



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 4ης Μαρτίου 2021 *

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση υπέρ ορισμένων επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Έννοια του όρου “πλεονέκτημα” – Καθεστώς ενισχύσεων – Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 – Άρθρο 1, στοιχείο δ’ – Μειωμένος φορολογικός συντελεστής – Οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα – Λιγότερο ευνοϊκή φορολογική έκπτωση – Συνέπειες – Ανταναίρεση – Άρθρα 169 και 178 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου»

Στην υπόθεση C-362/19 P,

με αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκε στις 6 Μαΐου 2019,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την P. Němečková, καθώς και από τους B. Stromsky και G. Luengo,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι οι:

Fútbol Club Barcelona, με έδρα τη Βαρκελώνη (Ισπανία), εκπροσωπούμενη από τους R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, την A. Sellés Marco και τον R. Salas Lúcia, abogados,

προσφεύγουσα πρωτοδίκως,

Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από τις S. Centeno Huerta και M. J. Ruiz Sánchez, καθώς και από τον A. Rubio González,

παρεμβαίνουν πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, M. Ilešič, K. Λυκούργου και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: L. Carrasco Marco, διοικητική υπάλληλος,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 24ης Ιουνίου 2020,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την αίτηση αναιρέσεως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Fútbol Club Barcelona κατά Επιτροπής (T-865/16, EU:T:2019:113, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε 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 (ΕΕ 2016, L 357, σ. 1, στο εξής: επίμαχη απόφαση).

Το δίκαιο της Ένωσης

- 2 Το άρθρο 1 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), το οποίο φέρει τον τίτλο «Ορισμοί», προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:

[...]

β) “υφιστάμενη ενίσχυση”:

- ι) [...] όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της [Συνθήκης] ΛΕΕ στα οικεία κράτη μέλη, δηλαδή καθεστώτα ενισχύσεων και μεμονωμένες ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν και συνεχίζουν να εφαρμόζονται μετά την έναρξη ισχύος της [Συνθήκης] ΛΕΕ στα οικεία κράτη μέλη·

[...]

γ) “νέα ενίσχυση”: κάθε ενίσχυση, δηλαδή τα καθεστώτα ενισχύσεων και οι μεμονωμένες ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν υφιστάμενη ενίσχυση, καθώς και οι μεταβολές υφιστάμενων ενισχύσεων·

δ) “καθεστώς ενισχύσεων”: κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεδεμένη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή/και για απροσδιόριστο ποσό·

ε) “μεμονωμένη ενίσχυση”: ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί·

[...].».

- 3 Τα άρθρα 21 έως 23 του κανονισμού αυτού περιλαμβάνονται στο κεφάλαιό του VI, το οποίο αφορά τη διαδικασία σχετικά με τα υφιστάμενα καθεστώτα ενισχύσεων.
- 4 Το άρθρο 4 του κανονισμού (ΕΚ) 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού 2015/1589 (ΕΕ 2004, L 140, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 2015/2282 της Επιτροπής, της 27ης Νοεμβρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 325, σ. 1), το οποίο φέρει τον τίτλο «Απλουστευμένη διαδικασία κοινοποίησης για ορισμένες μεταβολές υφιστάμενων ενισχύσεων», προβλέπει, στην παράγραφο 1, πρώτη περίοδος, ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2015/1589, «νοείται ως μεταβολή υφιστάμενης ενίσχυσης κάθε αλλαγή, πλην των τροποποιήσεων καθαρά τυπικού ή διοικητικού χαρακτήρα, οι οποίες δεν είναι ικανές να επηρεάσουν την εκτίμηση του συμβιβασμού του εκάστοτε μέτρου ενίσχυσης με την [εσωτερική] αγορά».

Το ιστορικό της διαφοράς και η επίμαχη απόφαση

- 5 Το ιστορικό της διαφοράς, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 1 έως 6 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, έχει ως εξής:
 - «1 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του Ley 10/1990 del Deporte (νόμου 10/1990 για τις αθλητικές δραστηριότητες), της 15ης Οκτωβρίου 1990 (ΒΟΕ 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 [...] Fútbol Club Barcelona [...] 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 [...] 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.

[...]

6 Με την [επίμαχη] απόφαση [...], η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, με τον νόμο 10/1990, θέσπισε παρανόμως ενίσχυση με τη μορφή προνομιακού εταιρικού φόρου υπέρ 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 [επίμαχης] 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 [επίμαχη] 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).»

Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

- 6 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 7 Δεκεμβρίου 2016, η Fútbol Club Barcelona (στο εξής: FCB) άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίμαχης αποφάσεως.
- 7 Με απόφαση της 25ης Απριλίου 2017, ο πρόεδρος του τετάρτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου επέτρεψε στο Βασίλειο της Ισπανίας να παρέμβει υπέρ της FCB.
- 8 Προς στήριξη της προσφυγής της, η FCB προέβαλε πέντε λόγους ακυρώσεως. Με τον πρώτο λόγο προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, ερμηνευομένου σε συνδυασμό με τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και με το άρθρο 16 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθόσον στην επίμαχη απόφαση δεν είχε ληφθεί υπόψη το ότι το επίμαχο μέτρο παραβίαζε την ελευθερία εγκαταστάσεως. Ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως αφορούσε παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή είχε υποπέσει σε πλάνη εκτιμήσεως ως προς την ύπαρξη πλεονεκτήματος, και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως κατά την εξέταση της υπάρξεως του εν λόγω πλεονεκτήματος. Με τον τρίτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παραβίαση των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου. Ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως αφορούσε παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη το ότι το επίμαχο μέτρο δικαιολογούνταν από την εσωτερική λογική του φορολογικού συστήματος. Τέλος, με τον πέμπτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή είχε διατάξει την ανάκτηση υφιστάμενης ενισχύσεως και δεν είχε τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται για τέτοιου είδους ενισχύσεις.
- 9 Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο, αφού απέρριψε, στις σκέψεις 25 έως 37, τον πρώτο λόγο ακυρώσεως, δέχθηκε τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως.
- 10 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τις σκέψεις 59 και 67 της εν λόγω αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει επαρκώς κατά νόμον ότι το επίμαχο εθνικό μέτρο, το οποίο προέκυπτε από τον συνδυασμό του ειδικού φορολογικού καθεστώτος που ίσχυε για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και του κανόνα περί παρεκκλίσεως, ο οποίος θεσπίστηκε με την έβδομη πρόσθετη διάταξη του νόμου 10/1990 και ο οποίος επέτρεπε

στους επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους που πληρούσαν την προϋπόθεση περί κερδοφορίας πριν από τη θέσπιση του νόμου αυτού να μη μετατραπούν υποχρεωτικά σε ΑΑΕ, αλλά να εξακολουθήσουν να λειτουργούν υπό τη νομική μορφή οντότητας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (στο εξής: επίμαχο μέτρο), παρείχε στους δικαιούχους του πλεονέκτημα, λαμβανομένης υπόψη της υπάρξεως συντελεστή εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών λιγότερο ευνοϊκού για τις οντότητες αυτές από εκείνον που ίσχυε για τις ΑΑΕ.

- 11 Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο, χωρίς να εξετάσει τους τρεις άλλους λόγους ακυρώσεως που προέβαλε η FCB, ακύρωσε την επίμαχη απόφαση.

Αιτήματα των διαδίκων

- 12 Με την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση,
 - να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, και
 - να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.
- 13 Η FCB και το Βασίλειο της Ισπανίας ζητούν να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως και να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

- 14 Προς στήριξη της αιτήσεως της αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει έναν μόνο λόγο, ο οποίος περιλαμβάνει δύο σκέλη και με τον οποίο προβάλλεται παράβαση εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όσον αφορά, αφενός, την έννοια του όρου «πλεονέκτημα» το οποίο δύναται να συνιστά «κρατική ενίσχυση», κατά τη διάταξη αυτή, καθώς και όσον αφορά, αφετέρου, την υποχρέωση επιμέλειας που υπέχει η Επιτροπή στο πλαίσιο της εξετάσεως της υπάρξεως ενισχύσεως και το βάρος αποδείξεως περί της υπάρξεως πλεονεκτήματος το οποίο αυτή φέρει.

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 15 Με το πρώτο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλείονες περιπτώσεις σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση της εξετάσεως που πρέπει να διενεργήσει προκειμένου να διαπιστώσει αν ένα φορολογικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του και, ως εκ τούτου, αν το καθεστώς αυτό δύναται να συνιστά «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 16 Ειδικότερα, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι κακώς έκρινε το Γενικό Δικαστήριο ότι η Επιτροπή όφειλε να προβεί σε ανάλυση όχι μόνον των ιδιαίτερων κριτηρίων του επίμαχου καθεστώτος τα οποία δύναται να περιαγάγουν τον δικαιούχο σε θέση ευνοϊκότερη από τις λοιπές επιχειρήσεις που υπόκεινται στο γενικό καθεστώς, όπως είναι ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής, αλλά και των δυσμενών στοιχείων του εν λόγω καθεστώτος που καθορίζονται από περιστάσεις ανεξάρτητες από αυτό και ενδέχεται να μεταβάλλονται σε κάθε φορολογική χρήση, όπως η φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, η οποία εξαρτάται από επενδυτικές

αποφάσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι επιχειρήσεις, τούτο δε, ακόμη και αν τα εν λόγω δυσμενή στοιχεία εμφανίζονται κατά τρόπο τυχαίο, δεν δύνανται να εξουδετερώνουν κατά σύστημα το πλεονέκτημα και δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν στο πλαίσιο *ex ante* εξετάσεως του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος.

- 17 Κατά πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης απόφασεως, η ανάλυση που περιέχεται στην επίμαχη απόφαση αφορούσε μόνον καθεστώς ενισχύσεων και όχι και ατομικές ενισχύσεις. Κατά την αναιρεσείουσα, το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένα τόσο την επίμαχη απόφαση όσο και το άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Συγκεκριμένα, μολονότι είναι δυνατόν, εν προκειμένω, να προσδιορισθούν οι δικαιούχοι του υπό εξέταση καθεστώτος ενισχύσεων, το επίμαχο μέτρο συνίσταται σε μηχανισμό βάσει του οποίου μπορεί να χορηγηθεί ενίσχυση μη συνδεδεμένη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή πλείονες επιχειρήσεις, για αόριστο χρονικό διάστημα ή για απροσδιόριστο ποσό, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Κατά συνέπεια, όπως υποστηρίζει η αναιρεσείουσα, η Επιτροπή μπορούσε να περιορισθεί στην ανάλυση των γενικών χαρακτηριστικών γνωρισμάτων του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος προκειμένου να αποδείξει ότι πληρούνταν τα κριτήρια περί υπάρξεως κρατικής ενισχύσεως και δεν όφειλε να εξετάσει την πραγματική υλοποίηση της επίμαχης ενίσχυσης για κάθε δικαιούχο σύλλογο. Η συγκεκριμένη αυτή υλοποίηση έπρεπε να διαπιστωθεί μόνον κατά τον χρόνο της ανακτήσεως.
- 18 Κατά δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση κατά την οποία προβαίνει σε ανάλυση εθνικού μέτρου δυνάμενου να συνιστά κρατική ενίσχυση, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον χρόνο θεσπίσεως του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος και να προβαίνει σε *ex ante* εκτίμηση προκειμένου να διαπιστώσει αν το εν λόγω καθεστώς δύναται να παράσχει πλεονέκτημα. Συγκεκριμένα, για να διαπιστωθεί η ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως, ένα μέτρο που τίθεται σε εφαρμογή άνευ προηγούμενης κοινοποιήσεως δεν μπορεί να τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως από ό,τι ένα κοινοποιηθέν μέτρο.
- 19 Συνεπώς, κατά την αναιρεσείουσα, το καθοριστικής σημασίας στοιχείο για την ανάλυση του κριτηρίου περί υπάρξεως πλεονεκτήματος είναι η δυνατότητα του επίμαχου μέτρου να παράσχει πλεονέκτημα. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι μπορεί να αποδειχθεί, βάσει μεταγενέστερων στοιχείων, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις το πλεονέκτημα δεν υλοποιήθηκε, δεν μπορεί να έχει καθοριστική σημασία για την εκτίμηση περί υπάρξεως πλεονεκτήματος, τούτο δε κατά μείζονα λόγο όταν η Επιτροπή οφείλει να αναλύσει ένα καθεστώς ενισχύσεων. Εάν, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης φορολογικής χρήσεως, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από το επίμαχο καθεστώς αντισταθμίζονται πλήρως από τα εξ αυτού μειονεκτήματα, τότε, κατά την Επιτροπή, το πλεονέκτημα δεν θα υλοποιηθεί κατά την εν λόγω χρήση και, ως εκ τούτου, δεν θα απαιτείται, για τη συγκεκριμένη χρήση, να πραγματοποιηθεί ανάκτηση έναντι του οικείου δικαιούχου.
- 20 Σύμφωνα με τις εν λόγω αρχές, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογήσεως εταιριών σε ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον μπορεί να ευνοήσει άμεσα ή έμμεσα τις εν λόγω επιχειρήσεις. Το εν λόγω πλεονέκτημα υλοποιείται κάθε φορά που οι επιχειρήσεις αυτές πραγματοποιούν κέρδη τα οποία συνιστούν τη φορολογική βάση.
- 21 Κατά την Επιτροπή, είναι ακριβές, εν προκειμένω, ότι το φορολογικό καθεστώς των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προέβλεπε φορολογική έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών η οποία ήταν λιγότερο σημαντική από εκείνη που προβλέπει το γενικό καθεστώς φορολογήσεως εταιριών. Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, ιδίως στις σκέψεις 53, 56, 60, 66 και 73 έως 76 της αναιρεσιβαλλομένης απόφασεως, κατά την εκτίμηση της σχέσεως

μεταξύ των ευνοϊκών και των δυσμενών στοιχείων του φορολογικού καθεστώτος των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση κατά την οποία ειδικό καθεστώς συνεπάγεται επίσης ορισμένα μειονεκτήματα ή περιλαμβάνει δυσμενή στοιχεία που υλοποιούνται μόνο σε συνάρτηση με περιστάσεις οι οποίες είναι ανεξάρτητες από το καθεστώς αυτό και μεταβάλλονται από τη μία φορολογική χρήση στην άλλη, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν στοιχεία που εξουδετερώνουν το πλεονέκτημα, εκτός αν η σχέση τους με το συγκεκριμένο πλεονέκτημα δύναται να διασφαλίσει την εξουδετέρωση του πλεονεκτήματος σε όλες τις φορολογικές χρήσεις. Ωστόσο, τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

- 22 Κατά την Επιτροπή, κατ' αρχάς, μολονότι τόσο ο φορολογικός συντελεστής όσο και το ποσοστό της έκπτωσης για επανεπένδυση έκτακτων κερδών αποτελούν μέρος όχι μόνον του γενικού καθεστώτος αλλά και του ειδικού καθεστώτος των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εντούτοις, το ποσό της έκπτωσης εξαρτάται από έναν εξωγενή, ως προς το καθεστώς, παράγοντα ο οποίος δεν έχει καμία σχέση με την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή. Πράγματι, το ποσό αυτό συνδέεται με την πολιτική επανεπενδύσεων που έχει υιοθετήσει κάθε σύλλογος σχετικά με τις μεταγραφές ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης φορολογικής χρήσεως. Ως εκ τούτου, πρόκειται για στοιχείο τυχαίο και άσχετο με το πλεονέκτημα που απορρέει από την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή, το αποτέλεσμα του οποίου μπορεί να υπολογισθεί μόνον κατά τον χρόνο υλοποίησης του πλεονεκτήματος σε κάθε φορολογική χρήση. Αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, δεν είναι δυνατόν, συνεπώς, να εκτιμηθεί το εν λόγω στοιχείο, χωρίς να διαχωρισθεί από την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή, ο οποίος δύναται, αφεαυτού, να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους συλλόγους.
- 23 Εν συνεχεία, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το φορολογικό καθεστώς των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν διασφαλίζει ότι τα δυσμενή στοιχεία του εξουδετερώνουν κατά σύστημα τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτό. Συγκεκριμένα, ο φορολογικός συντελεστής έχει εφαρμογή επί των κερδών, τα οποία είναι το αποτέλεσμα της συνήθους δραστηριότητας της οικείας επιχείρησης, ενώ η έκπτωση στηρίζεται στην επανεπένδυση ορισμένων έκτακτων κερδών, τα οποία, ειδικώς στον τομέα του ποδοσφαίρου, προέρχονται στην πράξη από τις μεταγραφές των ποδοσφαιριστών. Ως εκ τούτου, τα δύο επίμαχα στοιχεία του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος δεν είναι μεταξύ τους συγκρίσιμα και, επομένως, δεν μπορούν να αλληλοεξουδετερωθούν.
- 24 Τέλος, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι η πραγματική υλοποίηση του πλεονεκτήματος εκτιμάται, για κάθε φορολογική χρήση, στο πλαίσιο του οφειλόμενου ετήσιου φόρου και, συνεπώς, μπορεί να μεταβάλλεται από έτος σε έτος. Κατά την Επιτροπή, η εν λόγω υλοποίηση περιλαμβάνει επίσης τις πιστώσεις φόρου που τυχόν δικαιούνται οι σύλλογοι για κάθε φορολογική χρήση και οι οποίες δεν μπορούν να καθορισθούν εκ των προτέρων.
- 25 Κατά τρίτον, η Επιτροπή θεωρεί ότι από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε, στις σκέψεις 72 έως 75 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σε πεπλανημένη ερμηνεία της αποφάσεως της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Συγκεκριμένα, μολονότι, βεβαίως, το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη φορολογικό καθεστώς παρουσίαζε ορισμένες διαφορές σε σχέση με το εξεταζόμενο εν προκειμένω, εντούτοις από την εν λόγω απόφαση προκύπτει σαφώς ότι ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του σε περίπτωση κατά την οποία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα, κατά τον χρόνο θεσπίσεώς του, χαμηλότερη φορολόγηση των δικαιούχων αυτών, ακόμη και όταν η πραγματική υλοποίηση του πλεονεκτήματος αυτού εξαρτάται από εξωτερικές περιστάσεις.

- 26 Με το δεύτερο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, ερμηνεύοντας εσφαλμένα την υποχρέωση επιμέλειας που υπέχει και το βάρος αποδείξεως που φέρει η αναιρεσείουσα όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος.
- 27 Συγκεκριμένα, κατά την αναιρεσείουσα, το Γενικό Δικαστήριο κακώς της προσήψε, στη σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν ζήτησε πληροφοριακά στοιχεία που θα της παρείχαν τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η επιβολή λιγότερο ευνοϊκού ανώτατου ορίου στις φορολογικές εκπτώσεις υπέρ των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σε σχέση με τις εκπτώσεις υπέρ των ΑΑΕ, δεν αντιστάθμιζε το πλεονέκτημα εκ του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή. Υπό το πρίσμα των όσων εκτέθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους του μόνου λόγου αναιρέσεως, η εν λόγω απόδειξη δεν ήταν αναγκαία. Συγκεκριμένα, κατά τον χρόνο θεσπίσεως του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, ήταν πρακτικώς αδύνατο να προβλεφθεί ο τρόπος με τον οποίο ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής θα συνδυαζόταν με το ποσό που θα εξέπιπτε δυνάμει της φορολογικής εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών. Τυχόν εκ των υστέρων ανάλυση της υλοποιήσεως του πλεονεκτήματος, όπως αυτή την οποία απαιτεί το Γενικό Δικαστήριο, δεν είναι αναγκαία για να διαπιστωθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος το οποίο παρέχεται με κρατική ενίσχυση. Η λύση που προέκρινε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ευνοεί τα μη κοινοποιηθέντα καθεστώτα ενισχύσεων σε σχέση με τα κοινοποιηθέντα.
- 28 Η FCB υποστηρίζει, προκαταρκτικώς, ότι ορισμένα από τα επιχειρήματα και τα στοιχεία που προβάλλει η Επιτροπή στην αίτησή της αναιρέσεως είναι αλυσιτελή.
- 29 Κατ' αρχάς, η Επιτροπή, όπως θεωρεί η FCB, επικαλείται νέα πραγματικά περιστατικά και προσκομίζει νέα αποδεικτικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει για πρώτη φορά ότι η έκπτωση λόγω επανεπενδύσεως έκτακτων κερδών αποτελεί παράγοντα τυχαίο και ανεξάρτητο από τον ονομαστικό συντελεστή του φόρου επί των εταιριών και προσκομίζει για πρώτη φορά, ως παράρτημα του υπομνήματός της απαντήσεως, έγγραφο σχετικό με τις μεταγραφές που πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, η FCB. Η Επιτροπή διατυπώνει επίσης σειρά νέων ισχυρισμών σχετικά με την εθνική νομοθεσία περί εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών.
- 30 Εν συνεχεία, η Επιτροπή θεωρεί αποδεδειγμένα ζητήματα περί πραγματικών περιστατικών επί των οποίων η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ήταν απορριπτική. Ειδικότερα, κατά την FCB, δεν είναι ακριβές ότι η Επιτροπή απέδειξε, στην αιτιολογική σκέψη 35 της επίμαχης αποφάσεως, ότι το φορολογικό καθεστώς των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι ευνοϊκότερο από το κοινό φορολογικό καθεστώς των ΑΑΕ. Επιπλέον, ο ισχυρισμός αυτός θέτει εν αμφιβόλω την εκτίμηση περί των πραγματικών περιστατικών στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 61 και 62 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.
- 31 Τέλος, η FCB υποστηρίζει ότι η Επιτροπή διατυπώνει ισχυρισμούς σχετικά με την επίμαχη απόφαση οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Συγκεκριμένα, ούτε στην αιτιολογική σκέψη 95 της εν λόγω αποφάσεως αυτής ούτε σε κάποιο άλλο σημείο της διαπίστωσε η Επιτροπή ότι το ποσό της ανακτήσεως καθορίζεται από τις ισπανικές αρχές και πρέπει να εκτιμάται κατά περίπτωση.
- 32 Όσον αφορά το βάσιμο της αιτήσεως αναιρέσεως και σχετικά με το πρώτο σκέλος του μόνου λόγου που προβάλλει η Επιτροπή, η FCB υποστηρίζει, κατά πρώτον, ότι το μέτρο που αφορά η επίμαχη απόφαση δεν συνιστά καθεστώς ενισχύσεων, αλλά συνίσταται σε ατομικές ενισχύσεις υπέρ των τεσσάρων συλλόγων που προσδιορίζονται κατά τρόπο συγκεκριμένο. Συγκεκριμένα, στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή περιέγραψε μέτρο προοριζόμενο μόνον για τέσσερις

συνλόγους, διευκρινίζοντας ότι κανένας άλλος σύλλογος δεν θα μπορούσε να επωφεληθεί από αυτό. Σε περίπτωση, όμως, κατά την οποία εθνική νομοθεσία έχει ως αποκλειστικό σκοπό να ευνοήσει συγκεκριμένες και εξατομικευμένες επιχειρήσεις, η νομοθεσία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ότι συνιστά καθεστώς ενισχύσεων, αλλά ότι αποτελεί μία ή πλείονες ατομικές ενισχύσεις.

- 33 Η FCB υποστηρίζει, κατά δεύτερον, ότι το φορολογικό καθεστώς των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν παρέσχε κανένα πλεονέκτημα στους εν λόγω τέσσερις συλλόγους. Από νομικής απόψεως, το ισπανικό φορολογικό σύστημα έχει σχεδιασθεί με σκοπό τη φορολογική ουδετερότητα και, ως εκ τούτου, με σκοπό να διασφαλίσει ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής που ισχύει για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα είναι ίδιος με τον ισχύοντα για τις εμπορικές οντότητες. Από πρακτικής απόψεως, καθοριστική σημασία για την εκτίμηση περί υπάρξεως πλεονεκτήματος έχουν τα αποτελέσματα και όχι η νομική μορφή. Κατά την FCB, η Επιτροπή υποχρεούται να αναλύσει όλα τα στοιχεία του επίμαχου νομικού καθεστώτος, τόσο αυτά που παρέχουν πλεονέκτημα όσο και εκείνα που το αντισταθμίζουν, καθώς και τα σωρευτικά αποτελέσματά τους.
- 34 Εν προκειμένω, όμως, η υποχρέωση μετατροπής σε ΑΑΕ επηρέασε όχι μόνον τον φορολογικό συντελεστή, αλλά και το ύψος των εφαρμοστέων εκπτώσεων. Κατά συνέπεια, προκειμένου να εκτιμηθεί προσηκόντως το επίμαχο εθνικό μέτρο ήταν αναγκαίο να ληφθούν υπόψη όχι μόνον οι ενδείξεις και τα αποδεικτικά στοιχεία που υποδήλωναν την ύπαρξη ενισχύσεως, αλλά και εκείνα που αποδείκνυαν την ανυπαρξία της. Ειδικότερα, λαμβανομένης υπόψη της σημασίας των μεταγραφών στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, το φορολογικό καθεστώς το οποίο παρέχει τις σημαντικότερες εκπτώσεις που συνδέονται με τις μεταγραφές αυτές, δηλαδή το ισχύον για τις εμπορικές οντότητες, είναι πάντοτε ευνοϊκότερο μακροπρόθεσμα. Επομένως, κατά την FCB, η Επιτροπή υπέπεσε σε διττή πλάνη κατά την εκτίμηση περί της υπάρξεως πλεονεκτήματος. Αφενός, επικέντρωσε την προσοχή στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, ενώ κρίσιμος ήταν ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής. Αφετέρου, καθόσον το φορολογικό σύστημα προβλέπει πιστώσεις φόρου των οποίων τα αποτελέσματα μπορούν να κατανεμηθούν σε πλείονες φορολογικές χρήσεις, η ανάλυση έπρεπε να αφορά το μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο χρονικό διάστημα.
- 35 Κατά τρίτον, η FCB φρονεί ότι το επίμαχο εν προκειμένω φορολογικό καθεστώς δεν εμφανίζει καμία ομοιότητα με το φορολογικό καθεστώς που αναλύθηκε με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Κατ' αρχάς, οι επίμαχοι τέσσερις σύλλογοι δεν τυγχάνουν εξαιρέσεως από το κοινό φορολογικό καθεστώς, αλλά υπόκεινται στους συνήθεις κανόνες που ισχύουν για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Εν συνεχεία, από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν προκύπτει ότι το ισχύον για τους τέσσερις αυτούς συλλόγους φορολογικό καθεστώς είναι ευνοϊκότερο. Τέλος, εν προκειμένω, αντικείμενο της διαφοράς δεν είναι το ύψος της ενισχύσεως, αλλά η ίδια η ύπαρξη της ενισχύσεως αυτής.
- 36 Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως, η FCB υποστηρίζει ότι οι υποχρεώσεις αμεροληψίας και επιμέλειας επέβαλλαν στην Επιτροπή να αναλύσει όλα τα αποτελέσματα του επίμαχου μέτρου, περιλαμβανομένων εκείνων που αντισταθμίζουν ή εξουδετερώνουν ενδεχόμενο πλεονέκτημα.
- 37 Πρώτον, η FCB φρονεί ότι η Επιτροπή συγχέει την ύπαρξη πλεονεκτήματος με την ποσοτικοποίηση της ενισχύσεως. Η έννοια του «πλεονεκτήματος» είναι ίδια για τις ατομικές ενισχύσεις και για τα καθεστώτα ενισχύσεων. Το θεμελιώδες κριτήριο έγκειται στα

αποτελέσματα του μέτρου για τον δυνητικό δικαιούχο. Η Επιτροπή δεν έπρεπε, επομένως, να προβεί σε μερική ανάλυση των αποτελεσμάτων μέτρου λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα από τα οποία απορρέει πλεονέκτημα, όπως είναι ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής, όχι, όμως, και τα αποτελέσματα που το αντισταθμίζουν, όπως είναι οι εκπτώσεις. Στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή παρέλειψε, κατά την FCB, να αναλύσει διάφορα γενικά χαρακτηριστικά του επίμαχου καθεστώτος, όπως τις ισχύουσες εκπτώσεις, τον συνήθη χαρακτήρα των εν λόγω εκπτώσεων στη σχετική αγορά ή τη σημασία των φορολογικών πιστώσεων.

- 38 Δεύτερον, η FCB υποστηρίζει ότι η ανάγκη πραγματοποίησής μιας *ex ante* αναλύσεως δεν αποκλείει να λαμβάνονται υπόψη οι εκπτώσεις. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή έχει την εξουσία να ζητεί από το οικείο κράτος μέλος να εκτιμήσει τις επιπτώσεις του μέτρου ή να υπολογίσει τις επιπτώσεις του κατά τις προηγούμενες φορολογικές χρήσεις. Στην περίπτωση μέτρων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή, αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί, θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη ο τρόπος λειτουργίας του καθεστώτος στην πράξη. Εν πάση περιπτώσει, στην επίμαχη απόφαση δεν πραγματοποιήθηκε καμία *ex ante* ανάλυση.
- 39 Τρίτον, η FCB θεωρεί ότι η Επιτροπή, καθόσον υποχρεούται να διεξαγάγει τη διοικητική διαδικασία με επιμέλεια και αμεροληψία, οφείλει να εκτιμήσει με την ίδια ένταση τα στοιχεία που καταδεικνύουν τόσο την ύπαρξη όσο και την ανυπαρξία ενισχύσεως. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν μπορεί να εστιάζει την προσοχή της αποκλειστικώς στα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη ενισχύσεως. Επομένως, οφείλει να λάβει υπόψη τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή, συνεκτιμώντας τις εκπτώσεις που αναδείχθηκαν κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας.
- 40 Τέταρτον, η FCB επισημαίνει ότι η υποχρέωση της Επιτροπής να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος επιβάλλει την ανάλυση όλων των σωρευτικών αποτελεσμάτων του μέτρου για τους δικαιούχους. Δεν αρκεί, συνεπώς, η ανάλυση μόνον του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή. Επιπλέον, δεν είναι πρόσφορη η απόδειξη η οποία βασίζεται αποκλειστικώς στη σύγκριση των ονομαστικών συντελεστών, δεδομένου ότι το φορολογικό καθεστώς αποτελείται από σύνολο κανόνων που περιλαμβάνει επίσης εκπτώσεις, κανόνες υπολογισμού της φορολογικής βάσεως και απαλλαγές. Σε περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, προσκομίζεται στην Επιτροπή ένδειξη από την οποία είναι δυνατόν να προκύψει η ανυπαρξία πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υποχρεούται να συλλέξει τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία υποβάλλοντας σχετικό αίτημα στο οικείο κράτος μέλος.
- 41 Το Βασίλειο της Ισπανίας επισημαίνει, κατά πρώτον, ότι σφάλματα κατά την εκτίμηση του χαρακτήρα κρατικής ενισχύσεως που έχουν φορολογικά μέτρα δύναται να επηρεάσουν τη θεσμική ισορροπία που προβλέπουν οι Συνθήκες, στο μέτρο που το άρθρο 107 ΣΛΕΕ δεν παρέχει στην Επιτροπή αυτόνομη κανονιστική εξουσία στον τομέα της φορολογίας εταιριών. Ο φορολογικός συντελεστής αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του νομικού καθεστώτος που αφορά φορολογική επιβάρυνση, εμπίπτει στη φορολογική αυτονομία και υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Η στερούμενη αυστηρότητας εξέταση εκ μέρους της Επιτροπής θίγει, ως εκ τούτου, τις αρμοδιότητες των κρατών μελών.
- 42 Το Βασίλειο της Ισπανίας φρονεί, κατά δεύτερον, ότι είναι εσφαλμένο να θεωρηθεί ότι απλώς και μόνον η ύπαρξη διαφορετικού φορολογικού συντελεστή συνεπάγεται την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως. Μολονότι ο φορολογικός συντελεστής αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου, δεν αρκεί, εντούτοις, να στηρίζεται η ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως στη διαπίστωση ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, εξεταζόμενο *ex ante*, δύναται να παρέχει ετήσιο πλεονέκτημα απλώς και μόνον λόγω της υπάρξεως χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή, ανεξαρτήτως της εφαρμογής ή μη φορολογικών πιστώσεων. Η υιοθέτηση τέτοιας

προσεγγίσεως θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι οποιαδήποτε απόκλιση του φορολογικού συντελεστή μεταξύ επιχειρήσεων συνεπάγεται την παροχή πλεονεκτήματος, κάτι το οποίο συνιστά σφάλμα. Ένας συνετός νομοθέτης σχεδιάζει ένα φορολογικό μέτρο λαμβάνοντας υπόψη τις συνέπειες που απορρέουν από την εφαρμογή τόσο του φορολογικού συντελεστή όσο και των εκπτώσεων. Ως εκ τούτου, οι εκπτώσεις δεν μπορούν να εκληφθούν ως στοιχείο ανεξάρτητο από τον καθορισμό του συντελεστή φορολογικής επιβαρύνσεως, ούτε ως τυχαίο στοιχείο το οποίο εξαρτάται από εξωγενείς παράγοντες.

- 43 Εν προκειμένω, κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, η ανάλυση της εξελίξεως της φορολογικής εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών στο ισπανικό φορολογικό δίκαιο, κατόπιν των διαφόρων νομοθετικών τροποποιήσεων, καταδεικνύει ότι ο εθνικός νομοθέτης έλαβε υπόψη τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής κατά τον καθορισμό των συντελεστών επιβαρύνσεως. Επομένως, υφίσταται σαφής σχέση μεταξύ του καθορισμού του εφαρμοστέου συντελεστή φορολογικής επιβαρύνσεως και του εφαρμοστέου συντελεστή εκπτώσεως, ως στοιχείων καθοριστικών του ύψους της φορολογικής οφειλής και, ως εκ τούτου, στενά συνδεδεμένων μεταξύ τους. Κατά συνέπεια, ο συντελεστής φορολογικής επιβαρύνσεως δεν μπορούσε να διαχωρισθεί από τις λοιπές συνιστώσες του φορολογικού καθεστώτος, τούτο δε τόσο λόγω της σημασίας της εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, ιδίως στον χώρο του ποδοσφαίρου, όσο και λόγω του επαναλαμβανόμενου χαρακτήρα της εκπτώσεως αυτής.
- 44 Τρίτον, το Βασίλειο της Ισπανίας φρονεί ότι η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, αντιθέτως προς την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, η οποία ήγειρε ζητήματα σχετικά με τον προσδιορισμό ενός πλεονεκτήματος στο πλαίσιο ειδικών φορολογικών μέτρων που έχουν εφαρμογή στην περίπτωση μίας μόνον επιχειρήσεως, η υπό κρίση υπόθεση αφορά κανόνα, συγκεκριμένα δε την υποχρέωση των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων να μετατραπούν σε ΑΑΕ, μη έχοντα φορολογικό σκοπό, ως προς τον οποίο αμφισβητείται η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος.
- 45 Τέταρτον, το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι το επίπεδο του βάρους αποδείξεως που απαιτεί το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν υπερβαίνει εκείνο που απαιτεί το Δικαστήριο με τη νομολογία του, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 54 και 123). Ο επιμελής και αμερόληπτος έλεγχος που οφείλει να διενεργεί η Επιτροπή, ιδίως όσον αφορά την ύπαρξη πραγματικού οικονομικού πλεονεκτήματος, πρέπει να διασφαλίζει ότι, όταν εκδίδει την τελική απόφαση, η Επιτροπή διαθέτει όσο το δυνατόν πιο πλήρη και αξιόπιστα πληροφοριακά στοιχεία για να το πράξει. Τούτο δεν συνέβαινε στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι η Επιτροπή περιορίστηκε να διαπιστώσει την ύπαρξη μειωμένου φορολογικού συντελεστή.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επί του παραδεκτού

- 46 Όσον αφορά το παραδεκτό ορισμένων εκ των στοιχείων και επιχειρημάτων που προέβαλε η Επιτροπή προς στήριξη της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως, το οποίο αμφισβητείται από την FCB λόγω του προβαλλόμενου αλυσιτελούς χαρακτήρα των στοιχείων και επιχειρημάτων αυτών, υπενθυμίζεται ότι από το άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ και από το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι η αίτηση

αναιρέσεως περιορίζεται σε νομικά ζητήματα. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να προβαίνει στη διαπίστωση και εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και να εκτιμά τα αποδεικτικά στοιχεία. Επομένως, η εκτίμηση αυτών των πραγματικών περιστατικών και αποδεικτικών στοιχείων δεν συνιστά, υπό την επιφύλαξη ενδεχόμενης παραμορφώσεώς τους, νομικό ζήτημα υποκείμενο, αυτό καθαυτό, στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2020, Buonotourist κατά Επιτροπής, C-586/18 P, EU:C:2020:152, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 47 Επιπλέον, κατά το άρθρο 170, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, η αίτηση αναιρέσεως δεν μπορεί να μεταβάλει το αντικείμενο της ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου δίκης. Πράγματι, όταν έχει ασκηθεί αναίρεση, η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομικής λύσεως που δόθηκε κατόπιν της εξετάσεως των λόγων που προβλήθηκαν πρωτοδίκως. Συνεπώς, οι διάδικοι δεν επιτρέπεται να προβάλουν για πρώτη φορά ενώπιον του Δικαστηρίου λόγο που δεν προέβαλαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, διότι άλλως θα τους παρέχόταν η δυνατότητα να υποβάλουν στην κρίση του Δικαστηρίου, του οποίου η αρμοδιότητα στις αναιρετικές διαδικασίες είναι περιορισμένη, διαφορά με αντικείμενο ευρύτερο της διαφοράς που εκδίκασε το Γενικό Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, Bayerische Motoren Werke και Freistaat Sachsen κατά Επιτροπής, C-654/17 P, EU:C:2019:634, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εντούτοις, ο αναιρεσείων μπορεί παραδεκτώς να ασκήσει αναίρεση προβάλλοντας, ενώπιον του Δικαστηρίου, λόγους αντλούμενους από την ίδια την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση με τους οποίους αμφισβητείται η νομική της ορθότητα (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2020, ΕΥΕΔ κατά Alba Aguilera κ.λπ., C-427/18 P, EU:C:2020:109, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 48 Κατά πρώτον, στο μέτρο που η FCB προσάπτει στην Επιτροπή ότι υποστήριξε για πρώτη φορά, με τα επιχειρήματα που προβάλλει προς στήριξη του πρώτου σκέλους του μόνου λόγου αναιρέσεως, ότι η έκπτωση λόγω επανεπενδύσεως έκτακτων κερδών αποτελεί παράγοντα τυχαίο και ανεξάρτητο από τον μειωμένο συντελεστή του φόρου επί των εταιριών ο οποίος ισχύει για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 59 και 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίμαχη απόφαση, με το σκεπτικό, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή, η οποία έφερε το βάρος αποδείξεως της υπάρξεως πλεονεκτήματος, δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον, καθόσον δεν είχε διενεργήσει αρκούντως ενδελεχή έρευνα, ότι το επίμαχο μέτρο παρείχε τέτοιο πλεονέκτημα στους δικαιούχους του.
- 49 Ειδικότερα, ιδίως από τις σκέψεις 57 έως 60, 65, 66 και 69 της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, συναφώς, ότι η Επιτροπή δεν είχε λάβει υπόψη, κατά παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και αντιθέτως προς την αρχή της χρηστής διοικήσεως, την ιδιαιτερότητα του τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου λόγω της σημασίας που έχει στον τομέα αυτόν η έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, μολονότι αυτή αποτελεί, κατά το Γενικό Δικαστήριο, αναπόσπαστο συστατικό στοιχείο του φορολογικού καθεστώτος των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δυνάμενο να αντισταθμίσει το πλεονέκτημα λόγω του μειωμένου φορολογικού συντελεστή του οποίου απολαύουν οι οντότητες αυτές.
- 50 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκύπτει ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής αποσκοπούν να αμφισβητήσουν τις διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, όσον αφορά τα στοιχεία τα οποία όφειλε να λάβει υπόψη η αναιρεσείουσα, ειδικότερα δε όσον αφορά την έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών,

προκειμένου να διαπιστωθεί αν με το επίμαχο μέτρο παρέχεται πλεονέκτημα στους δικαιούχους του και, ως εκ τούτου, αν το συγκεκριμένο μέτρο δύναται να εμπίπτει στην έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

- 51 Κατ' αυτόν τον τρόπο, η Επιτροπή εγείρει νομικό ζήτημα με το οποίο αμφισβητεί την ορθότητα της νομικής λύσεως που προέκρινε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Επομένως, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, τα επιχειρήματα που αναπτύσσει η αναιρεσείουσα επί του ζητήματος αυτού είναι παραδεκτά.
- 52 Κατά δεύτερον, καθόσον η FCB προσάπτει στην Επιτροπή ότι υποστηρίζει, με τα επιχειρήματα που αναπτύσσει προς στήριξη του πρώτου σκέλους του μόνου λόγου αναιρέσεως, ότι απέδειξε, με την επίμαχη απόφαση, ότι το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ήταν ευνοϊκότερο του ισχύοντος για τις ΑΑΕ, αρκεί η διαπίστωση ότι, αντιθέτως προς ό,τι διατείνεται η FCB, η Επιτροπή ουδόλως επιδιώκει, με τα επιχειρήματα αυτά, να αμφισβητήσει διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά.
- 53 Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 48 και 49 της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, επί του ζητήματος αν με το επίμαχο μέτρο παρεχόταν πράγματι πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, αλλά απλώς διαπίστωσε ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι δεν είχε εξετάσει αν η έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών εδύνατο να αντισταθμίσει, όσον αφορά την FCB, το όφελος που προέκυπτε από την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή.
- 54 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκύπτει ότι, με τα επιχειρήματα αυτά, η Επιτροπή βάλλει κατά των διαπιστώσεων βάσει των οποίων το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη πλεονεκτήματος εμπίπτοντος στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Σύμφωνα με όσα υπομνήσθηκαν στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, η εξέταση ενός τέτοιου νομικού ζητήματος είναι παραδεκτή κατ' αναίρεση.
- 55 Ως εκ τούτου, είναι παραδεκτή η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως και, ειδικότερα, το πρώτο σκέλος του μόνου λόγου αναιρέσεως, θεωρούμενο στο σύνολό του, το οποίο αφορούν οι προβληθείσες από την FCB αντιρρήσεις.
- 56 Κατά τα λοιπά, καθόσον η FCB αμφισβητεί, πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 και 31 της παρούσας αποφάσεως, το παραδεκτό, αφενός, εγγράφου το οποίο προσκόμισε η Επιτροπή ως παράρτημα του υπομνήματός της απαντήσεως και το οποίο αφορά τις μεταγραφές που πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, η FCB, καθώς και, αφετέρου, ορισμένων ισχυρισμών σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά ή τις διατάξεις του εθνικού δικαίου όσον αφορά την έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, τα επιχειρήματά της θα εξετασθούν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του βασίμου της αιτήσεως αναιρέσεως.

Επί της ουσίας

- 57 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» 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 παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο της. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 58 Όσον αφορά την προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία με το επίμαχο μέτρο πρέπει να παρέχεται πλεονέκτημα στον δικαιούχο του, από πάγια επίσης νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οιαδήποτε μορφή, δύνανται να ευνοήσουν, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικό πλεονέκτημα που δεν θα μπορούσε να αποκομίσει η δικαιούχος επιχείρηση υπό κανονικές συνθήκες της αγοράς (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, σκέψη 39).
- 59 Η έννοια της «ενισχύσεως» είναι, επομένως, ευρύτερη εκείνης της «επιδοτήσεως», δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει μόνον τις θετικές παροχές, όπως είναι οι επιδοτήσεις, τα δάνεια ή η απόκτηση μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεων, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού μιας επιχείρησης και οι οποίες, ως εκ τούτου, χωρίς να αποτελούν επιδοτήσεις εν στενή έννοια, έχουν ίδια φύση και όμοια αποτελέσματα με αυτές (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2015, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, σκέψη 26, και της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, *Επιτροπή κατά Frucosa Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, σκέψη 20).
- 60 Ως εκ τούτου, εθνικά μέτρα με τα οποία παρέχεται φορολογικό πλεονέκτημα και τα οποία, μολοντί δεν συνεπάγονται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγουν τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, δύνανται να προσπορίζουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, συνιστούν κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ.*, C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 21).
- 61 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι η έννοια του όρου «πλεονέκτημα», που είναι σύμφυτη με τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, ανεξαρτήτως της αιτιολογίας που παραθέτει η αρχή που θεσπίζει το μέτρο περί του οποίου πρόκειται. Επομένως, η φύση των σκοπών που επιδιώκονται με τα κρατικά μέτρα και η δικαιολόγησή τους ουδεμία επιρροή ασκούν επί του χαρακτηρισμού τους ως κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν διακρίνει αναλόγως των αιτιών ή των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *France Télécom κατά Επιτροπής*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 62 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην Επιτροπή απόκειται να αποδείξει την ύπαρξη «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, να αποδείξει και ότι πληρούται η προϋπόθεση περί παροχής πλεονεκτήματος στους δικαιούχους. Ειδικότερα, η Επιτροπή οφείλει να προβαίνει σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση των επίμαχων μέτρων, ώστε να έχει στη διάθεσή της, κατά την έκδοση της τελικής αποφάσεως που διαπιστώνει την ύπαρξη και, ενδεχομένως, τον μη συμβατό ή παράνομο χαρακτήρα της ενισχύσεως, τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό αυτόν (πρβλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2018, *Επιτροπή κατά Γαλλίας και IFP Énergies nouvelles*, C-438/16 P, EU:C:2018:737, σκέψη 110 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 63 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου να ελεγχθούν οι διάφορες συνιστώσες μέτρου δυνάμενου να συνεπάγεται «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να συνεκτιμώνται όλα τα νομικά και πραγματικά στοιχεία που αφορούν το μέτρο, μεταξύ των οποίων καταλέγονται τα οφέλη και οι επιβαρύνσεις που αυτό συνεπάγεται (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, Γαλλία κατά Επιτροπής, 47/69, EU:C:1970:60, σκέψη 7) και, ως εκ τούτου, να εκτιμάται το εν λόγω μέτρο στο σύνολό του, λαμβανομένων υπόψη όλων των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών γνωρισμάτων του (πρβλ. 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, σκέψεις 98 και 101, και της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψεις 18, 19 και 24).
- 64 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, κατά την εξέταση της υπάρξεως πλεονεκτήματος βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή υποχρεούται να προβεί σε συνολική εκτίμηση του επίμαχου μέτρου ενισχύσεως, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων και των εξελίξεων που είναι δυνατόν να προβλεφθούν κατά τον χρόνο της λήψεως της αποφάσεως για τη χορήγηση της ενισχύσεως αυτής, λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η εν λόγω ενίσχυση (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015, Electrabel και Dunamenti Erőmű κατά Επιτροπής, C-357/14 P, EU:C:2015:642, σκέψη 104).
- 65 Κατά πάγια, πάντως, νομολογία, στην ειδική περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιορισθεί στη μελέτη των χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος προκειμένου να εκτιμήσει, στην αιτιολογία της αποφάσεως, εάν, λόγω των λεπτομερών όρων εφαρμογής που το καθεστώς αυτό προβλέπει, εξασφαλίζει όφελος στους δικαιούχους σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους και μπορεί να ευνοήσει επιχειρήσεις που μετέχουν στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο. Επομένως, η Επιτροπή, στο πλαίσιο αποφάσεως που αφορά τέτοιο καθεστώς, δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενισχύσεως που χορηγήθηκε σε κάθε κατ' ιδίαν περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού. Μόνο στο στάδιο της αναζητήσεως των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η κατ' ιδίαν κατάσταση κάθε συγκεκριμένης επιχειρήσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63, της 13ης Ιουνίου 2013, HGA κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-630/11 P έως C-633/11 P, EU:C:2013:387, σκέψη 114, και της 29ης Ιουλίου 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, σκέψη 27).
- 66 Ως εκ τούτου, σε περίπτωση τέτοιου καθεστώτος ενισχύσεων, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ της θεσπίσεως του καθεστώτος, αφενός, και της χορηγήσεως ενισχύσεων βάσει του εν λόγω καθεστώτος, αφετέρου (πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 22).
- 67 Το βάσιμο του μόνου λόγου της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως, του οποίου τα δύο σκέλη πρέπει να εξετασθούν από κοινού, θα εκτιμηθεί με γνώμονα τις αρχές αυτές.
- 68 Κατά πρώτον, καθόσον η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι έκρινε, στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η επίμαχη απόφαση έπρεπε να αναλυθεί ως απόφαση που αφορά, ταυτοχρόνως, τόσο καθεστώς ενισχύσεων όσο και ατομικές ενισχύσεις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, «καθεστώς ενισχύσεων» συνιστά κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται

στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεδεμένη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή/και για απροσδιόριστο ποσό.

69. Εν προκειμένω, το επίμαχο μέτρο αφορά «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, δεδομένου ότι οι ειδικές φορολογικές διατάξεις που ισχύουν για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ειδικότερα δε ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής, δύνανται να ωφελήσουν, αποκλειστικώς και μόνον λόγω του μέτρου αυτού, καθέναν από τους επιλέξιμους ποδοσφαιρικούς συλλόγους, οι οποίοι ορίζονται κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, για αόριστο χρονικό διάστημα και για απροσδιόριστο ποσό, τούτο δε χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως και χωρίς οι διατάξεις αυτές να συνδέονται με την υλοποίηση συγκεκριμένου έργου.
70. Συναφώς, παρατηρείται, επίσης, ότι δεν αμφισβητείται ότι τόσο οι φορολογικές διατάξεις που ισχύουν για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όσο και ο εισάγων παρέκκλιση κανόνας που επιτρέπει σε ορισμένους συλλόγους να συνεχίσουν να υπάγονται στο καθεστώς αυτό περιλαμβάνονται σε μέτρο γενικής ισχύος, συγκεκριμένα δε, αφενός, στον νόμο περί φόρου εταιριών και, αφετέρου, στην έβδομη πρόσθετη διάταξη του νόμου 10/1990.
71. Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το γεγονός ότι, με την απόφασή της, η Επιτροπή δεν χαρακτήρισε απλώς το επίμαχο μέτρο ως καθεστώς ενισχύσεων, αλλά αποφάνθηκε επίσης, στην αιτιολογία και στο διατακτικό της εν λόγω αποφάσεως, επί των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν ατομικά στους τέσσερις δικαιούχους συλλόγους, οι οποίοι κατονομάζονται, επισημαίνοντας ότι οι ενισχύσεις αυτές έπρεπε να θεωρηθούν παράνομες και μη συμβατές με την εσωτερική αγορά.
72. Βεβαίως, δυνάμει του άρθρου 1, στοιχείο ε', του κανονισμού 2015/1589 η έννοια της «μεμονωμένης ενισχύσεως» καταλαμβάνει, πλέον των ενισχύσεων οι οποίες δεν χορηγούνται βάσει καθεστώτος ενισχύσεων, και τις ενισχύσεις εκείνες οι οποίες χορηγούνται βάσει καθεστώτος ενισχύσεων, αλλά πρέπει να κοινοποιηθούν.
73. Εντούτοις, η περίπτωση αυτή στερείται σημασίας για τον καθορισμό του εύρους των υποχρεώσεων που υπέχει η Επιτροπή όσον αφορά την απόδειξη της υπάρξεως, εν προκειμένω, πλεονεκτήματος, κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
74. Πράγματι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 66 της παρούσας αποφάσεως, στην περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ της θεσπίσεως του καθεστώτος και των ενισχύσεων που χορηγούνται βάσει αυτού. Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, όμως, ότι ατομικά μέτρα τα οποία απλώς θέτουν σε εφαρμογή καθεστώς ενισχύσεων το οποίο, ως τέτοιο, θα έπρεπε να κοινοποιηθεί στην Επιτροπή από το οικείο κράτος μέλος, συνιστούν απλά μέτρα εκτελέσεως του γενικού καθεστώτος, τα οποία δεν απαιτείται, κατ' αρχήν, να κοινοποιούνται στο εν λόγω θεσμικό όργανο (πρβλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-47/91, EU:C:1994:358, σκέψη 21).
75. Ως εκ τούτου, απλώς και μόνον το ότι, εν προκειμένω, χορηγήθηκαν ατομικώς ενισχύσεις στους συλλόγους βάσει του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων δεν μπορεί, δεδομένου ότι η χορήγηση αυτή αποτελεί απλώς συνέπεια της αυτόματης εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος ενισχύσεων, να ασκεί επιρροή στον έλεγχο τον οποίο οφείλει να διενεργήσει η Επιτροπή, με γνώμονα το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όσον αφορά την απόδειξη της υπάρξεως πλεονεκτήματος.

- 76 Επομένως, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος, η Επιτροπή όφειλε να εξετάσει αποκλειστικώς, στην επίμαχη απόφαση, το «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, το οποίο θεσπίστηκε με το επίμαχο μέτρο, και όχι τις «μεμονωμένες ενισχύσεις», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο ε', του κανονισμού, οι οποίες χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος αυτού.
- 77 Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας, στη σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η επίμαχη απόφαση έπρεπε να θεωρηθεί απόφαση που αφορά τόσο καθεστώς ενισχύσεων όσο και ατομικές ενισχύσεις.
- 78 Οι επιπτώσεις, πάντως, αυτής της πλάνης περί το δίκαιο στη νομιμότητα της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως εξαρτώνται από την έκβαση της εξετάσεως των λοιπών αιτιάσεων που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως.
- 79 Κατά δεύτερον, καθόσον η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο, κατ' ουσίαν, ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση της σχέσεως που υφίσταται μεταξύ των ευνοϊκών στοιχείων, όπως είναι ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής, και των δυσμενών στοιχείων, όπως είναι ο χαμηλότερος συντελεστής εκπτώσεως, ενός καθεστώτος ενισχύσεων όπως το επίμαχο μέτρο, προκειμένου να διαπιστωθεί αν βάσει του καθεστώτος αυτού παρέχεται στους δικαιούχους πλεονέκτημα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, υπενθυμίζεται ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, ειδικότερα με τις σκέψεις 47, 48 και 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή, για να αποφανθεί ότι υφίσταται τέτοιο πλεονέκτημα, όφειλε να εκτιμήσει συνολικά το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις ευνοϊκές όσο και τις δυσμενείς συνέπειες που είχε το καθεστώς αυτό για τους δικαιούχους του.
- 80 Συνακόλουθα, στις σκέψεις 53 και 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το επίμαχο μέτρο εδύνατο να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, περιάγοντάς τους σε ευνοϊκότερη θέση από εκείνη στην οποία θα βρίσκονταν αν έπρεπε να λειτουργούν υπό τη μορφή ΑΑΕ, απαιτούνταν να εξετασθούν οι διάφορες συνιστώσες του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στο σύνολό τους, στο μέτρο που οι συνιστώσες αυτές αποτελούν αδιαίρετο σύνολο.
- 81 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, στη σκέψη 55 της εν λόγω αποφάσεως, ότι η Επιτροπή ορθώς επισήμανε ότι, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, μεταξύ των ετών 1990 και 2015, στους συλλόγους που ήταν επιλέξιμοι για το επίμαχο μέτρο εφαρμόστηκε μειωμένος ονομαστικός συντελεστής φορολογήσεως σε σχέση με τους συλλόγους που λειτουργούσαν υπό τη μορφή ΑΑΕ.
- 82 Ωστόσο, στις σκέψεις 56, 59, 65, 66 και 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, κατά την ανάλυση του φορολογικού καθεστώτος των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στο σύνολό του, η εξέταση του πλεονεκτήματος που απορρέει από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή δεν ήταν δυνατόν να διαχωρισθεί από την εξέταση των λοιπών συνιστωσών του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος και, ειδικότερα, από την εξέταση της φορολογικής εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών. Από τα στοιχεία, όμως, τα οποία προσκόμισε άλλος σύλλογος δικαιούχος του επίμαχου μέτρου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Επιτροπής και τα οποία παρατίθενται στη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, προέκυπτε ότι το ανώτατο ποσοστό των κερδών που

μπορούσε να εκπέσει ήταν μικρότερο, για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, από εκείνο που ίσχυε για τις ΑΑΕ και ότι το γεγονός αυτό είχε ιδιαίτερη σημασία στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου.

- 83 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Γενικό Δικαστήριο αποφάνθηκε, στις σκέψεις 58 έως 60 και 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, απλώς και μόνον διαπιστώνοντας, στην αιτιολογική σκέψη 68 της επίμαχης αποφάσεως, αφενός, ότι δεν αποδείχθηκε ότι η έκπτωση αυτή «[ήταν], κατ' αρχήν και μακροπρόθεσμα περισσότερο ευνοϊκ[ή]» και, αφετέρου, ότι η έκπτωση αυτή χορηγούνταν «μόνο υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συνεχή εφαρμογή», η Επιτροπή, η οποία έφερε το βάρος αποδείξεως της υπάρξεως πλεονεκτήματος, δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι μπορούσε να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο οι μικρότερες δυνατότητες φορολογικής εκπτώσεως να αντισταθμίζουν το πλεονέκτημα λόγω του μειωμένου φορολογικού συντελεστή, μολονότι είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από το Βασίλειο της Ισπανίας κάθε κρίσιμο σχετικώς πληροφοριακό στοιχείο.
- 84 Ο συλλογισμός αυτός ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.
- 85 Βεβαίως, όπως ορθώς έκρινε, κατ' ουσίαν, το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 47, 48, 53, 54 και 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, δεδομένου ότι πρόκειται για καθεστώς ενισχύσεων, η Επιτροπή, μολονότι δύναται, για να διακριβώσει αν το επίμαχο καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, να περιορισθεί στη μελέτη των γενικών χαρακτηριστικών του καθεστώτος, χωρίς να υποχρεούται να εξετάσει κάθε ατομική περίπτωση εφαρμογής του, οφείλει εντούτοις, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 63 έως 65 της παρούσας αποφάσεως, να προβεί σε συνολική εκτίμηση του εν λόγω καθεστώτος, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις συνιστώσες που αποτελούν τα ειδικά χαρακτηριστικά του, τόσο τις ευνοϊκές για τους δικαιούχους του όσο και τις δυσμενείς για αυτούς.
- 86 Εντούτοις, δεδομένου ότι, στην περίπτωση τέτοιου καθεστώτος ενισχύσεων, η εξέταση στην οποία οφείλει να προβεί η Επιτροπή βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αφορά αποκλειστικώς, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 66 και 68 έως 77 της παρούσας αποφάσεως, το καθεστώς και όχι τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν μεταγενέστερα βάσει αυτού, το ζήτημα αν το εν λόγω καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του δεν μπορεί να εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση των τελευταίων κατά τον χρόνο της μεταγενέστερης χορηγήσεως των ενισχύσεων αυτών, αλλά πρέπει οπωσδήποτε να εκτιμάται, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 76 των προτάσεών του, με γνώμονα τον χρόνο θεσπίσεως του επίμαχου καθεστώτος, βάσει αναλύσεως *ex ante* (πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 22).
- 87 Επομένως, σε περίπτωση κατά την οποία το φορολογικό καθεστώς ενισχύσεων έχει εφαρμογή σε ετήσια ή περιοδική βάση, η Επιτροπή οφείλει απλώς να αποδείξει, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 58 έως 60 και 64 της παρούσας αποφάσεως, ότι το εν λόγω καθεστώς ενισχύσεων δύναται να ευνοήσει τους δικαιούχους του, διακριβώνοντας ότι το συγκεκριμένο καθεστώς, θεωρούμενο συνολικώς, δύναται, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του, να έχει ως αποτέλεσμα, κατά τον χρόνο θεσπίσεώς του, χαμηλότερη φορολόγηση σε σχέση με εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού καθεστώτος, χωρίς να έχει σημασία αν, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών αυτών, το συγκεκριμένο θεσμικό όργανο αδυνατεί να προσδιορίσει, εκ των προτέρων και για κάθε φορολογική χρήση, το ακριβές ύψος της σχετικής με το καθεστώς αυτό φορολογήσεως (πρβλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής, C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψεις 19 και 24).

- 88 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στη σκέψη 65 της παρούσας αποφάσεως, η Επιτροπή υποχρεούται να εξετάσει κατά το στάδιο της ενδεχόμενης ανακτήσεως της ενισχύσεως που χορηγήθηκε βάσει του εν λόγω καθεστώτος ενισχύσεων το ζήτημα αν το εν λόγω καθεστώς όντως παρέσχε πλεονέκτημα στους μεμονωμένους δικαιούχους του, δεδομένου ότι για την ανάκτηση αυτή απαιτείται να προσδιορισθεί το ακριβές ποσό της ενισχύσεως που καρπώθηκαν πράγματι οι συγκεκριμένοι δικαιούχοι κατά τη διάρκεια κάθε φορολογικής χρήσεως.
- 89 Ως εκ τούτου, η αδυναμία προσδιορισμού, κατά τον χρόνο θεσπίσεως καθεστώτος ενισχύσεων, ενός τέτοιου ποσού δεν μπορεί να κωλύει την Επιτροπή να διαπιστώσει ότι το καθεστώς αυτό εδύνατο, ήδη από το στάδιο αυτό, να παράσχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους και δεν μπορεί, συνακόλουθα, να απαλλάξει το οικείο κράτος μέλος από την υποχρέωση κοινοποίησεως ενός τέτοιου καθεστώτος βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.
- 90 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι η υποχρέωση κοινοποίησεως η οποία επιβάλλεται με τη διάταξη αυτή συνιστά ένα εκ των θεμελιωδών στοιχείων του συστήματος ελέγχου που καθιέρωσε η Συνθήκη ΛΕΕ στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, αφενός, να κοινοποιούν στην Επιτροπή οιοδήποτε μέτρο έχει ως σκοπό τη θέσπιση ή τροποποίηση ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και, αφετέρου, συμφώνως προς το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, να μη θέτουν σε εφαρμογή τέτοιο μέτρο ενόσω εκκρεμεί η έκδοση, εκ μέρους του εν λόγω θεσμικού οργάνου, τελικής αποφάσεως σχετικά με το μέτρο αυτό (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 91 Επομένως, η εν λόγω υποχρέωση κοινοποίησεως είναι ουσιώδης, προκειμένου να παρασχεθεί στην Επιτροπή η δυνατότητα να ασκήσει πλήρως την αποστολή ελέγχου που της έχει ανατεθεί με τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων και, ειδικότερα, να εκτιμήσει, κατά την άσκηση της αποκλειστικής αρμοδιότητας που διαθέτει συναφώς, υπό τον έλεγχο των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης, τη συμβατότητα μέτρων ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά, βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, *Bayerische Motoren Werke και Freistaat Sachsen κατά Επιτροπής*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, σκέψεις 79 και 146).
- 92 Ο έλεγχος που διενεργεί η Επιτροπή όσον αφορά τις προϋποθέσεις περί της υπάρξεως κρατικής ενισχύσεως εμπίπτουσας στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν πρέπει, επομένως, να ευνοεί τα κράτη μέλη που καταβάλλουν ενισχύσεις κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, εις βάρος εκείνων τα οποία, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, κοινοποιούν τις ενισχύσεις κατά το στάδιο του σχεδιασμού τους και δεν τις θέτουν σε εφαρμογή μέχρι να εκδοθεί η τελική απόφαση εκ μέρους του εν λόγω θεσμικού οργάνου [πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, *Ιταλία κατά Επιτροπής*, C-298/00 P, EU:C:2004:240, σκέψη 49, και της 1ης Ιουνίου 2006, *P & O European Ferries (Vizcaya) και Diputación Foral de Vizcaya κατά Επιτροπής*, C-442/03 P και C-471/03 P, EU:C:2006:356, σκέψη 110].
- 93 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 83 των προτάσεών του, τα κράτη μέλη που θεσπίζουν καθεστώτα ενισχύσεων κατά παράβαση της υποχρέωσης που υπέχουν από το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ θα ευνοούνταν, ωστόσο, σε σχέση με εκείνα που συμμορφώνονται προς την υποχρέωση αυτή, εάν η Επιτροπή όφειλε, προκειμένου να εκτιμήσει την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων, να διακριβώσει, βάσει στοιχείων που συνελέγησαν μετά τη θέσπιση του καθεστώτος αυτού, αν το πλεονέκτημα υλοποιήθηκε πράγματι κατά τη διάρκεια όλων των μεταγενέστερων φορολογικών χρήσεων, κατ' εφαρμογήν του επίμαχου καθεστώτος, ή

αν τα πλεονεκτήματα που υλοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια ορισμένων φορολογικών χρήσεων αντισταθμίσθηκαν από τα μειονεκτήματα τα οποία διαπιστώθηκαν κατά τη διάρκεια άλλων φορολογικών χρήσεων.

94. Εν προκειμένω, όμως, δεν αμφισβητείται ότι, όπως διαπίστωσε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 55 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως στο πλαίσιο της εκ μέρους του κυριαρχικής εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών, η οποία υπομνήσθηκε στη σκέψη 81 της παρούσας αποφάσεως, ήδη κατά τον χρόνο θεσπίσεώς του, το καθεστώς ενισχύσεων που απέρρεε από το επίμαχο μέτρο, καθόσον παρείχε σε ορισμένους επιλέξιμους για το καθεστώς αυτό συλλόγους, μεταξύ των οποίων καταλεγόταν η FCB, την ευχέρεια να συνεχίσουν να λειτουργούν, κατά παρέκκλιση, ως οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τους έδωσε τη δυνατότητα να επωφεληθούν μειωμένου φορολογικού συντελεστή σε σχέση με εκείνον που ίσχυε για τους συλλόγους που λειτουργούν ως ΑΑΕ.
95. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων εδύνατο, ήδη από τον χρόνο θεσπίσεώς του, να ευνοήσει τους συλλόγους που λειτουργούν ως οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε σχέση με τους συλλόγους που λειτουργούν ως ΑΑΕ, παρέχοντάς τους, επομένως, πλεονέκτημα δυνάμενο να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
96. Βεβαίως, δεν αμφισβητείται επίσης ότι, ήδη από το ίδιο χρονικό σημείο, το εν λόγω καθεστώς προέβλεπε χαμηλότερο συντελεστή εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών από εκείνον που ίσχυε για τις ΑΑΕ.
97. Εντούτοις, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 86 έως 93 της παρούσας αποφάσεως, η περίπτωση αυτή δεν δύναται να κλονίσει το συμπέρασμα ότι το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων παρείχε, ήδη από τον χρόνο θεσπίσεώς του, πλεονέκτημα στους δικαιούχους του.
98. Πράγματι, δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση θα ευνοούνταν τα καθεστώτα ενισχύσεων που τίθενται σε εφαρμογή κατά παράβαση της υποχρέωσης που επιβάλλεται βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, η εξέταση, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, των συνεπειών της επίμαχης εκπτώσεως, η οποία δεν αμφισβητείται ότι εξαρτάται από τη μεταγενέστερη επέλευση τυχαίων και μεταβλητών περιστάσεων, επί του μειωμένου φορολογικού συντελεστή που προβλέπεται από το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων και, ειδικότερα, η εκτίμηση κατά πόσον ο μειωμένος αυτός συντελεστής εξουδετερώνεται από την εν λόγω έκπτωση, δεν μπορούν, στην περίπτωση φορολογικού καθεστώτος ενισχύσεων όπως το επίμαχο εν προκειμένω, που εφαρμόζεται σε ετήσια βάση, να πραγματοποιούνται κατά τον χρόνο θεσπίσεως του εν λόγω καθεστώτος, καθόσον οι συνέπειες αυτές δύναται να επέλθουν μόνον κατά το πέρας καθεμίας από τις μεταγενέστερες φορολογικές χρήσεις.
99. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 112 και 113 των προτάσεών του, σε περίπτωση κατά την οποία, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων προορίζεται να ισχύει επ' αόριστον, με αποτέλεσμα, λαμβανομένων υπόψη των ενδεχόμενων δυνατοτήτων χρονικής μεταθέσεως υπό τη μορφή πιστώσεως φόρου, τις οποίες τόνισαν η FCB και το Βασίλειο της Ισπανίας, να μην μπορεί ποτέ να αποκλεισθεί εντελώς, όπως εξάλλου υπογράμμισε το ίδιο το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το ενδεχόμενο η εν λόγω έκπτωση να επιφέρει, με την πάροδο του χρόνου, εξομάλυνση των αποτελεσμάτων του επίμαχου μέτρου δυνάμενη να αντισταθμίσει, σε κάποιο χρονικό σημείο, τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Επομένως,

μόνον όταν τέτοιο καθεστώς παύσει οριστικά να ισχύει, εφόσον επέλθει τέτοια παύση, θα είναι δυνατό να καθορισθεί οριστικά αν η έκπτωση αυτή πράγματι εξουδετέρωσε την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή.

- 100 Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή, αντιθέτως προς ό,τι επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 65, 66 και 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το ότι η έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών έχει ιδιαίτερη σημασία στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, όπως επισήμανε και η FCB κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, λαμβανομένης υπόψη, ιδίως, της πρακτικής των μεταγραφών ποδοσφαιριστών. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η περίπτωση αυτή ουδόλως δύναται να μεταβάλει τις προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2006, Meca-Medina και Majcen κατά Επιτροπής, C-519/04 P, EU:C:2006:492, σκέψη 28).
- 101 Ως εκ τούτου, προκειμένου να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον ότι το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων παρέχει στους δικαιούχους πλεονέκτημα εμπίπτον στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη να εξετάσει, στην επίμαχη απόφαση, τις συνέπειες της εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών ούτε τις συνέπειες των δυνατοτήτων χρονικής μεταθέσεως υπό τη μορφή πιστώσεως φόρου και, ειδικότερα, το ζήτημα αν οι εν λόγω έκπτωση ή δυνατότητες εξουδετερώνουν το πλεονέκτημα που απορρέει από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Το ενδεχόμενο τέτοιας εξουδετερώσεως δεν μπορεί να συνεπάγεται ότι η Επιτροπή δεν μπορούσε να διαπιστώσει την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων, ούτε, εξάλλου, ότι δεν μπορούσε να διατάξει την ανάκτηση των ατομικών ενισχύσεων στο μέτρο που οι ενισχύσεις αυτές χορηγήθηκαν σε δικαιούχους συλλόγους βάσει του εν λόγω καθεστώτος για συγκεκριμένες φορολογικές χρήσεις, ήδη από την έκδοση της επίμαχης αποφάσεως. Πράγματι, η Επιτροπή οφείλει να λάβει υπόψη τις συνέπειες αυτές ακριβώς κατά το στάδιο της ενδεχόμενης ανακτήσεως της ενισχύσεως που χορηγήθηκε βάσει του συγκεκριμένου καθεστώτος ενισχύσεων, όταν πρέπει να προσδιορίσει το ακριβές ποσό της ενισχύσεως που καρπώθηκε πράγματι ο δικαιούχος.
- 102 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι το Γενικό Δικαστήριο, κρίνοντας, στις σκέψεις 59 και 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή ήταν υποχρεωμένη να προβεί σε μια τέτοια εξέταση, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, χωρίς να απαιτείται, συναφώς, να ληφθούν υπόψη το έγγραφο που προσκόμισε η Επιτροπή ως παράρτημα του υπομνήματός της απαντήσεως σχετικά με τις μεταγραφές, μεταξύ άλλων, της FCB ούτε τα στοιχεία που προσκόμισε σχετικά με το περιεχόμενο της επίμαχης αποφάσεως ή ορισμένα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις του εθνικού δικαίου όσον αφορά την έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών, των οποίων το παραδεκτό αμφισβητεί η FCB.
- 103 Η πλάνη αυτή περί το δίκαιο οδήγησε το Γενικό Δικαστήριο να υποπέσει και σε άλλη πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον προσάπτει στην Επιτροπή, στη σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν ζήτησε από το Βασίλειο της Ισπανίας τα κρίσιμα πληροφοριακά στοιχεία που καθιστούν δυνατή την εκτίμηση των συνεπειών αυτών.
- 104 Εξάλλου, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε επίσης σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας, στις σκέψεις 72 έως 75 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι διαφορές μεταξύ του καθεστώτος ενισχύσεων που απορρέει από το επίμαχο μέτρο και του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811), εμπόδιζαν την εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση των διαπιστώσεων στις οποίες προέβη το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, με τις σκέψεις 19 έως 24 της αποφάσεως εκείνης. Πράγματι, πέραν των διαφορών

ως προς τα πραγματικά περιστατικά που δεν ασκούν επιρροή για την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η συγκεκριμένη απόφαση, όπως προκύπτει, ειδικότερα, από τις σκέψεις 86 και 87 της παρούσας αποφάσεως, αφορούσε επίσης καθεστώς ενισχύσεων το οποίο, ήδη από τον χρόνο θεσπίσεώς του, παρείχε πλεονέκτημα στον δικαιούχο του, εφαρμόζοντας στην περίπτωση του μειωμένο φορολογικό συντελεστή, έστω και αν η Επιτροπή δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσει εκ των προτέρων και για κάθε φορολογικό χρήση το ακριβές ύψος του φόρου που αντιστοιχούσε σε αυτήν.

- 105 Οι διαπιστώσεις αυτές ουδόλως μπορούν να κλονισθούν από τα επιχειρήματα που ανέπτυξε το Βασίλειο της Ισπανίας, τόσο με τα υπομνήματά του όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, περί φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και, μεταξύ άλλων, τους κανόνες που θεσπίζονται με τη Συνθήκη ΛΕΕ σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις (πρβλ. απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψεις 25, 29 και 36). Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, από τη λήψη μέτρων δυνάμενων να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις μη συμβατές με την εσωτερική αγορά, κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.
- 106 Για όλους αυτούς τους λόγους, πρέπει να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση καθόσον δέχεται τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως που προβλήθηκε πρωτοδίκως και ακυρώνει, κατά συνέπεια, την επίμαχη απόφαση.

Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

- 107 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το Δικαστήριο δύναται, σε περίπτωση αναιρέσεως της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση.
- 108 Εν προκειμένω, λαμβανομένου υπόψη ιδίως του ότι η προσφυγή ακυρώσεως που άσκησε η FCB στην υπόθεση T-865/16 στηρίζεται σε λόγους οι οποίοι αποτέλεσαν το αντικείμενο κατ' αντιμωλία συζητήσεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και των οποίων η εξέταση δεν απαιτεί τη λήψη κανενός συμπληρωματικού μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας ή τη διεξαγωγή αποδείξεων, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσφυγή αυτή είναι ώριμη προς εκδίκαση και ότι πρέπει να αποφανθεί το ίδιο οριστικώς επ' αυτής (βλ. κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2020, Επιτροπή και Συμβούλιο κατά *Carreras Sequeros* κ.λπ., C-119/19 P και C-126/19 P, EU:C:2020:676, σκέψη 130), εντός των ορίων της διαφοράς την οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2008, *Chronopost* και *La Poste* κατά *UFEX* κ.λπ., C-341/06 P και C-342/06 P, EU:C:2008:375, σκέψη 134).
- 109 Η συγκεκριμένη προσφυγή στηρίζεται σε πέντε λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι παρατίθενται στη σκέψη 8 της παρούσας αποφάσεως. Δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον πρώτο από τους λόγους αυτούς, χωρίς η FCB ή το Βασίλειο της Ισπανίας να αμφισβητήσουν, στο πλαίσιο ανταναιρέσεως, την ορθότητα του συγκεκριμένου κεφαλαίου της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η εκ μέρους του Δικαστηρίου αναίρεση της αποφάσεως αυτής δεν τη θίγει κατά το

μέρος που το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον συγκεκριμένο λόγο ακυρώσεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Ιουλίου 2008, Chronopost και La Poste κατά UFEX κ.λπ., C-341/06 P και C-342/06 P, EU:C:2008:375, σκέψη 138).

- 110 Πράγματι, το άρθρο 178, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας ορίζει ότι τα αιτήματα της ανταναιρέσεως έχουν ως αντικείμενο την ολική ή μερική αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, χωρίς να περιορίζει το περιεχόμενο των αιτημάτων αυτών στην απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου όπως αυτή περιλαμβάνεται στο διατακτικό της εν λόγω αποφάσεως, αντιθέτως προς το άρθρο 169 παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο αφορά τα αιτήματα της αιτήσεως αναίρέσεως. Επομένως, εν προκειμένω, η FCB και το Βασίλειο της Ισπανίας θα μπορούσαν να ασκήσουν αντανάιρεση βάλλοντας κατά της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου απορρίψεως του πρώτου λόγου ακυρώσεως που προβλήθηκε πρωτοδίκως. Ελλείψει τέτοιας ανταναιρέσεως, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιβάλλεται ισχύ δεδικασμένου κατά το μέρος που το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον πρώτο λόγο ακυρώσεως ο οποίος προβλήθηκε πρωτοδίκως.
- 111 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξετασθούν μόνον οι λοιποί τέσσερις λόγοι ακυρώσεως που προέβαλε πρωτοδίκως η FCB.

Επί του δευτέρου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως κατά την εξέταση της υπάρξεως του εν λόγω πλεονεκτήματος

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 112 Η FCB, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, προσάπτει στην Επιτροπή ότι έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο της παρείχε πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή προέβη σε τυπική σύγκριση των φορολογικών συντελεστών που ίσχυαν, αντιστοίχως, για τις ανώνυμες εταιρίες και για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χωρίς ωστόσο να εξετάσει το περιεχόμενο των φορολογικών εκπτώσεων τις οποίες δικαιούνταν οι μεν και οι δε. Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, η Επιτροπή δεν ήλεγξε αν, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, ο πραγματικός συντελεστής φορολογίας των τεσσάρων ενδιαφερομένων ποδοσφαιρικών συλλόγων τούς παρείχε πλεονέκτημα. Η συγκριτική εξέταση των σωρευτικών αποτελεσμάτων του φορολογικού συντελεστή και των εκπτώσεων που εφαρμόζονται θα καταδείκνυε, όμως, ότι το επίμαχο καθεστώς είχε για την FCB αποτέλεσμα λιγότερο ευνοϊκό απ' ό,τι το καθεστώς που ίσχυε για τις ΑΑΕ. Επομένως, η Επιτροπή παρέβη την υποχρέωση που υπέχει να προβαίνει σε πλήρη και αμερόληπτη ανάλυση όλων των κρίσιμων στοιχείων του φακέλου της υποθέσεως. Ως εκ τούτου, παρέβη επίσης το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον δεν υφίστατο στρέβλωση του ανταγωνισμού, και παραβίασε το τεκμήριο αθωότητας.
- 113 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των ανωτέρω επιχειρημάτων.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 114 Αρκεί, συναφώς, η διαπίστωση ότι, για τους λόγους που εκτίθενται, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 79 έως 106 της παρούσας αποφάσεως, η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη, προκειμένου να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον ότι το απορρέον από το επίμαχο μέτρο καθεστώς ενισχύσεων παρέχει στους δικαιούχους του πλεονέκτημα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να εξετάσει, με την επίμαχη απόφαση, τις συνέπειες της εκπτώσεως για επανεπένδυση έκτακτων κερδών και, ειδικότερα, το ζήτημα αν αυτή εξουδετερώνει το πλεονέκτημα που απορρέει από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν όφειλε, για την έκδοση της αποφάσεως αυτής, να ζητήσει από το Βασίλειο της Ισπανίας την προσκόμιση κρίσιμων στοιχείων που να καθιστούν δυνατή μια τέτοια εκτίμηση.
- 115 Επομένως, ορθώς η Επιτροπή έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 68 της εν λόγω αποφάσεως, ότι η έκπτωση για επανεπένδυση έκτακτων κερδών η οποία ισχύει για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να κριθεί αν το επίμαχο μέτρο παρείχε πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, για τον λόγο ότι η έκπτωση αυτή, δεδομένου ότι χορηγείται μόνον υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις που δεν πληρούνται πάντοτε, δεν μπορούσε να εξουδετερώνει κατά σύστημα, για κάθε φορολογική χρήση, το πλεονέκτημα που παρέχει ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής. Όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 95 της ίδιας αποφάσεως, οι ενδεχόμενες συνέπειες της εν λόγω εκπτώσεως θα πρέπει, αντιθέτως, να λαμβάνονται υπόψη, κατά περίπτωση, στο πλαίσιο της διαδικασίας ανακτήσεως, προκειμένου να καθορισθεί, για κάθε φορολογική χρήση, το ακριβές ποσό της προς ανάκτηση ενισχύσεως.
- 116 Όσον αφορά τους ισχυρισμούς της FCB περί μη στρεβλώσεως του ανταγωνισμού και περί παραβιάσεως του τεκμηρίου αθωότητας, τους οποίους μνημονεύει το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 39 και 40 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, διαπιστώνεται ότι δεν στηρίζονται σε καμία αυτοτελή εκτίμηση, αλλά ταυτίζονται πλήρως με τα λοιπά επιχειρήματα που προβλήθηκαν προς στήριξη του δευτέρου λόγου ακυρώσεως με σκοπό να αποδειχθεί, αντιστοίχως, πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως. Επομένως, οι ισχυρισμοί αυτοί πρέπει να απορριφθούν για τους ίδιους λόγους.
- 117 Ως εκ τούτου, ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επί του τρίτου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της ασφάλειας δικαίου

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 118 Η FCB υποστηρίζει ότι η Επιτροπή παραβίασε, με την επίμαχη απόφαση, την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον διέταξε την ανάκτηση της επίμαχης ενισχύσεως. Συγκεκριμένα, η FCB μπορούσε να επικαλεσθεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως προς τη νομιμότητα του επίμαχου γενικού φορολογικού καθεστώτος, από το πεδίο εφαρμογής του οποίου, άλλωστε, δεν μπορούσε να εξαιρεθεί ο σύλλογος αυτός, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των ενεργειών των ισπανικών φορολογικών αρχών, οι οποίες, κατά τους διαφόρους ελέγχους που διενήργησαν κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο η Επιτροπή διεξήγαγε τη διαδικασία βάσει των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ, εξακολουθούσαν να εφαρμόζουν στην περίπτωση της FCB το φορολογικό

καθεστώς που ίσχυε για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, αφετέρου, της προδήλως υπέρμετρης χρονικής διάρκειας της διαδικασίας αυτής, δεδομένου ότι παρήλθαν τέσσερα και πλέον έτη μεταξύ της παραλαβής της καταγγελίας και της κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας και απαιτήθηκαν, επιπλέον, περισσότεροι από 30 μήνες για την έκδοση της επίμαχης αποφάσεως. Πρέπει, εξάλλου, κατά την FCB, να ληφθεί υπόψη ο εξαιρετικός χαρακτήρας της εν λόγω διαδικασίας, η οποία κινήθηκε μόνον κατόπιν παρεμβάσεως του Ευρωπαϊού Διαμεσολαβητή.

119 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

120 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, λαμβανομένου υπόψη του επιτακτικού χαρακτήρα του ελέγχου που διενεργεί η Επιτροπή επί των κρατικών ενισχύσεων δυνάμει του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, αφενός, η εμπιστοσύνη των επιχειρήσεων δικαιούχων της ενισχύσεως όσον αφορά τη νομιμότητα αυτής δικαιολογείται, κατ' αρχήν, μόνον αν η ενίσχυση χορηγήθηκε τηρουμένης της προβλεπόμενης από το άρθρο αυτό διαδικασίας και, αφετέρου, ένας επιμελής επιχειρηματίας πρέπει, υπό κανονικές συνθήκες, να είναι σε θέση να βεβαιωθεί ότι τηρήθηκε η εν λόγω διαδικασία. Ειδικότερα, σε περίπτωση κατά την οποία η ενίσχυση καταβλήθηκε χωρίς να κοινοποιηθεί προηγουμένως στην Επιτροπή, οπότε είναι παράνομη βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, ο αποδέκτης της ενισχύσεως δεν μπορεί, κατά τον χρόνο αυτόν, να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στη νομιμότητα της χορηγήσεως της συγκεκριμένης ενισχύσεως (αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 98, και της 29ης Ιουλίου 2019, *Bayerische Motoren Werke και Freistaat Sachsen κατά Επιτροπής*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, σκέψη 145). Τούτο ισχύει τόσο στις περιπτώσεις ατομικών ενισχύσεων όσο και σε εκείνες ενισχύσεων που χορηγούνται στο πλαίσιο καθεστώτος ενισχύσεων (απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, *Nelson Antunes da Cunha*, C-627/18, EU:C:2020:321, σκέψη 46).

121 Ως εκ τούτου, ελλείψει, εν προκειμένω, κοινοποιήσεως του επίμαχου μέτρου από το Βασίλειο της Ισπανίας βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, η FCB δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να επικαλεσθεί παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

122 Ειδικότερα, χωρίς να απαιτείται να αποφανθεί το Δικαστήριο επί της προβαλλομένης υπέρμετρης χρονικής διάρκειας της διαδικασίας, πρέπει να επισημανθεί ότι, καθόσον το κράτος μέλος αυτό δεν παρέσχε στην Επιτροπή τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συγκεκριμένο μέτρο υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, από τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής δεν μπορεί να συναχθεί καμία ένδειξη ως προς τον σύμφωνο με τη συγκεκριμένη διάταξη χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου.

123 Τέλος, όσον αφορά την προβαλλόμενη παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, διαπιστώνεται ότι, μολονότι η FCB επικαλείται τυπικώς παραβίαση της αρχής αυτής στον τίτλο του τρίτου λόγου ακυρώσεως, εντούτοις δεν προβάλλει κανένα αυτοτελές επιχείρημα δυνάμενο να καταδείξει τέτοια παραβίαση.

124 Ως εκ τούτου, ο τρίτος λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επί του τετάρτου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη το ότι το επίμαχο μέτρο δικαιολογούνταν από την εσωτερική λογική του φορολογικού συστήματος

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 125 Η FCB, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηρίζει ότι η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και για τις ανώνυμες εταιρίες δικαιολογείται από την εσωτερική λογική του ισπανικού φορολογικού συστήματος. Συγκεκριμένα, ενώ οι πρώτες δεν προβαίνουν σε διανομή των κερδών τους στα μέλη τους, οι δεύτερες επιδιώκουν, αντιθέτως, την πραγματοποίηση τέτοιων κερδών προκειμένου να τα διανείμουν στα μέλη τους. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος δικαιολογείται και στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου. Η Επιτροπή, όμως, κατά παράβαση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως που υπέχει από το άρθρο 296 ΣΛΕΕ, δεν εξηγεί τους λόγους για τους οποίους δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο στον συγκεκριμένο τομέα.
- 126 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των ανωτέρω επιχειρημάτων.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 127 Διαπιστώνεται ότι, αντιθέτως προς ό,τι υπονοεί η FCB με τα επιχειρήματα που αναπτύσσει προς στήριξη του τετάρτου λόγου ακυρώσεως, το επίμαχο μέτρο, το οποίο εξέτασε η Επιτροπή με την απόφασή της, υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, δεν συνίσταται στην ύπαρξη, στο ισπανικό δίκαιο, διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και για τις ανώνυμες εταιρίες, αλλά στον περιορισμό, στον τομέα του επαγγελματικού αθλητισμού, του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του καθεστώτος των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος συνεπάγεται τη διαφορετική μεταχείριση των επαγγελματικών ποδοσφαιρικών συλλόγων όσον αφορά την πρόσβαση στη συγκεκριμένη νομική μορφή και ο οποίος εισάγει, ως εκ τούτου, διαφορά ως προς το φορολογικό καθεστώς μεταξύ των συλλόγων αυτών, αναλόγως αν υποχρεώθηκαν να μετατραπούν σε ανώνυμες εταιρίες ή αν είχαν τη δυνατότητα, κατά παρέκκλιση, να συνεχίσουν να λειτουργούν ως οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- 128 Ως εκ τούτου, ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως, καθόσον αποσκοπεί στη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο δεν αποτελεί το αντικείμενο της επίμαχης αποφάσεως, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής.

Επί του πέμπτου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση του άρθρου 108 ΣΛΕΕ και των άρθρων 21 έως 23 του κανονισμού 2015/1589, καθόσον η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση υφιστάμενης ενισχύσεως και δεν τήρησε την προβλεπόμενη γι' αυτό το είδος ενισχύσεων διαδικασία

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 129 Η FCB, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηρίζει ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη καθόσον δεν διαπίστωσε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά «υφιστάμενη ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 2015/1589, δεδομένου ότι η διαφορετική μεταχείριση των ανωνύμων εταιριών και των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα στον τομέα του επαγγελματικού ποδοσφαίρου, όσον αφορά τον εφαρμοστέο σε αυτές φορολογικό συντελεστή, υφίστατο ήδη κατά τον χρόνο της προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα την 1η Ιανουαρίου 1986. Συγκεκριμένα, ο νόμος περί φόρου επί των εταιριών που ίσχυε κατά τον χρόνο της εν λόγω προσχώρησης, ήτοι ο Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (νόμος 61/1978, περί φόρου επί των εταιριών), της 27ης Δεκεμβρίου 1978 (ΒΟΕ αριθ. 312, της 30ής Δεκεμβρίου 1978, σ. 29429), θέσπιζε ήδη διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα για τις εν λόγω εταιρίες και οντότητες. Συνεπώς, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, η Επιτροπή δεν μπορούσε να διατάξει την ανάκτηση της ενισχύσεως. Σύμφωνα με τα άρθρα 21 έως 23 του εν λόγω κανονισμού, η Επιτροπή μπορούσε, αντιθέτως, να θεωρήσει ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε υφιστάμενη ενίσχυση μη συμβατή με την εσωτερική αγορά και, ενδεχομένως, να εξετάσει τα κατάλληλα μέτρα για την κατάργηση της ενισχύσεως αυτής.

130 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

131 Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 2015/1589, συνιστά «υφιστάμενη ενίσχυση» κάθε ενίσχυση η οποία υφίστατο πριν τεθεί σε ισχύ η Συνθήκη ΛΕΕ και η οποία συνεχίζει να εφαρμόζεται μετά τη θέση σε ισχύ της Συνθήκης αυτής στα οικεία κράτη μέλη.

132 Επιπλέον, κατά το άρθρο 1, στοιχείο γ', του κανονισμού αυτού, η μεταβολή υφιστάμενης ενισχύσεως πρέπει να θεωρείται «νέα ενίσχυση», υποκείμενη στην υποχρέωση κοινοποιήσεως που προβλέπεται στο άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Με το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του κανονισμού 794/2004, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2015/2282, διευκρινίζεται, συναφώς, ότι κάθε αλλαγή, πλην των τροποποιήσεων καθαρά τυπικού ή διοικητικού χαρακτήρα, οι οποίες δεν δύνανται να επηρεάσουν την εκτίμηση περί του συμβατού χαρακτήρα του μέτρου ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά, πρέπει να χαρακτηρίζεται ως μεταβολή υφιστάμενης ενισχύσεως, για τους σκοπούς του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2015/1589.

133 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται βεβαίως ότι ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής που ίσχυε για τις οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υφίστατο πριν από την προσχώρηση του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα την 1η Ιανουαρίου 1986.

134 Ωστόσο, όπως επισήμανε η Επιτροπή με την αιτιολογική σκέψη 79 της επίμαχης αποφάσεως, η τροποποίηση που επήλθε με τον νόμο 10/1990, μετά την προσχώρηση αυτή, εισήγαγε διαφοροποίηση στον τομέα του επαγγελματικού αθλητισμού, καθόσον δεν παρείχε στους επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους εν γένει τη δυνατότητα να λειτουργούν ως οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιφυλάσσοντας παράλληλα τη δυνατότητα αυτή, και το συναφές φορολογικό καθεστώς, στους τέσσερις ποδοσφαιρικούς συλλόγους που ήταν επιλέξιμοι για την παρέκκλιση αυτή.

135 Ως εκ τούτου, ο νόμος 10/1990 εισήγαγε φορολογική διαφοροποίηση στο πλαίσιο ενός και του αυτού τομέα, η οποία δεν είναι αμιγώς τυπικής ή διοικητικής φύσεως.

136 Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι η τροποποίηση αυτή μπορεί να επηρεάσει την εκτίμηση του συμβατού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι, περιορίζοντας την εξ αυτής απορρέουσα προνομιακή φορολογική

μεταχείριση μόνο σε ορισμένους επαγγελματικούς ποδοσφαιρικούς συλλόγους, δύναται να επηρεάσει τη δυνατότητα του Βασιλείου της Ισπανίας να επικαλεσθεί το συμβατό του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων υπό το πρίσμα του σκοπού της προωθήσεως του αθλητισμού, ζήτημα το οποίο εξετάστηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 85 και 86 της επίμαχης αποφάσεως, ως σκοπού κοινού συμφέροντος, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 3, στοιχείο γ', ΣΛΕΕ.

- 137 Ως εκ τούτου, ο πέμπτος λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.
- 138 Δεδομένου ότι κανένας από τους λόγους της προσφυγής δεν έγινε δεκτός, αυτή πρέπει, κατά συνέπεια, να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 139 Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν η αίτηση αναιρέσεως απορρίπτεται ως αβάσιμη ή όταν γίνεται δεκτή και το Δικαστήριο κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά, αυτό αποφαίνεται επί των εξόδων.
- 140 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.
- 141 Δεδομένου ότι η FCB ηττήθηκε, η δε Επιτροπή ζήτησε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, αλλά όχι ενώπιον του Δικαστηρίου, την καταδίκη της FCB στα δικαστικά έξοδα, η τελευταία πρέπει να καταδικασθεί στα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή όσον αφορά την ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου διαδικασία, ενώ η Επιτροπή πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδά της που αφορούν την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως.
- 142 Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του ίδιου Κανονισμού, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους. Κατά συνέπεια, το Βασίλειο της Ισπανίας, παρεμβαίνον στο πλαίσιο της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και μετέχον στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

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

- 1) **Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Fútbol Club Barcelona κατά Επιτροπής (T-865/16, EU:T:2019:113), καθόσον δέχεται τον προβληθέντα πρωτοδίκως δεύτερο λόγο ακυρώσεως, και 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) **Απορρίπτει την προσφυγή που άσκησε στο πλαίσιο της υποθέσεως T-865/16 η Fútbol Club Barcelona, με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως 2016/2391.**
- 3) **Η Fútbol Club Barcelona φέρει, πέραν των εξόδων της, τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

- 4) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας.**
- 5) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικαστικά έξοδά του.**

(υπογραφές)