona**, με έδρα τη Βαρκελώνη (Ισπανία), εκπροσωπούμενη, αρχικά, από τους J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco και C. Iglesias Megías, και στη συνέχεια από τους J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset και A. Sellés Marco, δικηγόρους,

προσφεύγουσα,

υποστηριζόμενη από

το **Βασίλειο της Ισπανίας**, εκπροσωπούμενο αρχικώς από την A. Gavela Llopis και τον J. García-Valdecasas Dorego, και στη συνέχεια από την A. Gavela Llopis,

παρεμβαίνον,

κατά

**Ευρωπαϊκής Επιτροπής**, εκπροσωπούμενης από τον G. Luengo, τον B. Stromsky και την P. Němečková,

καθής,

με αντικείμενο προσφυγή, δυνάμει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ, με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2016/2391 της Επιτροπής, της 4ης Ιουλίου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.29769 (2013/C) (πρώην 2013/NN) που χορήγησε η Ισπανία υπέρ ορισμένων ποδοσφαιρικών συλλόγων (ΕΕ 2016, L 357, σ. 1),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους H. Kanninen (εισηγήτρια), πρόεδρο, J. Schwarcz και K. Ηλιόπουλο, δικαστές,

γραμματέας: J. Palacio González, κύριος διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Ιουνίου 2018,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

### Ιστορικό της διαφοράς

- 1 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του Ley 10/1990 del Deporte (νόμου 10/1990 για τις αθλητικές δραστηριότητες), της 15ης Οκτωβρίου 1990 (BOE αριθ. 249, της 17ης Οκτωβρίου 1990, σ. 30397, 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.
- 2 Η έβδομη πρόσθετη διάταξη του νόμου 10/1990 προέβλεπε, ωστόσο, μια εξαίρεση όσον αφορά τους επαγγελματικούς αθλητικούς συλλόγους που ήταν κερδοφόροι κατά τις τελευταίες οικονομικές χρήσεις πριν από την έκδοση του νόμου. Ο προσφεύγων σύλλογος Fútbol Club Barcelona [στο εξής: προσφεύγουσα] και τρεις ακόμη επαγγελματικοί ποδοσφαιρικοί σύλλογοι καλύπτονταν από την εξαίρεση την οποία έθετε ο νόμος 10/1990. Ως εκ τούτου, οι τέσσερις αυτές οντότητες είχαν την επιλογή, της οποίας έκαναν χρήση, να εξακολουθήσουν να λειτουργούν υπό τη μορφή αθλητικού συλλόγου.
- 3 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.
- 4 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 προτιμησιακής φορολογικής μεταχείρισης που επιφυλάχθηκε σε τέσσερις επαγγελματικούς αθλητικούς συλλόγους ποδοσφαίρου, περιλαμβανομένης της προσφεύγουσας, σε σύγκριση με τις ΑΑΕ.
- 5 Στη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, η Επιτροπή έλαβε και εξέτασε τις γραπτές παρατηρήσεις του Βασιλείου της Ισπανίας και των ενδιαφερομένων μερών, μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας.
- 6 Με 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 (ΕΕ 2016, L 357, σ. 1, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, με τον νόμο 10/1990, θέσπισε παρανόμως ενίσχυση με τη μορφή προνομιακού εταιρικού φόρου υπέρ της προσφεύγουσας, της Club Atlético Osasuna, της Athletic Club και της Real Madrid Club de Fútbol, κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (άρθρο 1 της προσβαλλόμενης απόφασης). Η Επιτροπή κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι το ως άνω καθεστώς δεν συμβιβαζόταν με την εσωτερική αγορά και κάλεσε, κατά συνέπεια, το Βασίλειο της Ισπανίας να θέσει τέρμα σε αυτό (άρθρο 4, παράγραφος 4) 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 (άρθρο 4, παράγραφος 1), πλην περιπτώσεως στην οποία θα επρόκειτο για ενίσχυση de minimis (άρθρο 2). Τέλος, με την προσβαλλόμενη απόφαση επιβλήθηκε στον αποδέκτη της η υποχρέωση να συμμορφωθεί προς το διατακτικό της με τρόπο άμεσο και αποτελεσματικό όσον αφορά την ανάκτηση της χορηγηθείσας

ενίσχυσης (άρθρο 5, παράγραφος 1), και εν πάση περιπτώσει εντός τεσσάρων μηνών από την κοινοποίησή της, όσον αφορά την εκτέλεση της απόφασης αυτής στο σύνολό της (άρθρο 5, παράγραφος 2).

### **Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων**

- 7 Η προσφεύγουσα άσκησε την υπό κρίση προσφυγή με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 7 Δεκεμβρίου 2016.
- 8 Με το δικόγραφό της, η προσφεύγουσα προέβαλε επίσης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου αίτημα επίδειξης ενός εγγράφου σχετικού με τη διαδικασία ανάκτησης της ενίσχυσης.
- 9 Η Επιτροπή κατέθεσε το υπόμνημα αντικρούσεως στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 27 Φεβρουαρίου 2017.
- 10 Η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπόμνημα απαντήσεως στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 19 Απριλίου 2017.
- 11 Με απόφαση της 25ης Απριλίου 2017, ο πρόεδρος του τέταρτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου επέτρεψε στο Βασίλειο της Ισπανίας να ασκήσει παρέμβαση υπέρ της προσφεύγουσας.
- 12 Η Επιτροπή κατέθεσε το υπόμνημα ανταπαντήσεως στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 6 Ιουνίου 2017.
- 13 Το Βασίλειο της Ισπανίας κατέθεσε το υπόμνημα παρεμβάσεως στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 6 Ιουλίου 2017.
- 14 Η Επιτροπή και η προσφεύγουσα κατέθεσαν τις παρατηρήσεις τους επί του υπομνήματος παρεμβάσεως στις 27 Ιουλίου 2017 και στις 23 Αυγούστου 2017 αντιστοίχως.
- 15 Με έγγραφο της 3ης Σεπτεμβρίου 2017, η προσφεύγουσα ζήτησε να διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.
- 16 Το Γενικό Δικαστήριο, στο πλαίσιο των μέτρων οργάνωσης της διαδικασίας τα οποία προβλέπονται στο άρθρο 89 του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, έθεσε γραπτές ερωτήσεις στην Επιτροπή και στο Βασίλειο της Ισπανίας, που απάντησαν εμπροθέσμως.
- 17 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή δήλωσε ότι δεν αμφισβητεί το παραδεκτό της προσφυγής, όπερ σημειώθηκε στα πρακτικά της συνεδρίασης.
- 18 Με έγγραφο της 28ης Ιουνίου 2018, η προσφεύγουσα ζήτησε να μη δημοσιευθούν ορισμένα δεδομένα.
- 19 Με απόφαση της 23ης Ιουλίου 2018, ο πρόεδρος του τέταρτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου περάτωσε την προφορική διαδικασία.
- 20 Η προσφεύγουσα ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:
  - να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση·
  - επικουρικώς, να ακυρωθούν τα άρθρα 4 και 5 της προσβαλλόμενης απόφασης·
  - να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

- 21 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:
- να απορρίψει την προσφυγή·
  - να καταδικάσει την προσφεύγουσα στα δικαστικά έξοδα.
- 22 Το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:
- να δεχθεί την προσφυγή και να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·
  - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

### **Σκεπτικό**

- 23 Προς στήριξη της προσφυγής της, η προσφεύγουσα προβάλλει πέντε λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι αφορούν:
- ο πρώτος, παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 16 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), στον βαθμό που η Επιτροπή δεν τήρησε την υποχρέωσή της να λαμβάνει υπόψη, στις διαδικασίες σχετικά με κρατικές ενισχύσεις, τυχόν παραβάσεις άλλων διατάξεων της Συνθήκης·
  - ο δεύτερος, κατ' ουσίαν, παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, λόγω, αφενός, σφάλματος εκτίμησης της Επιτροπής ως προς την ύπαρξη πλεονεκτήματος και, αφετέρου, παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης κατά την εξέταση της ύπαρξης του πλεονεκτήματος αυτού·
  - ο τρίτος, παραβίαση των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου·
  - ο τέταρτος, παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στον βαθμό που το επίμαχο μέτρο δικαιολογείται από την εσωτερική λογική του φορολογικού συστήματος·
  - ο πέμπτος, παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και των άρθρων 21 έως 23 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), στον βαθμό που η Επιτροπή δεν ακολούθησε τη διαδικασία η οποία προβλέπεται για τις υφιστάμενες ενισχύσεις.

### ***Επί του αιτήματος επίδειξης εγγράφου***

- 24 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η προσφεύγουσα απάντησε σε σχετική ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου ότι το έγγραφο του οποίου είχε ζητήσει την επίδειξη (βλ. σκέψη 8 ανωτέρω) δεν υφίστατο πλέον, όπερ επιβεβαιώθηκε από το Βασίλειο της Ισπανίας. Συνεπώς, παρέλκει η κρίση επί του εν λόγω αιτήματος για λήψη μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας.

### ***Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως, ο οποίος αφορά παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 16 του Χάρτη***

- 25 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η Επιτροπή, αγνοώντας την ιδιαίτερη περίπτωση ότι ο νόμος 10/1990, ο οποίος αποτελούσε το αντικείμενο της προσβαλλόμενης απόφασης, είναι αντίθετος προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στον βαθμό που επιβάλλει αδικαιολογήτως στους επαγγελματικούς συλλόγους μία ορισμένη νομική μορφή, παρέβη την υποχρέωσή της να λάβει υπόψη, στην προκειμένη διαδικασία,

τυχόν παραβάσεις άλλων διατάξεων της Συνθήκης. Ειδικότερα, ο νόμος 10/1990 περιορίζει, κατά την άποψή της, την ελεύθερη επιλογή της νομικής μορφής και, κατ' επέκταση, την ελευθερία εγκαταστάσεως, πράγμα που η Επιτροπή παρέλειψε να λάβει υπόψη.

- 26 Η Επιτροπή αμφισβητεί τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας.
- 27 Με τον συγκεκριμένο λόγο ακυρώσεως, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι η Επιτροπή όφειλε να διαπιστώσει ότι η επιβολή στους επαγγελματικούς αθλητικούς συλλόγους της υποχρέωσης να μετατραπούν σε ΑΑΕ αντέβαινε στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Αν προέβαινε στην ως άνω διαπίστωση, θα είχε εν συνεχεία προτιμήσει να περατώσει την υπό κρίση διαδικασία και να εφαρμόσει, αντ' αυτής, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αποκλειστικώς ως προς το κρατικό μέτρο με το οποίο υποχρεώθηκαν οι επαγγελματικοί αθλητικοί σύλλογοι να μετατραπούν σε ΑΑΕ. Εξάλλου, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα προβάλλει παράβαση του άρθρου 16 του Χάρτη, σχετικά με την επιχειρηματική ελευθερία, χωρίς να εκθέσει ειδική και χωριστή επιχειρηματολογία σε σχέση με εκείνη που διατύπωσε όσον αφορά τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ, 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ.
- 28 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι η Επιτροπή διαθέτει, ως προς την επιλογή της να ασκήσει προσφυγή λόγω παραβάσεως, διακριτική ευχέρεια που αποκλείει την ύπαρξη δικαιώματος των ιδιωτών να απαιτήσουν από το θεσμικό αυτό όργανο να λάβει συγκεκριμένη θέση (βλ. διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2016, Petraitis κατά Επιτροπής, C-137/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:904, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Γενικού Δικαστηρίου οι διαδικαστικές επιλογές στις οποίες προέβη η Επιτροπή, επιδιώκοντας να εφαρμόσει εν προκειμένω τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ και όχι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.
- 29 Κατά πάγια νομολογία, μολοντί η διαδικασία των άρθρων 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ παρέχει στην Επιτροπή περιθώριο εκτίμησης προκειμένου να εκφέρει κρίση επί της συμβατότητας ενός καθεστώτος κρατικών ενισχύσεων με τις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, εντούτοις από την όλη οικονομία της Συνθήκης προκύπτει ότι η διαδικασία αυτή δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να καταλήγει σε αποτέλεσμα αντίθετο προς επιμέρους ειδικές διατάξεις της (βλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2010, British Aggregates κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-359/04, EU:T:2010:366, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Η ως άνω υποχρέωση της Επιτροπής επιβάλλεται όλως ιδιαιτέρως όταν οι άλλες διατάξεις της Συνθήκης αποσκοπούν επίσης στη διασφάλιση ανόθευτου ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά, όπως εν προκειμένω το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, το οποίο επιδιώκει να προστατεύσει την ελευθερία εγκαταστάσεως και, μέσω αυτής, τον ελεύθερο ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων που προέρχονται από ένα κράτος μέλος και εγκαθίστανται σε διαφορετικό κράτος μέλος και των επιχειρήσεων του τελευταίου. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή, όταν εκδίδει απόφαση επί της συμβατότητας μιας ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά, πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τον κίνδυνο να θιγεί ο ανταγωνισμός στην εσωτερική αγορά από ορισμένες μεμονωμένες επιχειρήσεις (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαΐου 2015, Niki Luftfahrt κατά Επιτροπής, T-511/09, EU:T:2015:284, σκέψη 215).
- 31 Σημειωτέον πάντως ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν ισχυρίζεται ότι το αποτέλεσμα της διαδικασίας, στο πλαίσιο της εξέτασης της συμβατότητας του καθεστώτος ενισχύσεων, ήταν αντίθετο προς την ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, καταγγέλλει ότι η Επιτροπή δεν ήλεγξε κατά πόσον ο νόμος 10/1990, ο οποίος αντέβαινε, κατά την εκτίμηση του θεσμικού οργάνου, στα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ διαμορφώνοντας ένα εξαιρετικό καθεστώς υπέρ τεσσάρων συλλόγων επαγγελματικού ποδοσφαίρου, ήταν αντίθετος και προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, στον βαθμό που θέσπιζε τον κανόνα ότι οι ισπανικοί επαγγελματικοί σύλλογοι έπρεπε να μετατραπούν σε ΑΑΕ.
- 32 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται ότι με τη νομολογία που προαναφέρθηκε στις σκέψεις 29 και 30 καθιερώνεται μεν υποχρέωση της Επιτροπής να μην κρίνει συμβατή μια κρατική ενίσχυση η οποία, λόγω ορισμένων από τους όρους χορήγησής της, συνιστά παράβαση άλλων διατάξεων της



Συνθήκης (βλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2010, *British Aggregates* κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-359/04, EU:T:2010:366, σκέψη 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), πλην όμως δεν υποχρεώνεται η Επιτροπή να εξετάζει αν υφίσταται επιπλέον τέτοια παράβαση όταν έχει ήδη χαρακτηρίσει το επίμαχο μέτρο ως παράνομο και ασύμβατο κρατική ενίσχυση.

- 33 Πράγματι, η υποχρέωση να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο διαδικασίας σχετικής με κρατικές ενισχύσεις, τυχόν παράβαση άλλων διατάξεων της Συνθήκης πρέπει να γίνει αντιληπτή υπό το πρίσμα της επιταγής να μην καταλήξει η διαδικασία σε αποτέλεσμα αντίθετο προς τις εν λόγω διατάξεις της Συνθήκης, έχοντας αρνητικό αντίκτυπο στην εσωτερική αγορά (πρβλ. απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2014, *Castellnou Energia* κατά Επιτροπής, T-57/11, EU:T:2014:1021, σκέψη 189) και δημιουργώντας, σε συνάρτηση με παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, κίνδυνο να θιγεί ο ανταγωνισμός από ορισμένες μεμονωμένες επιχειρήσεις.
- 34 Εξάλλου, έχει κριθεί ότι το ενδεχόμενο να είναι ένα μέτρο, όπως η υποχρέωση μετατροπής των επαγγελματικών αθλητικών συλλόγων σε ΑΑΕ στην Ισπανία, αντίθετο προς άλλες διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πέραν των άρθρων 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ, δεν σημαίνει ότι αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της εξαίρεσης ορισμένων επιχειρήσεων από το μέτρο αυτό ως «κρατικής ενίσχυσης», ενόσω το επίμαχο μέτρο παράγει αποτελέσματα έναντι άλλων επιχειρήσεων και δεν έχει ούτε καταργηθεί ούτε κριθεί παράνομο και, ως εκ τούτου, ανεφάρμοστο (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, σκέψη 38, 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 69).
- 35 Συνεπώς, η Επιτροπή δεν είναι αρμόδια, στο πλαίσιο διαδικασίας που έχει κινηθεί σχετικά με κρατική ενίσχυση, να διαπιστώσει την ύπαρξη αυτοτελούς παραβάσεως του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και να ενεργήσει τα δέοντα σύμφωνα με τον νόμο, πλην της όλως ειδικής περίπτωσης όπου η ασυμβατότητα του μέτρου ενίσχυσης αποτελεί απόρροια της παραβάσεως του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, περίπτωση την οποία καλύπτει η προαναφερθείσα στις σκέψεις 29 και 30 νομολογία (πρβλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Γερμανία κατά Επιτροπής*, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 76).
- 36 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως πηγάζει από σύγκυση της προσφεύγουσας όσον αφορά το περιεχόμενο της υποχρέωσης της Επιτροπής να λαμβάνει υπόψη τυχόν παράβαση άλλων διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ στο πλαίσιο διαδικασίας σχετικής με κρατικές ενισχύσεις.
- 37 Ελλείπει υποχρέωσης της Επιτροπής να αναλύσει, κατά τη διαδικασία που κατέληξε στην έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης, την ύπαρξη ενδεχόμενης παραβάσεως του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, εφόσον το επίμαχο μέτρο χαρακτηρίστηκε ήδη, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ως παράνομο και ασύμβατο κρατική ενίσχυση, ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

***Επί του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, ο οποίος αφορά, κατ' ουσίαν, παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ λόγω, αφενός, σφάλματος εκτίμησης της Επιτροπής ως προς την ύπαρξη πλεονεκτήματος και, αφετέρου, παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης κατά την εξέταση του εν λόγω πλεονεκτήματος***

- 38 Η προσφεύγουσα, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, θεωρεί ότι η Επιτροπή προχώρησε σε μια τυπική σύγκριση των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν για τις ανώνυμες εταιρίες και για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αντιστοίχως, χωρίς να εξετάσει τις διαφορετικές φορολογικές εκπτώσεις στις οποίες έχουν δικαίωμα οι μεν και τα δε. Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν έλεγξε αν, κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ των ετών 1995 και 2016, ο πραγματικός συντελεστής φορολογίας των τεσσάρων ποδοσφαιρικών συλλόγων ήταν όντως ευνοϊκότερος. Κατά την προσφεύγουσα, η Επιτροπή παρέβη, ως εκ τούτου, την υποχρέωσή της να προβεί σε πλήρη και αμερόληπτη ανάλυση όλων των στοιχείων που έχουν σημασία και δεν έλαβε υπόψη τις σωρευτικές

συνέπειες της επίμαχης κρατικής παρέμβασης και, κατ' επέκταση, τα πραγματικά αποτελέσματά της. Η Επιτροπή όφειλε μάλιστα, κατά την άποψη της προσφεύγουσας, να αναζητήσει ενεργώς, μεταξύ άλλων και μέσω αιτήσεων παροχής πληροφοριών, τόσο τα επιβαρυντικά όσο και τα ελαφρυντικά στοιχεία. Από μια τέτοια συγκριτική εξέταση των σωρευτικών αποτελεσμάτων του φορολογικού συντελεστή και των εκπτώσεων που εφαρμόζονται θα προέκυπτε ότι το επίμαχο καθεστώς ήταν, στην πραγματικότητα, λιγότερο ευνοϊκό για την προσφεύγουσα απ' ό,τι το καθεστώς για τις ανώνυμες εταιρίες. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, πέραν της δικής της ατομικής περίπτωσης, το ισπανικό φορολογικό σύστημα έχει ως σκοπό, στο σύνολό του, να αντισταθμίσει τις αποκλίσεις στον συντελεστή φορολογίας των ανωνύμων εταιριών και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Το Βασίλειο της Ισπανίας διευκρινίζει περαιτέρω ότι αποκλειστικός σκοπός του επίδικου μέτρου ήταν να θεσπίσει ένα πλαίσιο που να καθιστά δυνατή την εξυγίανση της κατάστασης των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων.

- 39 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει επίσης, στο πλαίσιο του υπό κρίση λόγου ακυρώσεως, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντιβαίνει στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον δεν υφίσταται νόθευση του ανταγωνισμού.
- 40 Η προσφεύγουσα διατείνεται, τέλος, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση θίγει το τεκμήριο αθωότητας.
- 41 Η Επιτροπή ζητεί να απορριφθεί ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως, επειδή εκπλήρωσε, κατά την άποψή της, τις υποχρεώσεις που επιβάλλει η σχετική με τις κρατικές ενισχύσεις νομολογία, δεδομένου ότι η ανάλυση της κάθε μεμονωμένης ενίσχυσης πραγματοποιείται στο στάδιο της ανάκτησης. Επισημαίνει ακόμη ότι είναι νόμω αβάσιμο το επιχείρημα ότι προχώρησε απλώς σε σύγκριση των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν, χωρίς να λάβει υπόψη τους πραγματικούς συντελεστές. Κατά την άποψή της, η ύπαρξη πλεονεκτήματος προέκυψε ακριβώς από τη σύγκριση πραγματικών συντελεστών, βάσει των στοιχείων που έδωσαν οι ισπανικές αρχές κατά τη διοικητική διαδικασία. Η Επιτροπή προσθέτει ότι το επίμαχο μέτρο δεν προέβλεπε κάποιον αυτόματο μηχανισμό προς εξάλειψη του πλεονεκτήματος το οποίο παρεχόταν κατ' αυτόν τον τρόπο. Ειδικότερα, κατά την Επιτροπή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς επικαλείται πρόσθετες φορολογικές εκπτώσεις υπό το καθεστώς των ΑΑΕ, οι οποίες θα είχαν ενδεχομένως ως αποτέλεσμα την επανεπένδυση των κερδών στην αγορά νέων παικτών, διότι πρόκειται για υποθετικά στοιχεία. Γενικώς, η προσβαλλόμενη αντιστάθμιση των αποκλίσεων στους συντελεστές φορολογίας των ανωνύμων εταιριών και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μέσω εκπτώσεων για επανεπένδυση εκκινεί από απλουστευτικό και πιθανώς εσφαλμένο υπολογισμό της προσφεύγουσας, η οποία παραλείπει να λάβει υπόψη άλλες διαφορές μεταξύ των καθεστώτων, ικανές να επηρεάσουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Σε σχέση δε με την αιτίαση περί παραβάσεως της υποχρέωσης επιμελούς και αμερόληπτης εξέτασης, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η αιτίαση αυτή είναι νόμω αβάσιμη και ότι, εν πάση περιπτώσει, η προσφεύγουσα δεν υποστήριξε κατά τη διοικητική διαδικασία ότι η απόκλιση των συντελεστών αντισταθμίζεται από την απόκλιση στα ανώτατα όρια των εκπτώσεων για επανεπένδυση.
- 42 Κατά πάγια νομολογία, η έννοια «κρατική ενίσχυση», όπως ορίζεται στη Συνθήκη είναι νομική και πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων. Για τον λόγο αυτόν, ο δικαστής της Ένωσης οφείλει κατ' αρχήν, και λαμβανομένων υπόψη τόσο των συγκεκριμένων στοιχείων της διαφοράς που υποβάλλεται στην κρίση του όσο και του τεχνικού ή πολύπλοκου χαρακτήρα των εκτιμήσεων στις οποίες έχει προβεί η Επιτροπή, να ασκεί πλήρη έλεγχο ως προς το ζήτημα κατά πόσον το υπό εξέταση μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, SNCM και Γαλλία κατά Corsica Ferries France, C-533/12 P και C-536/12 P, EU:C:2014:2142, σκέψη 15 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Τούτο ισχύει όσον αφορά το ζήτημα αν το υπό εξέταση μέτρο παρέχει πλεονέκτημα σε επιχείρηση.

- 44 Υπενθυμίζεται ότι λογίζονται ως ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, μπορούν να ευνοήσουν, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ως οικονομικό πλεονέκτημα το οποίο η δικαιούχος επιχείρηση δεν θα αποκτούσε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς (βλ. απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Τράπεζα Eurobank Εργασίας, C-690/13, EU:C:2015:235, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Η έννοια της ενίσχυσης δεν περιλαμβάνει μόνον τις θετικές παροχές όπως οι επιδοτήσεις, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, ελαφρύνουν τις οικονομικές υποχρεώσεις που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, ως εκ τούτου, χωρίς να αποτελούν επιδοτήσεις με τη στενή σημασία του όρου, έχουν ίδια φύση και ίδια αποτελέσματα με αυτές (αποφάσεις της 19ης Μαΐου 1999, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-6/97, EU:C:1999:251, σκέψη 15, της 21ης Μαρτίου 2013, Επιτροπή κατά Buczek Automotive, C-405/11 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:186, σκέψη 30, και της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, σκέψη 20).
- 46 Στο πλαίσιο αυτό, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ένα μέτρο μέσω του οποίου οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση από εκείνη των λοιπών φορολογουμένων (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14, και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23).
- 47 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι οι κρατικές παρεμβάσεις λαμβάνουν ποικίλες μορφές και πρέπει να αναλύονται με γνώμονα τα αποτελέσματά τους. Επομένως, όταν μια κρατική παρέμβαση έχει διάφορες συνέπειες για τους δικαιούχους, η Επιτροπή οφείλει να λάβει υπόψη το σωρευτικό αποτέλεσμα των συνεπειών αυτών προκειμένου να εξετάσει την ύπαρξη ενδεχόμενου πλεονεκτήματος (απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2013, Poste Italiane κατά Επιτροπής, T-525/08, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2013:481, σκέψη 61). Πράγματι, η Επιτροπή υποχρεούται να εκτιμά με σφαιρικό τρόπο τα σύνθετα μέτρα για να καταλήξει αν παρέχουν στις δικαιούχους επιχειρήσεις οικονομικό πλεονέκτημα το οποίο αυτές δεν θα αποκτούσαν υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς (απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2009, France και France Télécom κατά Επιτροπής, T-427/04 και T-17/05, EU:T:2009:474, σκέψη 199).
- 48 Το ίδιο ισχύει και όταν εξετάζεται καθεστώς ενισχύσεων. Ειδικότερα, μολονότι, στην περίπτωση που πρόκειται για καθεστώς ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να μελετήσει απλώς και μόνον τα γενικά και αφηρημένα χαρακτηριστικά του επίμαχου καθεστώτος, χωρίς να οφείλει να αναλύσει κάθε μεμονωμένη περίπτωση εφαρμογής του, προκειμένου να ελέγξει αν το καθεστώς αυτό περιλαμβάνει στοιχεία ενίσχυσης (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψη 67), εντούτοις η εξέταση η οποία πραγματοποιείται πρέπει να αφορά τις διάφορες, ευνοϊκές και δυσμενείς για τους δικαιούχους, συνέπειες του καθεστώτος αυτού, εφόσον από τα ίδια τα χαρακτηριστικά του προκύπτει ότι το προβαλλόμενο πλεονέκτημα είναι διφορούμενο.
- 49 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, η Επιτροπή οφείλει, χάριν της ορθής εφαρμογής των θεμελιωδών κανόνων της Συνθήκης που διέπουν τις κρατικές ενισχύσεις, να διεξάγει με επιμέλεια και αμεροληψία τη διαδικασία εξέτασης των καταγγελλθέντων μέτρων, ώστε να διαθέτει, κατά την έκδοση της τελικής απόφασης με την οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη και, ενδεχομένως, ο ασύμβατος ή παράνομος χαρακτήρας της ενίσχυσης, όσο το δυνατόν πιο πλήρη και αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό αυτόν (βλ. απόφαση της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής, C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι η νομιμότητα απόφασης της Επιτροπής σχετικής με κρατικές ενισχύσεις πρέπει να ελέγχεται βάσει των πληροφοριακών στοιχείων που η Επιτροπή μπορούσε να έχει στη διάθεσή της κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης αυτής (αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2004,



Ισπανία κατά Επιτροπής, C-276/02, EU:C:2004:521, σκέψη 31, και της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, σκέψη 91· πρβλ., επίσης, απόφαση της 10ης Ιουλίου 1986, Βέλγιο κατά Επιτροπής, 234/84, EU:C:1986:302, σκέψη 16).

- 51 Υπό το πρίσμα αυτών των αρχών που μόλις υπενθυμίστηκαν πρέπει να εξεταστεί ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως, χωρίς να είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ του σκέλους το οποίο αφορά σφάλμα εκτίμησης και εκείνου που αφορά παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
- 52 Εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί κατ' αρχάς ότι το μέτρο που αφορά η προσβαλλόμενη απόφαση προκύπτει από τον συνδυασμό της εφαρμογής ειδικής φορολογικής μεταχείρισης στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η οποία υφίστατο ήδη προτού τεθεί σε ισχύ ο νόμος 10/1990, και της αναγνώρισης της δυνατότητας λειτουργίας υπό τη νομική αυτή μορφή μόνο σε ορισμένους επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους που εμπίπτουν στο πεδίο της εξαίρεσης την οποία εισήγαγε ο νόμος 10/1990. Ο νόμος 10/1990, ενώ ορίζει ότι η νομική μορφή του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και κατ' επέκταση το φορολογικό καθεστώς το οποίο συνδέεται με αυτήν, επιφυλάσσεται μόνο στους τέσσερις ποδοσφαιρικούς συλλόγους που εμπίπτουν στο πεδίο της εξαίρεσης, δεν περιέχει καμία φορολογική διάταξη και, συνεπώς, επ' ουδενί μεταβάλλει, πιο συγκεκριμένα, το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο διέπεται από άλλες ρυθμίσεις. Επομένως, συνοπτικά, η ουσία του επίμαχου μέτρου έγκειται στον περιορισμό του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στον χώρο του επαγγελματικού αθλητισμού στην Ισπανία.
- 53 Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να κριθεί ειδικότερα κατά πόσον το εν λόγω μέτρο μπορεί να παρέχει πλεονέκτημα, πρέπει οι διάφορες συνιστώσες του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να εξεταστούν από κοινού, στο μέτρο που συνθέτουν ένα αδιαχώριστο σύνολο, το οποίο δεν τροποποιήθηκε με τον νόμο 10/1990 πάρα μόνον εμμέσως, και αποκλειστικώς ως προς το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του.
- 54 Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον 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.
- 55 Στην προσβαλλόμενη απόφαση γίνεται λόγος για ύπαρξη απόκλισης στους φορολογικούς συντελεστές στους οποίους υπόκεινται, αφενός, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, αφετέρου, οι ΑΑΕ. Στις αιτιολογικές σκέψεις 8 και 34 της προσβαλλόμενης απόφασης αναφέρεται ότι οι συντελεστές ήταν διαφορετικοί τουλάχιστον από το 1990, οπότε και θεσπίστηκε το επίμαχο μέτρο, έως την οικονομική χρήση 2015, δεδομένου ότι από το 2016 και εντεύθεν εξομοιώθηκαν πλέον με τον Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (νόμο 27/2014 για τον φόρο εταιριών), της 27ης Νοεμβρίου 2014 (BOE αριθ. 288, της 28ης Νοεμβρίου 2014, σ. 96939). Ο σχετικός συντελεστής, ο οποίος παρέμενε στο 25 % για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ήταν για τις ΑΑΕ 35 % το 2006, 32,5 % το 2007, 30 % το 2008, και εν συνεχεία 28 % το 2015. Καίτοι διαφορετικοί, οι εφαρμοστέοι συντελεστές στην ιστορική περιοχή της Χώρας των Βάσκων (Ισπανία), αφενός, και στη Ναβάρρα (Ισπανία), αφετέρου, όπου έχουν την έδρα τους δύο από τους τέσσερις συλλόγους τους οποίους αφορά η προσβαλλόμενη απόφαση (βλ. αιτιολογική σκέψη 42), είναι επίσης χαμηλότεροι όταν ο υποκείμενος στον φόρο σύλλογος είναι νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Δεν αμφισβητείται, επομένως, ότι επί των τεσσάρων συλλόγων που ήταν δικαιούχοι του επίδικου καθεστώτος εφαρμόζονταν, στη διάρκεια της κρίσιμης χρονικής περιόδου, ονομαστικός φορολογικός συντελεστής ο οποίος ήταν προτιμησιακός σε σχέση με εκείνον που ίσχυε για τους συλλόγους οι οποίοι λειτουργούσαν υπό τη μορφή ΑΑΕ.

- 56 Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 53 και 54, λαμβανομένης υπόψη της φύσης του επίδικου μέτρου, η εξέταση του πλεονεκτήματος που απορρέει από τον προτιμησιακό φορολογικό συντελεστή δεν είναι δυνατό να διαχωριστεί από την εξέταση των λοιπών συνιστωσών του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- 57 Όσον αφορά πιο συγκεκριμένα τη φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, η Real Madrid Club de Fútbol αναφέρει, όπως μνημονεύεται και στην αιτιολογική σκέψη 68 της προσβαλλόμενης απόφασης, ότι η έκπτωση ήταν για τις ΑΑΕ υψηλότερη απ' ό,τι για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Έτσι, ενώ μπορούσε να εκπέσει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου, υπό τη μορφή πιστωτικού υπολοίπου, μέχρι και το 12 % των έκτακτων κερδών τα οποία επανεπένδυε μια ΑΑΕ, το ανώτατο αυτό όριο για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ήταν 7%. Αν και οι συντελεστές αυτοί είχαν τροποποιηθεί επανειλημμένως, στην προσβαλλόμενη απόφαση γίνεται μνεία μόνον των πλέον πρόσφατων φορολογικών συντελεστών. Η Real Madrid Club de Fútbol, ως ενδιαφερόμενο μέρος της διοικητικής διαδικασίας, ισχυρίστηκε (αιτιολογικές σκέψεις 26 και 27 της προσβαλλόμενης απόφασης) ότι η ως άνω έκπτωση μπορούσε, αναλόγως των περιστάσεων, να είναι πολύ σημαντική, στοιχείο το οποίο, μεταξύ άλλων, εξηγούσε για ποιον λόγο, κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 2000 και 2013, το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπήρξε για την ίδια «σημαντικά δυσμενέστερο» απ' ό,τι θα ήταν το καθεστώς των ΑΑΕ. Το ενδιαφερόμενο μέρος στηρίχθηκε, επ' αυτού, σε έκθεση την οποία είχαν καταρτίσει οι φορολογικοί σύμβουλοί του. Συναφώς, ο ισχυρισμός τον οποίο η Επιτροπή προέβαλε για πρώτη φορά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υποστηρίζοντας ότι η Real Madrid Club de Fútbol είχε στην πραγματικότητα αποκομίσει, κατά την πλειονότητα των αντίστοιχων οικονομικών ετών, πλεονέκτημα από το επίδικο καθεστώς ενισχύσεων, δεν τεκμηριώνεται και, εν πάση περιπτώσει, δεν διατυπωνόταν στην προσβαλλόμενη απόφαση.
- 58 Στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν γίνεται, πάντως, δεκτό ότι το σχετικό πλεονέκτημα εκ του υψηλότερου ανώτατου ορίου φορολογικών εκπτώσεων το οποίο ίσχυε για τις ΑΑΕ αντιστάθμιζε τον προτιμησιακό συντελεστή φορολογίας των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με την αιτιολογία, αφενός, ότι δεν αποδεικνύεται ότι αυτό το σύστημα φορολογικών εκπτώσεων «είναι κατ' αρχήν και μακροπρόθεσμα περισσότερο ευνοϊκό» και, αφετέρου, ότι η φορολογική έκπτωση «χορηγείται μόνο υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συνεχή εφαρμογή» (αιτιολογική σκέψη 68).
- 59 Η Επιτροπή όμως, που 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 δυνατό 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 σχέση με τις εκπτώσεις υπέρ των ΑΑΕ, δεν αντιστάθμιζε το πλεονέκτημα που απέρρεε από τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή (πρβλ. αποφάσεις της 25ης Ιουνίου 1970, Γαλλία κατά Επιτροπής, 47/69, EU:C:1970:60, σκέψη 7, και της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 43). Ειδικότερα, ήταν ελεύθερη 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 εξέταση που έπρεπε να πραγματοποιήσει σχετικά (απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, σκέψη 71).
- 60 Εν προκειμένω, απλώς και μόνον η διαπίστωση ότι η φορολογική έκπτωση χορηγείται υπό προϋποθέσεις δεν αρκεί για να γίνει δεκτό ότι πληρούνται οι απαιτήσεις που υπενθυμίστηκαν στην αμέσως προηγούμενη σκέψη. Αφενός, μια φορολογική έκπτωση μπορεί καθ' εαυτήν να συνιστά ενίσχυση (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής, C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120). Συνεπώς, η απόκλιση στα ανώτατα όρια μιας φορολογικής έκπτωσης μπορεί να ενέχει στοιχείο ενίσχυσης, όπερ δικαιολογεί, ανεξαρτήτως του ότι αυτή χορηγείται υπό προϋποθέσεις, τη συνεκτίμησή της στο πλαίσιο της εξέτασης της ύπαρξης πλεονεκτήματος εκ του επίδικου καθεστώτος.

Αφετέρου, ναι μεν η πραγματοποίηση επενδύσεων η οποία δικαιολογεί τη χορήγηση φορολογικής έκπτωσης δεν είναι κατ' ανάγκην ένα στοιχείο που επαναλαμβάνεται «συνεχώς», πλην όμως το ίδιο ισχύει και για την πραγματοποίηση κερδών. Αρκεί, ενδεικτικώς, να επισημανθεί ότι η θεσπισθείσα με τον νόμο 10/1990 εξαίρεση από την υποχρέωση μετατροπής σε ΑΑΕ, η οποία εξαρτάται από την πραγματοποίηση κερδών κατά τις τελευταίες οικονομικές χρήσεις πριν από την έκδοση του νόμου, βρέθηκε να καλύπτει, σε ολόκληρο τον χώρο του επαγγελματικού αθλητισμού στην Ισπανία, μόλις τέσσερις συλλόγους. Επιπλέον, ελλείπει, πιο συγκεκριμένα, μιας ανάλυσης των δυνατοτήτων μετακύλισης των φορολογικών εκπτώσεων, δεν υφίσταται 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 φερόμενο ως μη «συνεχή» χαρακτήρα για τον οποίο γίνεται λόγος στην προσβαλλόμενη απόφαση. Επομένως, τα στοιχεία τα οποία προβάλλονται με την αιτιολογική σκέψη 68 της προσβαλλόμενης απόφασης δεν είναι ικανά να αποκλείσουν το ενδεχόμενο οι μικρότερες δυνατότητες φορολογικής εκπτώσεως δυνάμει του καθεστώτος για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να αντισταθμίζουν το πλεονέκτημα που απορρέει από τον χαμηλότερο ονομαστικό συντελεστή.

- 61 Η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται επίσης σε μια μελέτη προσκομισθείσα από το Βασίλειο της Ισπανίας κατά τη διοικητική διαδικασία, από την οποία αντλούνται τα δεδομένα που παρατίθενται στην αιτιολογική σκέψη 35, όπου αναφέρεται ότι κατά τη χρονική περίοδο από το 2008 έως το 2011, με εξαίρεση το 2010, ο πραγματικός συντελεστής φορολογίας των νομικών προσώπων που υπάγονταν στο γενικό φορολογικό καθεστώς ήταν υψηλότερος από τον αντίστοιχο για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στην αιτιολογική σκέψη 70 της προσβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή συνάγει εξ αυτού ότι, ακόμη και αν ληφθούν υπόψη οι διαφορετικές δυνατότητες φορολογικής έκπτωσης, «η πραγματική φορολογία από την οποία επωφελήθηκαν οι τέσσερις αθλητικοί σύλλογοι [που ετύχχαναν του επίδικου καθεστώτος] τείνει να είναι χαμηλότερη σε σύγκριση με την κανονική φορολογία των [ΑΑΕ]». Το ως άνω συμπέρασμα διατυπώνεται σε συνέχεια ενός παρόμοιου συμπεράσματος στην αιτιολογική σκέψη 67, κατά το οποίο, βάσει αριθμητικών στοιχείων που δόθηκαν από το Βασίλειο της Ισπανίας «κατά τη διάρκεια [...] των περισσότερων [οικονομικών] ετών, η πραγματική φορολογία των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων ως μη κερδοσκοπικών οντοτήτων ήταν χαμηλότερη από εκείνη συγκρίσιμων οντοτήτων που υπάγονταν στο γενικό φορολογικό καθεστώς».
- 62 Όπως τονίζουν η προσφεύγουσα και το Βασίλειο της Ισπανίας, τα αριθμητικά στοιχεία τα οποία δόθηκαν από το τελευταίο δεν επιβεβαιώνουν το ανωτέρω συμπέρασμα, αφού αφορούν συγκεντρωτικά δεδομένα, για όλους τους τομείς και τις επιχειρήσεις, ενώ, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή εκφέρει κρίση επί του πραγματικού συντελεστή φορολογίας τεσσάρων συλλόγων που ετύχχαναν ειδικού καθεστώτος σε σύγκριση με τις ΑΑΕ. Εξάλλου, τα δεδομένα αυτά αφορούν τέσσερις οικονομικές χρήσεις, από το 2008 έως το 2011, ενώ η εφαρμογή του επίδικου καθεστώτος εκτείνεται χρονικά από το 1990 έως το 2015 και η διαταγή ανάκτησης καλύπτει την περίοδο από την οικονομική χρήση 2000 και εντεύθεν, η οποία δεν έχει παραγραφεί (αιτιολογική σκέψη 93). Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν ήταν θέση να διαπιστώσει, στηριζόμενη στην έκθεση την οποία της κοινοποίησε το Βασίλειο της Ισπανίας, ότι «κατά τη διάρκεια [...] των περισσότερων [οικονομικών] ετών, η πραγματική φορολογία των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων ως μη κερδοσκοπικών οντοτήτων ήταν χαμηλότερη από εκείνη συγκρίσιμων οντοτήτων που υπάγονταν στο γενικό φορολογικό καθεστώς» (αιτιολογική σκέψη 67). Η Επιτροπή υπέπεσε, επομένως, σε σφάλμα κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
- 63 Πρέπει ακόμη να ελεγχθεί αν, παρά το σφάλμα αυτό, η Επιτροπή μπορούσε, όπως υποστηρίζει, να στηριχθεί αποκλειστικώς στα δεδομένα τα οποία δόθηκαν από το Βασίλειο της Ισπανίας, προκειμένου να διαπιστώσει ότι υπήρχε πλεονέκτημα.
- 64 Όπως υπενθυμίστηκε με τη σκέψη 46 ανωτέρω, ο χαρακτηρισμός μιας φορολογικής μεταχείρισης ως πλεονεκτικής προϋποθέτει ότι οι δικαιούχοι περιέρχονται, λόγω αυτής, σε οικονομική κατάσταση ευνοϊκότερη από εκείνη των λοιπών φορολογουμένων. Λαμβανομένων υπόψη της φύσης και της

εμβέλειας της εφαρμογής του επίδικου μέτρου, τούτο προϋποθέτει, εν προκειμένω, ότι το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να ευνοήσει τους τέσσερις συλλόγους που υπάγονται σε αυτό, σε σύγκριση με τους φορείς οι οποίοι υπόκεινται στο γενικό καθεστώς (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, ACEA κατά Επιτροπής, T-297/02, EU:T:2009:189, σκέψη 64).

- 65 Ακόμη όμως και αν υποθεθεί ότι τα δεδομένα από την έκθεση που κοινοποίησε το Βασίλειο της Ισπανίας, τα οποία παρατίθενται στην αιτιολογική σκέψη 35 της προσβαλλόμενης απόφασης, τείνουν να επιβεβαιώσουν τη διαπίστωση ότι υφίσταται πλεονέκτημα που απορρέει, γενικώς, από το φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα δεδομένα αυτά πρέπει να αντιπαραβληθούν με τα προεκτεθέντα στη σκέψη 57 ανωτέρω πραγματικά στοιχεία, τα οποία επίσης τέθηκαν υπόψη της Επιτροπής κατά τη διοικητική διαδικασία. Από τα τελευταία αυτά στοιχεία προκύπτει ότι ο ένας εκ των τεσσάρων δικαιούχων συλλόγων ανέφερε, χωρίς να αντικρουστεί από την Επιτροπή, ότι το καθεστώς των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπήρξε, για τον ίδιο, πολύ δυσμενέστερο απ' ό,τι το γενικό καθεστώς, όσον αφορά την περίοδο από τον Ιούλιο του 2000 έως τον Ιούνιο του 2013. Το εν λόγω διάστημα, το οποίο η Επιτροπή χαρακτηρίζει ως «συγκεκριμένη χρονική περίοδο» (αιτιολογική σκέψη 68), αντιπροσωπεύει στην πραγματικότητα το σύνολο των οικονομικών χρήσεων που δεν είναι παραγεγραμμένες και είχαν περατωθεί κατά τον χρόνο κατάρτισης της έκθεσης των φορολογικών συμβούλων του συλλόγου αυτού, όπως επιβεβαίωσε και η Επιτροπή σε απάντηση γραπτής ερώτησης του Γενικού Δικαστηρίου. Ο ίδιος αυτός σύλλογος υπογράμμισε, όπως και η προσφεύγουσα στα δικόγραφά της, ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στον οικείο τομέα μπορούσαν να είναι πολύ σημαντικές, ιδίως λόγω της πρακτικής των μεταγραφών παικτών. Ως προς το ζήτημα αυτό, η θέση την οποία η Επιτροπή ανέπτυξε για πρώτη φορά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αμφισβητώντας κατά πόσον είναι νομότυπη η πρακτική των μεταγραφών παικτών στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, δεν τεκμηριώνεται και, εν πάση περιπτώσει, δεν διατυπωνόταν στην προσβαλλόμενη απόφαση.
- 66 Επομένως, η Επιτροπή διέθετε, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης, στοιχεία που αναδείκνυαν την ιδιαιτερότητα του οικείου τομέα από την άποψη της σημασίας των φορολογικών εκπτώσεων, όπερ θα έπρεπε να της δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς το αν ήταν δυνατό να ισχύουν για τον τομέα αυτόν οι διαπιστώσεις οι οποίες είχαν γίνει, βάσει συγκεντρωτικών στοιχείων για όλους τους τομείς, σχετικά με την πραγματική φορολογία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και των υποκείμενων στο γενικό καθεστώς φορέων αντιστοίχως.
- 67 Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι το επίδικο μέτρο παρείχε πλεονέκτημα στους δικαιούχους του σχετικού καθεστώτος.
- 68 Κανένα επιχείρημα που προβάλλει η Επιτροπή δεν μπορεί να αναιρέσει το συμπέρασμα αυτό.
- 69 Πρώτον, η νομολογιακή αρχή που τέθηκε με την απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στη μελέτη των γενικών και αφηρημένων χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος, χωρίς να οφείλει να αναλύσει την κάθε μεμονωμένη περίπτωση εφαρμογής του, δεν απαλλάσσει το θεσμικό όργανο, σε μια υπόθεση όπως η προκειμένη, από την υποχρέωση να εξετάσει το σύνολο των συνεπειών, τόσο των ευνοϊκών όσο και των δυσμενών, που απορρέουν από τα ίδια τα χαρακτηριστικά του επίδικου καθεστώτος (βλ. σκέψη 46 ανωτέρω), με την υπόμνηση ότι η Επιτροπή φέρει το βάρος αποδείξεως της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Επιπλέον, η νομολογία αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε συνδυασμό με την υποχρέωση της Επιτροπής να διεξάγει τη διαδικασία εξέτασης του επίδικου μέτρου με επιμέλεια και αμεροληψία, ώστε να διαθέτει, κατά τον χρόνο έκδοσης της τελικής απόφασης, όσο το δυνατόν πιο πλήρη και αξιόπιστα στοιχεία (βλ. νομολογία μνημονευόμενη στη σκέψη 49 ανωτέρω· πρβλ., επίσης, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2008, *Hotel Cipriani κ.λπ. κατά Επιτροπής*, T-254/00, T-270/00 και T-277/00, EU:T:2008:537, σκέψη 210). Συνεπώς, η νομολογία την οποία επικαλείται η Επιτροπή δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω τη διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλμα κατά την εκτίμηση της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Εν πάση περιπτώσει, η επίκληση της



νομολογιακής αρχής που τέθηκε με την απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), είναι αλυσιτελής, δεδομένου ότι το διαπιστωθέν σφάλμα δεν σχετίζεται με παράλειψη της Επιτροπής να εξετάσει χωριστά την κατάσταση καθενός από τους δικαιούχους, αλλά με παράλειψή της να λάβει υπόψη την ιδιαιτερότητα του τομέα τον οποίο αφορούσε το επίδικο μέτρο, από την άποψη της σημασίας των φορολογικών εκπτώσεων. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι με την προσβαλλόμενη απόφαση όχι απλώς χαρακτηρίζεται το επίμαχο καθεστώς ως καθεστώς ενισχύσεων, αλλά διατυπώνεται και η κρίση, τόσο στο αιτιολογικό (αιτιολογική σκέψη 90) όσο και στο διατακτικό της (άρθρο 1), ότι η ενίσχυση που χορηγήθηκε σε καθέναν από τους τέσσερις δικαιούχους συλλόγους, οι οποίοι κατονομάζονται, «θεωρείται, ως εκ τούτου, παράνομη και ασυμβίβαστη». Εξ αυτού συνάγεται ότι, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι απόφαση που αφορά, ταυτοχρόνως, και καθεστώς ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις.

- 70 Δεύτερον, ακόμη και αν υποθεθεί ότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η προσφεύγουσα δεν προέβαλε η ίδια, στη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, το επιχείρημα περί των φορολογικών εκπτώσεων, γεγονός παραμένει ότι, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, το πραγματικό επιχείρημα σχετικά με τη σημασία που είχαν οι φορολογικές εκπτώσεις για την εκτίμηση του αποτελέσματος του επίδικου μέτρου είχε σαφώς διατυπωθεί κατά την προαναφερθείσα διαδικασία. Το Γενικό Δικαστήριο είναι, επομένως, ελεύθερο να κρίνει, βάσει των στοιχείων που η Επιτροπή διέθετε κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης, αν αυτή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη πλεονεκτήματος, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών, μεταξύ των καθεστώτων, ως προς τους όρους των φορολογικών εκπτώσεων (πρβλ. διάταξη της 12ης Δεκεμβρίου 2012, *Adriatica di Navigazione και Comitato «Venezia vuole vivere»* κατά Επιτροπής, T-231/00, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2012:667, σκέψεις 40 και 41).
- 71 Τρίτον, η Επιτροπή επικαλέστηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *France Télécom* κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), και ιδίως τις σκέψεις 24, 45 και 50 της απόφασης εκείνης, υπογραμμίζοντας ότι τα πραγματικά περιστατικά στις δύο υποθέσεις είναι, κατά την άποψή της, όλως παρεμφερή, οπότε επιβάλλεται να δοθεί η ίδια λύση.
- 72 Ειδικότερα, με τη σκέψη 24 της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *France Télécom* κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), το Δικαστήριο έκρινε ότι «[τ]ο εν λόγω ειδικό καθεστώς φορολόγησης, λόγω των εγγενών του χαρακτηριστικών που εκτέθηκαν με τη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, μπορούσε να οδηγήσει σε ελαφρύτερη φορολογία της *France Télécom* από εκείνη στην οποία θα υπαγόταν η εταιρία αυτή αν εφαρμοζόταν σε αυτήν το καθεστώς φόρου επιτηδεύματος του κοινού δικαίου». Για να καταλήξει στο ως άνω συμπέρασμα, το Δικαστήριο διαπίστωσε, πιο συγκεκριμένα, ότι δεν αμφισβητούνταν ότι το επίμαχο καθεστώς μπορούσε να οδηγήσει, και πράγματι οδήγησε, σε χαμηλότερη φορολόγηση της *France Télécom* (σκέψη 19), σε μια περίπτωση όπου η τότε αναιρεσείουσα προσήψε, με τον αντίστοιχο λόγο αναιρέσεως, στο Γενικό Δικαστήριο ότι κακώς είχε κρίνει ότι το υπό εξέταση καθεστώς ήταν καθ' εαυτό ευνοϊκό, ενώ, κατά την άποψή της, επηρεαζόταν αποφασιστικά από εξωγενείς παράγοντες. Όσον αφορά το τότε επίμαχο καθεστώς, το Δικαστήριο επισήμανε ακόμη ότι αυτό συνεπαγόταν «εν πάση περιπτώσει» όφελος υπό τη μορφή ενός συντελεστή ο οποίος ήταν, αφενός, μειωμένος ως προς τα έξοδα διαχείρισης (σκέψη 20), ανεξαρτήτως των λοιπών χαρακτηριστικών του καθεστώτος που αφορούσαν τον υπολογισμό ενός σταθμισμένου μέσου συντελεστή, και, αφετέρου, ενιαίος ως προς τον φόρο επιτηδεύματος, ο οποίος, ανάλογα με τις πραγματικές περιστάσεις, ήτοι με την ύπαρξη εγκαταστάσεων ή γηπέδων σε διάφορους δήμους και με τον συντελεστή που ήταν εφαρμοστέος επί των αντίστοιχων οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, μπορούσε επίσης να είναι ευνοϊκός για τη *France Télécom* (σκέψη 23).
- 73 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *France Télécom* κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), και αυτών της υπό κρίση υπόθεσης. Πράγματι, αφενός, οι διάδικοι στην παρούσα διαδικασία δεν συμφωνούν επί του πλεονεκτήματος, έστω δυνητικού, το οποίο απέρρευε από το επίδικο καθεστώς. Αφετέρου, ενώ στην περίπτωση του καθεστώτος που εξετάζοταν στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *France Télécom* κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), συνδυάζονταν ένα σταθερό όφελος που υπήρχε «εν πάση



περιπτώσει» και ένα μεταβλητό όφελος ανάλογα με τις εκάστοτε περιστάσεις, στην υπό κρίση υπόθεση αμφισβητείται η ίδια η ύπαρξη οφέλους, όπως μαρτυρούν τα προαναφερθέντα στη σκέψη 65 δεδομένα, τα οποία είναι και τα μόνα στην προσβαλλόμενη απόφαση που αφορούν ειδικώς τον συγκεκριμένο τομέα. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν μπορεί να στηριχθεί στο επιχείρημα ότι οι δύο υποθέσεις είναι παρόμοιες προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η διαπίστωση στην οποία προέβη το Δικαστήριο με τη σκέψη 24 της απόφασης εκείνης μπορεί, αυτούσια, να εφαρμοστεί ως λύση και στην προκειμένη υπόθεση.

- 74 Το ίδιο ισχύει και για τις σκέψεις 45 και 50 της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), από τις οποίες η Επιτροπή συνάγει, για τους σκοπούς της παρούσας υπόθεσης, ότι, ελλείπει ενός μηχανισμού που να καθιστά δυνατό τον συμψηφιστικό υπολογισμό μεταξύ του οφέλους εκ του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή και της επιβάρυνσης λόγω των μικρότερων φορολογικών εκπτώσεων, το επίδικο καθεστώς συνεπάγεται κατ' ανάγκη τη χορήγηση πλεονεκτήματος. Από τη σκέψη 50 της απόφασης εκείνης καθίσταται σαφές ότι ο μηχανισμός αυτός απαιτούνταν, κατά το Δικαστήριο, λόγω της χρονικής διαφοράς μεταξύ, αφενός της επιβάρυνσης την οποία ισχυριζόταν ότι υπέστη η France Télécom εξαιτίας της υπερφορολόγησής της στη διάρκεια μιας περιορισμένης χρονικής περιόδου και, αφετέρου, του οφέλους της εκ του μεταγενέστερου φορολογικού καθεστώτος, το οποίο, από την πλευρά του, δημιουργήθηκε για να έχει απεριόριστη διάρκεια εφαρμογής. Η αναγκαία συνέπεια ήταν ότι, σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, το απεριόριστης διάρκειας ευνοϊκό καθεστώς προσπόριζε πλέον όφελος που υπερέβαινε τη συμψηφισθείσα επιβάρυνση, την οποία η France Télécom είχε υποστεί για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ως εκ τούτου, ήταν απαραίτητο, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, να γίνει ex ante ένας υπολογισμός ώστε να προσδιοριστεί το χρονικό σημείο στο οποίο ο συμψηφισμός δεν είχε πλέον λόγο ύπαρξης.
- 75 Αντιθέτως, στην προκειμένη υπόθεση, οι διάφορες συνιστώσες του επίδικου καθεστώτος τυγχάνουν εφαρμογής ταυτοχρόνως, χωρίς χρονικά όρια. Με άλλα λόγια, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι από τον συσχετισμό των διαφόρων στοιχείων, ευνοϊκών και δυσμενών, του φορολογικού καθεστώτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως εφαρμόζοταν στους τέσσερις συλλόγους που ήταν δικαιούχοι του, προκύπτει ότι ήταν βέβαιο ότι θα χορηγούνταν πλεονέκτημα σε αυτούς, εν αντιθέσει προς ό,τι ίσχυε στην περίπτωση των πραγματικών περιστατικών στα οποία βασίστηκε η κρίση του Δικαστηρίου στη σκέψη 50 της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Επιβάλλεται, επομένως, και πάλι το συμπέρασμα ότι οι διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Δικαστήριο με τη σκέψη 50 της απόφασης εκείνης δεν ισχύουν, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, κατ' αναλογία και στην παρούσα υπόθεση.
- 76 Κατά συνέπεια, ο δεύτερος λόγος πρέπει να γίνει δεκτός, χωρίς να παρίσταται ανάγκη να εξεταστούν τα λοιπά επιχειρήματα της προσφεύγουσας, δηλαδή ότι, πρώτον, το ισπανικό φορολογικό σύστημα έχει ως σκοπό, στο σύνολό του, να αντισταθμίσει τις αποκλίσεις στον συντελεστή φορολογίας των ανωνύμων εταιριών και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, δεύτερον, ότι από τη συγκριτική ανάλυση των σωρευτικών αποτελεσμάτων του φορολογικού συντελεστή και των εφαρμοστέων εκπτώσεων καθίσταται σαφές ότι το επίμαχο καθεστώς ήταν, βάσει της ατομικής κατάστασης της προσφεύγουσας, δυσμενές για εκείνη, σε σχέση με το καθεστώς των ΑΑΕ. Ομοίως, παρέλκει η εξέταση του τρίτου, του τέταρτου και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως τους οποίους προβάλλει η προσφεύγουσα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 77 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το αίτημα της προσφεύγουσας.

78 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικά τους δικαστικά έξοδα. Συνεπώς, το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) **Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2016/2391 της Επιτροπής, 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) **Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικά της δικαστικά έξοδα, καθώς και εκείνα στα οποία υποβλήθηκε η Fútbol Club Barcelona.**
- 3) **Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.**

Kanninen

Szwarcz

Ηλιόπουλος

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Φεβρουαρίου 2019.

(υπογραφές)

i — Στη σκέψη 60 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.