ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 28ης Ιουλίου 2016 [1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά
World Duty Free Group SA, πρώην Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

«Αίτηση αναιρέσεως — Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ — Ισπανικές διατάξεις για τον φόρο εταιριών οι οποίες επιτρέπουν στις εταιρίες με φορολογική έδρα στην Ισπανία την απόσβεση της υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην αλλοδαπή — Αποφάσεις 2011/5/ΕΚ και 2011/282/ΕΕ της Επιτροπής — Αποφάσεις οι οποίες χαρακτηρίζουν το καθεστώς αυτό κρατική ενίσχυση, κηρύσσουν την εν λόγω ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά και διατάσσουν την ανάκτησή της — Έννοια της κρατικής ενισχύσεως — Επιλεκτικός χαρακτήρας — Προσδιορισμός κατηγορίας επιχειρήσεων οι οποίες ευνοούνται από το μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από το κοινό καθεστώς»

I – Εισαγωγή

1. Με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε στην υπόθεση C-20/15 P, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939) [2], με την οποία αυτό ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1 [3], και το άρθρο 4 [4] της αποφάσεως 2011/5/ΕΚ της Επιτροπής, της 28ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικού εμπορικού κεφαλαίου για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο υπό τον αριθμό C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία [5].

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Autogrill España κατά Επιτροπής.

3 — Η διάταξη προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι το καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζει το Βασίλειο της Ισπανίας σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 5, που προστέθηκε στον ισπανικό νόμο περί φόρου εταιριών με τον Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (νόμο 24/2001, περί λήψεως φορολογικών και διοικητικών μέτρων, καθώς και μέτρων κοινωνικού χαρακτήρα), της 27ης Δεκεμβρίου 2001 (*BOE* αριθ. 313, της 31ης Δεκεμβρίου 2001, σ. 50493), και η οποία περιλαμβάνεται και στο Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, περί εγκρίσεως του αναδιατυπωμένου κειμένου του νόμου περί φόρου εταιριών), της 5ης Μαρτίου 2005 (*BOE* αριθ. 61, της 11ης Μαρτίου 2004, σ. 10951) (στο εξής: επίμαχο καθεστώς ή επίμαχο μέτρο), παρανόμως εφαρμοζόμενο από το Βασίλειο της Ισπανίας κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, είναι ασύμβατο προς την κοινή αγορά.

4 — Η διάταξη αυτή προβλέπει την ανάκτηση των ενισχύσεων.

5 — ΕΕ 2011, L 7, σ. 48, στο εξής: πρώτη από τις επίμαχες αποφάσεις.

2. Με την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-21/15 P, η Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της 7ης Νοεμβρίου 2014, Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], με την οποία αυτό ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1[7], και το άρθρο 4[8] της αποφάσεως 2011/282/ΕΕ της Επιτροπής, της 12ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικής υπεραξίας για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο αριθ. C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία[9].

3. Με τις δύο επίμαχες αποφάσεις[10], η Επιτροπή κήρυξε ασύμβατο προς την κοινή αγορά ένα φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχει σε φορολογούμενες στην Ισπανία εταιρίες τη δυνατότητα να επιτύχουν απόσβεση της χρηματοοικονομικής υπεραξίας[11] που απορρέει από την απόκτηση μεριδίων[12] στο κεφάλαιο «αλλοδαπών εταιριών»[13] και επέβαλε στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις χορηγηθείσες βάσει του καθεστώτος αυτού ενισχύσεις.

4. Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, για να εμπίπτει ορισμένο μέτρο, ως κρατική ενίσχυση, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ[14], πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση εκ μέρους του κράτους ή με κρατικούς πόρους, δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να είναι ικανή να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, τρίτον, πρέπει να χορηγεί πλεονέκτημα στον δικαιούχο και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, εξυπακουομένου ότι οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς[15].

5. Οι δύο αιτήσεις αναιρέσεως αφορούν αποκλειστικά την τρίτη από τις προϋποθέσεις αυτές, δηλαδή τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου. Το κριτήριο αυτό αποτελεί, από μακρού χρόνου, ένα από τα πλέον αμφιλεγόμενα ζητήματα στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Κατά συνέπεια, οι αιτήσεις αναιρέσεως παρέχουν στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διευκρινίσει το περιεχόμενό της, ιδίως στην περίπτωση φορολογικών μέτρων.

6 — Στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

7 — Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι «[τ]ο καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζεται από [το Βασίλειο της] Ισπανία[ς] βάσει του άρθρου 12.5 του Βασιλικού Νομοθετικού Διατάγματος αριθ. 4/2004 της 5ης Μαρτίου 2005, το οποίο κωδικοποίησε τις τροποποιήσεις στον ισπανικό νόμο περί φορολογίας επί των εταιρειών, τέθηκε παράνομα σε ισχύ από [το Βασίλειο της] Ισπανία[ς], κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, [ΣΛΕΕ], είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά σε ό,τι αφορά τις ενισχύσεις που παραχωρήθηκαν στους δικαιούχους προκειμένου να πραγματοποιήσουν εξαγορές μετοχικού κεφαλαίου εκτός της ΕΕ».

8 — Η διάταξη αυτή προβλέπει την ανάκτηση των ενισχύσεων.

9 — ΕΕ 2011, L 135, σ. 1, στο εξής: δεύτερη από τις επίμαχες αποφάσεις.

10 — Στο εξής από κοινού: επίμαχες αποφάσεις.

11 — Σύμφωνα με το επίμαχο μέτρο, η χρηματοοικονομική υπεραξία καθορίζεται αφαιρουμένης της αγοραστικής αξίας των ενσώματων και ασώματων στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας-στόχου από την τιμή αποκτήσεως των μεριδίων συμμετοχής. Η έννοια της χρηματοοικονομικής υπεραξίας, όπως αυτή ορίζεται στο επίμαχο μέτρο, εισάγει στον τομέα της αποκτήσεως μεριδίων στο κεφάλαιο εταιρίας μία έννοια που χρησιμοποιείται κατά γενικό κανόνα σε μεταβιβάσεις στοιχείων του ενεργητικού ή σε πράξεις συνενώσεως επιχειρήσεων. Βλ. αιτιολογική σκέψη 20 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις που είναι πανομοιότυπη προς την αιτιολογική σκέψη 29 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

12 — Ως απόκτηση μετοχικού κεφαλαίου ορίζεται η πράξη μέσω της οποίας μία εταιρία αποκτά μετοχές του κεφαλαίου άλλης εταιρίας, χωρίς να αποκτήσει πλειοψηφία ή τον έλεγχο δικαιωμάτων ψήφου στην εταιρία-στόχο. Βλ. αιτιολογική σκέψη 23 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις που είναι πανομοιότυπη προς την αιτιολογική σκέψη 32 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

13 — Οι επίμαχες αποφάσεις ορίζουν ότι, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως «αλλοδαπή εταιρία», μια εταιρία πρέπει να υπόκειται σε φόρο παρόμοιο με τον εφαρμοζόμενο στην Ισπανία και ότι τα έσοδά της πρέπει να προέρχονται πρωτίστως από επιχειρηματικές δραστηριότητες πραγματοποιούμενες στο εξωτερικό. Βλ. αιτιολογική σκέψη 21 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις και αιτιολογική σκέψη 30 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

14 — Κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, «[ε]νισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν [οι] παρούς[ες] [Συνθήκες] ορίζ[ουν] άλλως».

15 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Τράπεζα Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός της «ενίσχυσης» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαιτεί τη συνδρομή όλων των προβλεπομένων στη διάταξη αυτή προϋποθέσεων. 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 121 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6. Ειδικότερα, το Δικαστήριο θα κληθεί να ερμηνεύσει τους όρους «διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και να κρίνει αν ο επιλεκτικός χαρακτήρας μπορεί να προκύπτει από τη διαπίστωση και μόνον ότι καθιερώθηκε παρέκκλιση από κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς [16] ή, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 45 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 49 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής [17], αν είναι αναγκαίο σε κάθε περίπτωση να προσδιορίζεται και μια κατηγορία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το μέτρο που παρεκκλίνει από το επίμαχο κοινό καθεστώς.

7. Με τις παρούσες προτάσεις, θα υποστηρίξω, πρώτον, ότι, εφόσον ένα φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από «κανονικό» φορολογικό καθεστώς ή από φορολογικό καθεστώς αναφοράς και ευνοεί τις επιχειρήσεις που διενεργούν τις σχετικές πράξεις σε βάρος άλλων που διενεργούν ανάλογες πράξεις και βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε συγκρίσιμη κατάσταση, το μέτρο αυτό εισάγει, εκ της ίδιας της φύσεώς του, δυσμενή διάκριση ή είναι επιλεκτικό, εκτός εάν η διαφοροποίηση που δημιουργεί το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.

8. Το γεγονός ότι είναι σχετικά ευχερές να συντρέξουν οι προϋποθέσεις που επιβάλλονται στις πράξεις τις οποίες αφορά το εισάγον παρέκκλιση φορολογικό μέτρο και ότι πολλές επιχειρήσεις μπορούν, ως εκ τούτου, να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό δεν θέτει εν αμφιβόλω τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου, αλλά μόνο τον βαθμό επιλεκτικότητας.

9. Δεν είμαι, επίσης, της γνώμης ότι το γεγονός ότι το κείμενο του άρθρου 107 ΣΛΕΕ αναφέρεται μόνο σε μέτρα «[που ευνοούν] ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού οικονομικές πράξεις οι οποίες ευνοούνται από τα ίδια μέτρα. Δεδομένου ότι οι πράξεις διενεργούνται από επιχειρήσεις, διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων οικονομικών πράξεων, ευνοούνται ορισμένες επιχειρήσεις.

10. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης, αντιθέτως προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, ότι το κριτήριο της επιλεκτικότητας του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν απαιτεί να προσδιορίζεται μια κατηγορία επιχειρήσεων με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά [18], οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο φορολογικό μέτρο.

11. Δεύτερον, θα καταλήξω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου που διαμορφώνεται με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20), της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), ότι το επίμαχο μέτρο είναι επιλεκτικό, εφόσον ευνοεί τις επιχειρήσεις που διενεργούν διασυνοριακές πράξεις και όχι τις επιχειρήσεις που διενεργούν τις ίδιες πράξεις σε εθνικό επίπεδο.

II – Το ιστορικό των διαφορών

12. Στις 10 Οκτωβρίου 2007, κατόπιν πολλών γραπτών ερωτήσεων που κατέθεσαν, το 2005 και το 2006, τα μέλη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου καθώς και μιας καταγγελίας που περιήλθε στην Επιτροπή από ιδιώτη επιχειρηματία το ίδιο έτος, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει επίσημη διαδικασία ελέγχου όσον αφορά το επίμαχο μέτρο.

16 — Το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς αποκαλείται επίσης ενίοτε καθεστώς αναφοράς.

17 — Στο εξής, από κοινού: αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις.

18 — Βλ. σκέψεις 64 έως 68 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 68 έως 72 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

13. Το επίμαχο μέτρο προβλέπει ότι, στην περίπτωση που εταιρία φορολογούμενη στην Ισπανία αποκτά μερίδια στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» τουλάχιστον της τάξεως του 5 % και τα διακρατεί αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, η υπεραξία που προκύπτει από την εν λόγω απόκτηση μεριδίων και η οποία είναι καταχωρισμένη στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως ως διαχωρισμένο ασώματο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να εκπέσει, υπό τη μορφή αποσβέσεως, από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών τον οποίο οφείλει η οικεία επιχείρηση.

14. Αντιθέτως, κατά το ισπανικό φορολογικό δίκαιο, η εκ μέρους εταιρίας φορολογούμενης στην Ισπανία απόκτηση μεριδίου στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης στην Ισπανία δεν καθιστά δυνατή τη χωριστή λογιστική καταχώριση, για φορολογικούς σκοπούς, της υπεραξίας που προκύπτει από την πράξη αυτή. Σε αντιδιαστολή προς τα ανωτέρω, πάντοτε κατά το ισπανικό φορολογικό δίκαιο, η απόσβεση της υπεραξίας μπορεί να επιτευχθεί σε περίπτωση συνενώσεως επιχειρήσεων [19].

15. Η Επιτροπή έκλεισε τη διαδικασία σχετικά με την απόκτηση μεριδίων στο πλαίσιο της Ένωσης με την έκδοση της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις. Με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της αποφάσεως αυτής, η Επιτροπή κήρυξε ασύμβατο με την κοινή αγορά το επίμαχο καθεστώς, που συνίσταται σε φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο επιτρέπει στις ισπανικές εταιρίες την απόσβεση της υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων, σε περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω καθεστώς έχει εφαρμογή επί αποκτήσεως μεριδίων στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων εντός της Ένωσης. Με το άρθρο 4 της αποφάσεως αυτής, η Επιτροπή επιβάλλει στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος αυτού.

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

17. Με τη δεύτερη από τις επίμαχες αποφάσεις, η Επιτροπή κήρυξε ασύμβατο με την κοινή αγορά το επίμαχο καθεστώς, που συνίσταται σε φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο επιτρέπει στις ισπανικές εταιρίες την απόσβεση της υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων, σε περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω καθεστώς έχει εφαρμογή επί αποκτήσεως μεριδίων στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων εκτός της Ένωσης [20] και επέβαλε στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος αυτού [21].

19 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 19 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις που είναι πανομοιότυπη προς την αιτιολογική σκέψη 28 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις. Ως συνένωση εταιριών νοείται η ενέργεια μέσω της οποίας μία ή περισσότερες εταιρίες μεταβιβάζουν, ως συνέπεια και ταυτόχρονα με τη διάλυσή τους και χωρίς να επέλθει εκκαθάριση, σε άλλη, ήδη υπάρχουσα εταιρία, ή σε εταιρία που αυτές δημιουργούν, το αντίστοιχο καθαρό ενεργητικό τους, μέσω εκχωρήσεως στους συνεταίρους τους αξιών αντιπροσωπευτικών του μετοχικού κεφαλαίου της άλλης εταιρίας. Βλ. αιτιολογική σκέψη 23 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις που είναι πανομοιότυπη προς την αιτιολογική σκέψη 32 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

20 — Βλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

21 — Βλ. άρθρο 4 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

III – Οι ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου διαδικασίες και οι αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις

18. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Μαΐου 2010, η Autogrill España SA, η οποία στη συνέχεια κατέστη η World Duty Free Group SA (στο εξής: WDFG), άσκησε προσφυγή με αντικείμενο την ακύρωση της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις. Προς στήριξη της προσφυγής της, η WDFG προέβαλε τέσσερις λόγους ακυρώσεως, εκ των οποίων ο πρώτος αντλήθηκε από πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά την εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογή της προϋποθέσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα [22].

19. Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 29 Ιουλίου 2011, οι Banco Santander SA και Santusa Holding SL (στο εξής: Banco Santander και Santusa) άσκησαν προσφυγή με αντικείμενο την ακύρωση της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις. Προς στήριξη της προσφυγής τους, οι Banco Santander και Santusa προέβαλαν πέντε λόγους, εκ των οποίων ο πρώτος αντλήθηκε επίσης από πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά την εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογή της προϋποθέσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα [23].

20. Με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε, επί της βάσει του ίδιου κατ' ουσίαν σκεπτικού, τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προβλήθηκε με τις δύο προσφυγές, ο οποίος αντλήθηκε από την εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υπό το πρίσμα του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα και ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 των επίμαχων αποφάσεων, χωρίς να εξετάσει τους άλλους λόγους που προβλήθηκαν στο πλαίσιο των προσφυγών.

21. Με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' αρχάς, ότι «ο χαρακτηρισμός φορολογικού μέτρου ως "επιλεκτικού" προϋποθέτει, πρώτον, εκ των προτέρων προσδιορισμό και εξέταση του κοινού ή "κανονικού" φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Δεύτερον, σε σχέση με αυτό το κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς πρέπει να αξιολογηθεί ο ενδεχομένως επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που προσπορίζει το επίμαχο φορολογικό μέτρο ώστε να αποδειχθεί ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει του κοινού αυτού συστήματος, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκει το φορολογικό σύστημα του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση […]. Εφόσον παρίσταται ανάγκη, τρίτον, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος κατόρθωσε να αποδείξει ότι το οικείο μέτρο δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται […]» [24].

22. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, πάντως, ότι «[…] όταν το επίμαχο μέτρο, μολονότι συνιστά παρέκκλιση από το κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς, είναι δυνητικά εφαρμόσιμο επί όλων των επιχειρήσεων, δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί σύγκριση, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς, μεταξύ της πραγματικής και νομικής καταστάσεως των επιχειρήσεων οι οποίες μπορούν να [επωφεληθούν] του εν λόγω μέτρου και εκείνων που δεν έχουν τη δυνατότητα αυτή. […] [Γ]ια να συντρέχει η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα,

22 — Ο δεύτερος λόγος αντλήθηκε από απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου λόγω του ότι η διαφοροποίηση την οποία αυτό εισάγει οφείλεται στη φύση ή στην οικονομία του συστήματος στο οποίο το μέτρο αυτό εντάσσεται, ο τρίτος λόγος από το γεγονός ότι το μέτρο δεν προσπορίζει κανένα πλεονέκτημα στις εταιρίες στις οποίες εφαρμόζεται και ο τέταρτος λόγος από έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλομένης αποφάσεως σε σχέση τόσο με το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα όσο και με το κριτήριο της υπάρξεως πλεονεκτήματος.

23 — Ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως αντλήθηκε από εσφαλμένο προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς, ο τρίτος λόγος από απουσία επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου λόγω του ότι η διαφοροποίηση την οποία αυτό εισάγει οφείλεται στη φύση ή στην οικονομία του συστήματος στο οποίο το μέτρο αυτό εντάσσεται, ο τέταρτος λόγος από το γεγονός ότι το μέτρο δεν προσπορίζει κανένα πλεονέκτημα στις εταιρίες στις οποίες εφαρμόζεται και ο πέμπτος λόγος από έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλομένης αποφάσεως σε σχέση τόσο με το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα όσο και με το κριτήριο της υπάρξεως πλεονεκτήματος.

24 — Βλ. σκέψη 33 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 37 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

πρέπει σε κάθε περίπτωση να προσδιορίζεται συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο μέτρο. […] [Ο] επιλεκτικός χαρακτήρας δεν μπορεί να απορρέει από τη διαπίστωση και μόνον ότι το εν λόγω μέτρο θεσπίζει παρέκκλιση από το κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς» [25].

23. Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, έστω και αν αποδειχθεί παρέκκλιση ή εξαίρεση από το πλαίσιο αναφοράς το οποίο προσδιόρισε η Επιτροπή, το γεγονός αυτό δεν αρκεί ώστε να αποδειχθεί ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι το μέτρο αυτό είναι, κατ' αρχήν, εφαρμόσιμο επί όλων των επιχειρήσεων [26].

24. Προκειμένου για το επίμαχο μέτρο, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που αποκτάται μερίδιο στο κεφάλαιο αλλοδαπής εταιρίας τουλάχιστον της τάξεως του 5 % και διακρατείται αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, οπότε το εν λόγω μέτρο δεν αφορά συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδο παραγωγής, αλλά συγκεκριμένη κατηγορία οικονομικών πράξεων [27].

25. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, προκειμένου μια επιχείρηση να τύχει εφαρμογής του επίμαχου μέτρου, πρέπει να προβεί στην αγορά μετοχών αλλοδαπής εταιρίας [28]. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι μια τέτοια πράξη, αμιγώς χρηματοοικονομικής φύσεως, δεν επιβάλλει εκ προοιμίου στην αγοράστρια επιχείρηση την υποχρέωση να μεταβάλει τη δραστηριότητά της ενώ, κατά τα λοιπά, η ευθύνη που απορρέει από την εν λόγω πράξη για την επιχείρηση αυτή περιορίζεται, κατ' αρχήν, μέχρι του ύψους της πραγματοποιούμενης επενδύσεως [29]. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, σύμφωνα με τη σκέψη 36 της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), «μέτρο το οποίο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της φύσεως των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων δεν έχει, κατ' αρχήν, επιλεκτικό χαρακτήρα» [30].

26. Το Γενικό Δικαστήριο προσέθεσε ότι το επίμαχο μέτρο δεν καθορίζει κατώτατο ποσό ανταποκρινόμενο στο κατώτατο όριο συμμετοχής του 5 % και, ως εκ τούτου, δεν περιορίζει την εφαρμογή του στις επιχειρήσεις που διαθέτουν επαρκείς προς τούτο πόρους [31]. Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο τόνισε ότι το επίμαχο μέτρο προβλέπει τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος βάσει προϋποθέσεως συναρτώμενης με την αγορά ιδιαίτερων οικονομικών αγαθών, δηλαδή μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών εταιριών [32]. «Πάντως, με την απόφαση [της 19ης Σεπτεμβρίου 2000,] Γερμανία κατά Επιτροπής [(C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 22)], το Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική ελάφρυνση της οποίας τυγχάνουν οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι μπορούν να αφαιρέσουν το κέρδος που αποκομίζουν από την πώληση ορισμένων οικονομικών αγαθών όταν πρόκειται για απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο κεφαλαιουχικών εταιριών εδρευουσών σε ορισμένες περιφέρειες παρέχει στους εν λόγω υποκείμενους στον φόρο πλεονέκτημα το οποίο, ως γενικό μέτρο εφαρμοζόμενο αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια των

25 — Βλ. σκέψεις 44 και 45 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 48 και 49 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

26 — Βλ. σκέψη 52 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 56 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

27 — Βλ. σκέψη 53 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

28 — Βλ. σκέψη 55 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

29 — Βλ. σκέψη 56 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

30 — Βλ. σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

31 — Βλ. σκέψη 58 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 62 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

32 — Βλ. σκέψη 59 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 63 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

σχετικών διατάξεων της Συνθήκης. […] Επομένως, το επίμαχο μέτρο δεν αποκλείει εκ προοιμίου τη δυνατότητα καμίας κατηγορίας επιχειρήσεων να επωφεληθεί από την εφαρμογή του. […] Κατά συνέπεια, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς που χρησιμοποίησε η Επιτροπή, το γεγονός αυτό εν πάση περιπτώσει δεν συνιστά στοιχείο ικανό να αποδείξει ότι το εν λόγω μέτρο ευνοεί "ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής" κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ» [33].

27. Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο τόνισε ότι, κατά την Επιτροπή, το επίμαχο μέτρο είναι επιλεκτικό, δεδομένου ότι ευνοούσε ορισμένους μόνον ομίλους επιχειρήσεων που πραγματοποιούσαν συγκεκριμένες επενδύσεις στο εξωτερικό και ότι, πάντοτε κατά την Επιτροπή, μέτρο το οποίο εφαρμόζεται μόνον υπέρ των επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγησή του έχει de jure επιλεκτικό χαρακτήρα, χωρίς να είναι απαραίτητο να εξασφαλιστεί ότι, μέσω των αποτελεσμάτων του, είναι σε θέση να προσπορίσει πλεονέκτημα μόνο σε ορισμένες επιχειρήσεις ή σε ορισμένους κλάδους παραγωγής [34].

28. Εντούτοις, κατά το Γενικό Δικαστήριο, ούτε και αυτή η αιτιολογία των επίμαχων αποφάσεων παρέχει τη δυνατότητα να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, κατά πάγια νομολογία [35], το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ διακρίνει τα μέτρα κρατικών παρεμβάσεων με γνώμονα τα αποτελέσματά τους και ότι η προσέγγιση την οποία προτείνει η Επιτροπή μπορεί να οδηγήσει στη διαπίστωση επιλεκτικού χαρακτήρα κάθε ευνοϊκού φορολογικού μέτρου, του οποίου η εφαρμογή εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, παρά το γεγονός ότι οι επωφελούμενες επιχειρήσεις δεν διαθέτουν κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό το οποίο να καθιστά δυνατή τη διάκρισή τους από τις λοιπές επιχειρήσεις, πλην του ότι ενδέχεται να πληρούν τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση του εν λόγω μέτρου [36].

29. Τρίτον, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά την Επιτροπή, στόχος του επίμαχου μέτρου είναι να προωθήσει την εξαγωγή κεφαλαίων από την Ισπανία, προκειμένου να ενισχύσει τη θέση των ισπανικών εταιριών στο εξωτερικό, βελτιώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ανταγωνιστικότητα των δικαιούχων του καθεστώτος [37].

30. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, η διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου στηρίζεται σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των κατηγοριών επιχειρήσεων που υπόκεινται στη νομοθεσία του ίδιου κράτους μέλους και όχι σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ενός κράτους μέλους και επιχειρήσεων των λοιπών κρατών μελών [38]. Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο κρίνει ότι ο σύνδεσμος, μεταξύ εξαγωγής του κεφαλαίου και εξαγωγής των αγαθών, παρέχει απλώς τη δυνατότητα, εφόσον αποδειχθεί, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι επηρεάζονται ο ανταγωνισμός και οι συναλλαγές και όχι ότι το επίμαχο μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, ζήτημα το οποίο πρέπει να εκτιμηθεί σε εθνικό πλαίσιο [39].

33 — Βλ. σκέψεις 60 έως 62 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 64 έως 66 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

34 — Βλ. σκέψη 63 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

35 — Βλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής (173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 27)· της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψη 51), και 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 87 και 88).

36 — Βλ. σκέψεις 64 έως 68 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 68 έως 72 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

37 — Βλ. σκέψη 69 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 73 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

38 — Βλ. σκέψη 75 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 79 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

39 — Βλ. σκέψη 76 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 80 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

31. Τέταρτον, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι έπρεπε να απορριφθεί και το επιχείρημα της Επιτροπής ότι, με τη νομολογία του, το Δικαστήριο έχει ήδη δεχθεί ότι ένα φορολογικό μέτρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικού χαρακτήρα χωρίς να έχει αποδειχθεί ότι το εν λόγω μέτρο ευνόησε συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής, με επακόλουθο τον αποκλεισμό άλλων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής[40].

32. Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι, κατά τις τρεις αποφάσεις που επικαλείται η Επιτροπή [αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120)], η κατηγορία των επωφελούμενων επιχειρήσεων η οποία καθιστά δυνατή τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου ήταν η κατηγορία των «επιχειρήσεων εξαγωγής», η οποία πρέπει βεβαίως να νοηθεί ως μια κατηγορία εξαιρετικά ευρεία, πλην όμως ειδική, διότι περιλαμβάνει επιχειρήσεις οι οποίες δύνανται να διακριθούν λόγω των κοινών τους χαρακτηριστικών που συναρτώνται με την εξαγωγική τους δραστηριότητα[41].

33. Αφετέρου, όσον αφορά την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, έστω και αν το επίδικο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση φορολογικό πλεονέκτημα αφορούσε σύνολο εξαγωγικών δραστηριοτήτων, μεταξύ των οποίων την εξαγορά μεριδίων στο κεφάλαιο αλλοδαπών εταιριών, πάντως οι επιχειρήσεις, για να μπορέσουν να επωφεληθούν από το οικείο φορολογικό πλεονέκτημα, όφειλαν να αποκτήσουν μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών των οποίων η δραστηριότητα συνδέεται άμεσα με τις εξαγωγές αγαθών ή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια το μέτρο εκείνο αφορούσε την ειδική κατηγορία των εξαγωγικών επιχειρήσεων[42].

IV – Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

34. Με τις αιτήσεις αναιρέσεως στις υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Autogrill España κατά Επιτροπής και την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, αντιστοίχως,

— να αναπέμψει τις αντίστοιχες υποθέσεις στο Γενικό Δικαστήριο, και

— να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.

35. Η WDFG (C-20/15 P) και οι Banco Santander και Santusa (C-21/15 P) ζητούν από το Δικαστήριο:

— να κρίνει παραδεκτές και βάσιμες τις αντιρρήσεις που προβάλλουν κατά της αναιρέσεως της Επιτροπής με το υπόμνημα αντικρούσεως,

— να απορρίψει τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως της Επιτροπής και να επιβεβαιώσει τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις Autogrill España κατά Επιτροπής και Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, αντιστοίχως, και

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

40 — Βλ. σκέψη 77 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 81 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

41 — Βλ. σκέψεις 79 και 80 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 82 και 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

42 — Βλ. σκέψη 82 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 86 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

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

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

38. Η Επιτροπή, η WDFG, οι Banco Santander και Santusa, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιρλανδία και το Βασίλειο της Ισπανίας κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Διατύπωσαν επίσης προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που έλαβε χώρα στις 31 Μαΐου 2016.

V – Επί των αιτήσεων αναιρέσεως

39. Προς στήριξη των αιτήσεων αναιρέσεως που άσκησε, η Επιτροπή προβάλλει έναν και μοναδικό και τον ίδιο λόγο αναιρέσεως, ο οποίος διαρθρώνεται σε δυο σκέλη και αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ερμηνεία της προϋποθέσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, όπως προβλέπεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Α – *Επί του πρώτου σκέλους*

1. Τα επιχειρήματα των διαδίκων

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

41. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι με τις επίμαχες αποφάσεις της κατέληξε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε εξαίρεση από το γενικό καθεστώς, η οποία ευνοούσε μόνο τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν ορισμένο τύπο επενδύσεων στην αλλοδαπή (δηλαδή συμμετοχή σε κεφάλαιο που ανέρχεται τουλάχιστον στο 5 %) σε σχέση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν τον ίδιο τύπο επενδύσεως στην Ισπανία και οι οποίες, ως εκ τούτου, βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Η Επιτροπή διατείνεται ότι, αν και το Γενικό Δικαστήριο επιβεβαίωσε την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, επιβάλλει επιπλέον στην Επιτροπή την υποχρέωση να αποδείξει ότι το μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις που μπορούν να προσδιοριστούν λόγω ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τα οποία δεν έχουν οι άλλες επιχειρήσεις, δηλαδή ιδιαίτερων και ex ante εξακριβώσιμων χαρακτηριστικών.

42. Κατά την Επιτροπή, αυτή η πρόσθετη και μονίμως πιο περιοριστική ανάλυση της έννοιας του επιλεκτικού χαρακτήρα στην οποία στηρίζεται το Γενικό Δικαστήριο για να ακυρώσει το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 των επίμαχων αποφάσεων συνιστά πλάνη περί το δίκαιο και αντιβαίνει προς την πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, την οποία, επιπλέον, ερμηνεύει κατ' επανάληψη εσφαλμένως.

43. Η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον δεν δέχθηκε ότι ένα μέτρο του οποίου η εφαρμογή είναι ανεξάρτητη από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως ή του οποίου η εφαρμογή ουδόλως εξαρτάται από ελάχιστο ποσό μπορεί να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Κατά την Επιτροπή, κατ' αντίθεση προς ό,τι δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο με τη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και με τη σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, δεν

μπορεί να συναχθεί από τη σκέψη 36 της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), ότι μέτρο το οποίο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της φύσεως των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων δεν έχει, κατ' αρχήν, επιλεκτικό χαρακτήρα. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από την εν λόγω σκέψη 36 προκύπτει ότι ένα μέτρο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα εάν εφαρμόζεται γενικώς σε όλες τις επιχειρήσεις εντός του κράτους μέλους χωρίς διάκριση και όχι, όπως δέχεται το Γενικό Δικαστήριο με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, ανάλογα με τη σχέση του με τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων.

44. Η Επιτροπή προσάπτει επίσης στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε, με τις σκέψεις 59 έως 62 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και με τις σκέψεις 63 έως 66 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι το επίμαχο μέτρο δεν είχε επιλεκτικό χαρακτήρα εφόσον συνηρτάτο με την αγορά ιδιαίτερων οικονομικών αγαθών και δεν απέκλειε, εκ προοιμίου, τη δυνατότητα καμίας κατηγορίας επιχειρήσεων να επωφεληθεί από την εφαρμογή του. Πράγματι, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε, συναφώς, εσφαλμένως στη σκέψη 22 της αποφάσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467). Ειδικότερα, από τις σκέψεις 22 και 23 της αποφάσεως εκείνης προκύπτει ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε, η Επιτροπή είχε χαρακτηρίσει το επίμαχο μέτρο ως επιλεκτικό μόνο σε σχέση με ορισμένες επιχειρήσεις, γεωγραφικώς οριοθετημένες, στις οποίες οι ιδιώτες επενδυτές είχαν επανεπενδύσει τα κέρδη που προέρχονταν από την πώληση οικονομικών αγαθών, και όχι σε σχέση με τους ίδιους τους εν λόγω επενδυτές, ως προς τους οποίους είχε κρίνει ότι το μέτρο αυτό δεν συνιστούσε ενίσχυση. Εν πάση περιπτώσει, στην υπόθεση εκείνη, η εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου δεν είχε αμφισβητηθεί ενώπιον του Δικαστηρίου.

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

46. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο στηρίζεται έτσι σε εσφαλμένη ανάλυση της σχετικής νομοθεσίας.

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

48. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, στη σκέψη 66 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 70 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο παραθέτει μόνο την πρώτη περίοδο της σκέψεως 42 της αποφάσεως της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43], ενώ η δεύτερη περίοδος της εν λόγω σκέψεως 42 αντικατοπτρίζει την αρχή που καθιερώνει μια πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία ένα μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα εάν είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

49. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι συμμορφώθηκε με τη μέθοδο αναλύσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα στον φορολογικό τομέα όπως καθιερώθηκε από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, αποδεικνύοντας, με τις επίμαχες αποφάσεις, ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά παρέκκλιση σε σχέση με ένα πλαίσιο αναφοράς, καθόσον προβλέπει για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν μερίδια στο κεφάλαιο εγκατεστημένων στην αλλοδαπή εταιριών διαφορετική φορολογική μεταχείριση από αυτή που ισχύει για τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν μερίδια στο κεφάλαιο εδρευουσών στην Ισπανία εταιριών, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων τελούν σε συγκρίσιμες καταστάσεις.

50. Εκτιμά ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον της επέβαλε επιπροσθέτως το βάρος αποδείξεως του ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις που μπορούν να προσδιοριστούν λόγω ειδικών χαρακτηριστικών, τα οποία δεν διαθέτουν οι άλλες επιχειρήσεις, δηλαδή ιδιαίτερων και εξακριβώσιμων ex ante, στηρίχθηκε σε μια έννοια της επιλεκτικότητας που είναι στενότερη από αυτή που έχει καθιερωθεί στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου και, κατά συνέπεια, αντίθετη προς αυτή, και με τον τρόπο αυτό υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

51. Η WDFG και οι Banco Santander και Santusa επισημαίνουν εκ προοιμίου ότι, με τις επίμαχες αποφάσεις, η Επιτροπή δεν υποστήριξε ότι το επίμαχο μέτρο είχε επιλεκτικό χαρακτήρα de facto, οπότε, στο πλαίσιο των υπό κρίση αιτήσεων αναιρέσεως, πρέπει να εξετασθούν μόνον οι αιτιάσεις που βάλλουν κατά των αναιρεσιβαλλομένων αποφάσεων, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι λόγοι που εξέθεσε η Επιτροπή με τις αποφάσεις της δεν παρείχαν τη δυνατότητα συναγωγής του συμπεράσματος ότι το μέτρο αυτό είχε επιλεκτικό χαρακτήρα de jure.

52. Υποστηρίζουν ότι από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), προκύπτει ότι ένα μέτρο ανοικτό σε όλες τις επιχειρήσεις και δυνάμει εφαρμόσιμο στο σύνολο αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιλεκτικό. Αντιθέτως από την απόφαση αυτή δεν είναι δυνατόν να συναχθεί, όπως το πράττει η Επιτροπή, ότι για να μην υφίσταται επιλεκτικός χαρακτήρας, το μέτρο πρέπει πράγματι να εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις του κράτους μέλους χωρίς εξαίρεση, εφόσον η άποψη αυτή θα είχε ως συνέπεια την αναγνώριση επιλεκτικού χαρακτήρα για το σύνολο σχεδόν των φορολογικών κανόνων.

53. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa αποκρούουν την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή ότι έχουν ήδη κατ' επανάληψη χαρακτηρισθεί μέτρα ως επιλεκτικά, έστω και αν δεν καθόριζαν ελάχιστο ποσό επενδύσεως και εφαρμόζονταν ανεξαρτήτως της φύσεως των δραστηριοτήτων του δικαιούχου.

43 — Κατά το Γενικό Δικαστήριο, «[στη σκέψη 42 της εν λόγω αποφάσεως], το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι το επίδικο στην υπόθεση εκείνη μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στους φορολογούμενους που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής του δεν αρκεί για να προσδώσει στο μέτρο αυτό επιλεκτικό χαρακτήρα».

54. Αντιθέτως, το επίμαχο μέτρο, καθόσον χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με συμπεριφορά που είναι ανοικτή, από νομική και πραγματική σκοπιά, σε κάθε τύπο επιχειρήσεως και σε κάθε τομέα, δεν μπορεί αυτομάτως και για τον λόγο αυτό και μόνο να θεωρηθεί ως εκ πρώτης όψεως και de jure επιλεκτικό.

55. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa υποστηρίζουν ότι ορθώς το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στη σκέψη 22 της αποφάσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), τους όρους της οποίας τήρησε αυστηρά. Με την επίμαχη απόφαση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση του Δικαστηρίου, η ίδια η Επιτροπή δέχθηκε ρητώς την έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου έναντι των οικείων επενδυτών, πράγμα που επιβεβαίωσε το Δικαστήριο.

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

57. Η εφαρμογή του κριτηρίου αυτού δεν θα κατέληγε, άλλωστε, στην έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα των μέτρων σχετικά με την αγορά ορισμένων στοιχείων ενεργητικού που αναφέρει η Επιτροπή. Τα μέτρα αυτά θα είχαν επιλεκτικό χαρακτήρα, εφόσον αποδεικνύόταν ότι ωφελούν de facto ορισμένες επιχειρήσεις κατ' αποκλεισμό άλλων. Εν πάση περιπτώσει, ο επιλεκτικός χαρακτήρας τους δεν απορρέει από τη φύση των αποκτηθέντων στοιχείων ενεργητικού, αλλά από το γεγονός ότι η φύση αυτή παρέχει τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι οι οικείοι αγοραστές συνιστούν ιδιαίτερη κατηγορία.

58. Όσον αφορά την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), η WDFG όπως και οι Banco Santander και Santusa φρονούν ότι ορθώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση διέφερε από το υπό κρίση μέτρο, εφόσον αποσκοπούσε στη χορήγηση πλεονεκτήματος σε διαφορετική και δυνάμενη να προσδιοριστεί κατηγορία επιχειρήσεων, δηλαδή στις επιχειρήσεις που ασκούν εξαγωγικές δραστηριότητες.

59. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa υποστηρίζουν ακόμη ότι από τη σκέψη 104 της αποφάσεως της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), προκύπτει σαφώς ότι ένα μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως επιλεκτικού χαρακτήρα παρά μόνον αν ωφελεί μια κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες έχουν «ιδιότητες» που τις χαρακτηρίζουν «ειδικά». Επιπλέον, από την ως άνω απόφαση προκύπτει ότι ο εντοπισμός μιας παρεκκλίσεως από κοινό καθεστώς δεν συνιστά αυτοσκοπό, διότι αυτό που ενδιαφέρει είναι το πραγματικό αποτέλεσμα του μέτρου, καθόσον αυτό ωφελεί ή όχι συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής.

60. Κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, ούτε η ερμηνεία της αποφάσεως της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), την οποία υποστηρίζει η Επιτροπή μπορεί να γίνει δεκτή. Με την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ενός μέτρου μπορούν να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό δεν μπορούσε αφεαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα.

61. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa διατείνονται, τέλος, ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι ένα μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως επιλεκτικό υπό την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ εάν το όφελος που αντλείται από αυτό εξαρτάται από την τήρηση συμπεριφοράς την οποία μπορεί prima facie να υιοθετήσει κάθε επιχείρηση, ανεξαρτήτως του τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται. Τούτο καθίσταται απολύτως σαφές από τη διαπίστωση που περιλαμβάνεται στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), περί ελλείψεως επιλεκτικού χαρακτήρα ενός τέτοιου μέτρου. Άλλωστε, η ανάλυση του Γενικού Δικαστηρίου

είναι, κατ' ουσίαν, η ίδια με αυτή που πρότεινε η γενική εισαγγελέας J. Kokott στις προτάσεις της για την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Η αντίθετη άποψη θα κατέληγε, εξάλλου, στην οξύμωρη κατάσταση κάθε φορολογικό μέτρο να είναι αυτομάτως επιλεκτικό εάν δεν εφαρμόζεται ανεξαιρέτως από όλες τις επιχειρήσεις ενός κράτους μέλους.

62. Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι η απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), επιβεβαιώνει την άποψη που υιοθέτησαν οι ισπανικές αρχές κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, κατά την οποία ένα οικονομικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ενίσχυση, παρά μόνον εάν μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, οι ισπανικές αρχές κατέδειξαν τον ανοικτό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, επιβεβαιώνοντας έτσι την ανάλυση που εκτέθηκε στις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις και το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν κατέδειξε, με τις επίμαχες αποφάσεις, τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου.

63. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν συνήγαγε από τις αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), της 6ης Μαρτίου 2002, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-92/00 και T-103/00, EU:T:2002:61), και της 9ης Σεπτεμβρίου 2009, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-227/01 έως T-229/01, T-265/01, T-266/01 και T-270/01, EU:T:2009:315), ότι μόνο τα μέτρα των οποίων η εφαρμογή συνδεόταν με τη φύση των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως ή των οποίων η εφαρμογή εξηρτάτο από ένα ελάχιστο ποσό ήσαν επιλεκτικά, αλλά αποκλειστικά και μόνον ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου δεν μπορούσε να αποδειχθεί, εφόσον επρόκειτο για μέτρο από το οποίο μπορούσαν να επωφεληθούν όλες οι ισπανικές επιχειρήσεις που επενδύουν στην απόκτηση μεριδίων σε ποσοστό τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο αλλοδαπής επιχειρήσεως, ανεξαρτήτως της φύσεως της δραστηριότητάς τους και των επενδεδυμένων ποσών.

64. Το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς στηρίχθηκε στη σκέψη 104 της αποφάσεως της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), για να κρίνει ότι ήταν αναγκαίο, προκειμένου να χαρακτηρισθεί μια φορολογική διαφοροποίηση ως ενίσχυση, να προσδιορισθεί μια ιδιαίτερη κατηγορία επιχειρήσεων δυνάμενη να διακριθεί λόγω ειδικών ιδιοτήτων. Κατά την Ιρλανδία, η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, όπως τίθεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να ορίζεται κατά τον ίδιο τρόπο σε όλες τις υποθέσεις που αφορούν τις υποτιθέμενες φορολογικές κρατικές ενισχύσεις, οπότε, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η αρχή που ρητώς καθιερώνεται στη σκέψη 104 της εν λόγω αποφάσεως δεν μπορεί να περιορίζεται στην εξέταση φορολογικού καθεστώτος «θεωρουμένου στο σύνολό του».

65. Η Ιρλανδία εκτιμά ότι μέτρα όπως το επίμαχο, που είναι κυριολεκτικά ανοικτά σε κάθε επιχείρηση, εφόσον είναι αδύνατον να προσδιοριστεί ειδικός τομέας ή ειδική επιχείρηση που αποκλείονται από την εφαρμογή του και, κατά συνέπεια, θα ετίθεντο σε μειονεκτική θέση, δεν θα πρέπει ποτέ να θεωρούνται ως επιλεκτικά μέτρα. Άλλωστε, στην πρακτική που ακολουθεί κατά τη λήψη των αποφάσεών της, η Επιτροπή στηρίχθηκε στον λόγο αυτό για να καταλήξει στην έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα ορισμένων μέτρων αμνηστίας, έστω και αν επρόκειτο για παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς. Κατά συνέπεια, η θέση που υιοθέτησε η Επιτροπή στο πλαίσιο των υπό κρίση αιτήσεων αναιρέσεως δεν παρουσιάζει συνοχή με την ίδια την πρακτική του εν λόγω θεσμικού οργάνου.

66. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι η ύπαρξη, ακόμη και αν υποτεθεί ότι έχει αποδειχθεί, παρεκκλίσεως ή εξαιρέσεως από το πλαίσιο αναφοράς που προσδιόρισε η Επιτροπή δεν παρέχει, αφεαυτής, τη δυνατότητα συναγωγής του συμπεράσματος ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, από την ύπαρξη παρεκκλίσεως ή εξαιρέσεως συνάγεται μόνον ότι η

φορολογική ελάφρυνση μπορεί να θεωρηθεί ισοδύναμη προς επιδότηση (δηλαδή πραγματική χρηματοοικονομική συνεισφορά χορηγούμενη σε συγκεκριμένη επιχείρηση) και έχουσα ως πανομοιότυπο αποτέλεσμα την παροχή κινήτρου. Κατά συνέπεια, μετά τον έλεγχο αυτό, θα πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία [απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104)· προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, σημεία 83 έως 85)] και όπως ορθώς έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, να ελεγχθεί, σε συμπληρωματικό στάδιο, αν η κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο που ευνοούνται από φορολογικό μέτρο περιλαμβάνει επαρκώς εξατομικευμένες επιχειρήσεις ή εξατομικευμένους κλάδους παραγωγής, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

67. Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή κατέδειξε επαρκώς κατά νόμο ότι η κατηγορία των επωφελούμενων επιχειρήσεων ήταν αρκούντως εξατομικευμένη λόγω του ότι οι επιχειρήσεις αυτές ανήκαν σε ορισμένους τομείς ή ορισμένους κλάδους της οικονομίας [απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψεις 44 επ.)], είχαν συγκεκριμένη νομική μορφή [απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. (C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη 136)] ή ορισμένο μέγεθος [απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2003, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-409/00, EU:C:2003:92, σκέψεις 48 και 49)] ή ακόμη η έδρα τους βρισκόταν σε συγκεκριμένη περιφέρεια [απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψη 63)].

68. Αντιθέτως, από τη νομολογία συνάγεται ότι η πρόβλεψη προϋποθέσεων χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος ή παρεκκλίσεως από το γενικό φορολογικό καθεστώς δεν αρκεί αφεαυτής για να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας φορολογικού μέτρου.

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

70. Κατά μείζονα λόγο, μέτρο όπως το επίμαχο, του οποίου η εφαρμογή συναρτάται γενικώς προς ορισμένη κατηγορία πράξεων που εμπίπτουν στο εταιρικό δίκαιο, εν προκειμένω την απόκτηση μεριδίων σε εταιρικό κεφάλαιο, οι οποίες είναι ανεξάρτητες από το αντικείμενο και τις δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως, δεν θα πρέπει να θεωρείται, κατ' αρχήν, ως επιλεκτικού χαρακτήρα.

71. Τέλος, κατά το σύνολο των παρεμβαινόντων, η ερμηνεία της προϋποθέσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα υπό την ευρεία έννοια που υποστηρίζει η Επιτροπή με τις αιτήσεις αναιρέσεως που άσκησε θα είχε ως συνέπεια την ανατροπή της υφισταμένης θεσμικής ισορροπίας. Πράγματι, η Επιτροπή θα μπορούσε τότε να ελέγξει το σύνολο σχεδόν των μέτρων άμεσης φορολογίας δυνάμει των αρμοδιοτήτων της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, ενώ ο τομέας αυτός εμπίπτει, κατ' αρχήν, στη νομοθετική αρμοδιότητα των κρατών μελών.

2. Ανάλυση

72. Οι υπό κρίση αιτήσεις αναιρέσεως αφορούν εθνικό μέτρο άμεσης φορολογίας και τη νομιμότητά του υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει τις ενισχύσεις που συνεπάγονται «ευνοϊκ[ή] μεταχε[ίριση] ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής», ήτοι τις επιλεκτικές ενισχύσεις. Ως προς το σημείο αυτό, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, σε σχέση με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, είναι

απαραίτητο να εξετάζεται κατά πόσον, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων οι οποίοι τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση [44].

73. Προσήκει να τονισθεί, πρωτίστως, ότι, όταν πρόκειται να εξετασθεί, όπως εν προκειμένω, αν ένα φορολογικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς είναι, κατ' αρχήν [45], ουσιώδης [46].

74. Στη συνέχεια, πρέπει να εξετασθεί αν το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς και συνιστά πλεονέκτημα για ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση με άλλες που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση [47].

75. Τέλος, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν πληροί την εν λόγω προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα το μέτρο το οποίο, καίτοι συνιστά πλεονέκτημα για τον αποδέκτη του, δικαιολογείται από τη φύση ή την όλη οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται [48] [49].

76. Από τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις προκύπτει ότι, με τις επίμαχες αποφάσεις, η Επιτροπή θεώρησε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό σύστημα ή από το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις και ότι το καθεστώς αυτό δεν συνιστούσε γενικό μέτρο φορολογικής ή οικονομικής πολιτικής [50]. Πράγματι, κατ' εφαρμογή του επίμαχου μέτρου, μπορεί να επιτευχθεί η απόσβεση μόνο της χρηματοοικονομικής υπεραξίας που προέρχεται από την εκ μέρους φορολογούμενης στην Ισπανία εταιρίας απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» [51]. Αντιθέτως, η χρηματοοικονομική

44 — Αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψεις 54 και 55), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 82).

45 — Αυτό δεν αντικρούεται με τις σκέψεις 91 έως 93 της αποφάσεως 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), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ο χαρακτηρισμός φορολογικού συστήματος ως «επιλεκτικού» δεν εξαρτάται από τον εντοπισμό πλαισίου αναφοράς και παρεκκλίσεως από το πλαίσιο αυτό, όταν ένα φορολογικό σύστημα το οποίο, αντί να προβλέπει γενικούς κανόνες για το σύνολο των επιχειρήσεων, από τους οποίους υπάρχουν παρεκκλίσεις υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, *καταλήγει σε παρεμφερές αποτέλεσμα προσαρμόζοντας και συνδυάζοντας τους φορολογικούς κανόνες ούτως ώστε η εφαρμογή τους να οδηγεί σε διαφοροποιημένη φορολογική επιβάρυνση των διαφόρων επιχειρήσεων*.

46 — Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, «[…] προς τον σκοπό της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, πρέπει να εξεταστεί αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού πλαισίου, το εν λόγω μέτρο συνιστά πλεονέκτημα για ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση προς άλλες οι οποίες τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. *Ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σημασία στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, καθόσον η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς την "κανονική" φορολογία* […]». Η υπογράμμιση δική μου.

47 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή ανέφερε ότι το μέτρο αυτό θα πρέπει να θεωρηθεί ως prima facie επιλεκτικό.

48 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στη σκέψη 49 της αποφάσεως της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550), το Δικαστήριο έκρινε ότι «ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού μέτρου ως "επιλεκτικού" προϋποθέτει, πρώτον, εκ των προτέρων προσδιορισμό και εξέταση του κοινού ή "κανονικού" φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Πρέπει, δεύτερον, να εξεταστεί και να στοιχειοθετηθεί, σε σχέση με το συγκεκριμένο κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς, ο ενδεχομένως επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που χορηγεί το επίμαχο φορολογικό μέτρο, αποδεικνύοντας ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει του κοινού αυτού συστήματος, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκει το φορολογικό σύστημα του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση». Εάν, συνεπώς, οι αποδέκτες του επίμαχου φορολογικού μέτρου και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι δεν επωφελούνται από το μέτρο αυτό δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από απόψεως του σκοπού που επιδιώκει το κανονικό φορολογικό σύστημα, το μέτρο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Βλ., στο πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 63 και 64), και της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42).

49 — Κατά την Επιτροπή, το τρίτο αυτό στάδιο παρέχει τη δυνατότητα να αποφευχθεί ο χαρακτηρισμός ως επιλεκτικών μέτρων που είναι πράγματι γενικής ισχύος. Η Επιτροπή εκτιμά, κατά συνέπεια, ότι το νέο κριτήριο που διαμόρφωσε το Γενικό Δικαστήριο δεν είναι αναγκαίο και θίγει την κλασική ανάλυση περί επιλεκτικότητας που διαμόρφωσε το Δικαστήριο. Επισημαίνει επίσης ότι, με την εισαγωγή του νέου αυτού κριτηρίου, το Γενικό Δικαστήριο δημιούργησε νέα κατηγορία μέτρων, ήτοι μέτρα τα οποία είναι ταυτοχρόνως γενικά και εισάγουν παρέκκλιση. Εκτιμά ότι μια τέτοια κατηγορία μέτρων δεν έχει λογική.

50 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, σκέψη 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 58 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

51 — Βλ. σκέψη 9 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 14 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

υπεραξία που απορρέει από την εκ μέρους φορολογούμενης στην Ισπανία επιχειρήσεως απόκτηση μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης στην Ισπανία δεν μπορεί να αποσβεστεί[52]. Στηριζόμενη στη διαφορετική αυτή μεταχείριση, ενώ οι δύο ως άνω κατηγορίες επιχειρήσεων βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις, η Επιτροπή συνήγαγε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε εξαίρεση από το σύστημα αναφοράς[53].

77. Επιβάλλεται να τονισθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έθεσε εν αμφιβόλω τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων αποκτήσεως μεριδίων εκ μέρους φορολογούμενης στην Ισπανία επιχειρήσεως ανάλογα με το αν αυτή πραγματοποιείται στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» ή εταιρίας εγκατεστημένης στην Ισπανία. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο δεν έκρινε ότι η διαφοροποίηση, κατ' εφαρμογή του επίμαχου μέτρου, μεταξύ της εν λόγω αποκτήσεως μεριδίων ήταν δικαιολογημένη από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.

78. Πράγματι, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, *έστω και αν αποδειχθεί*[54] παρέκκλιση ή εξαίρεση από το πλαίσιο αναφοράς το οποίο προσδιόρισε η Επιτροπή, το γεγονός αυτό δεν αρκεί ώστε να αποδειχθεί ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι το μέτρο αυτό ήταν, κατ' αρχήν, εφαρμόσιμο επί όλων των επιχειρήσεων και δεν αφορούσε, κατά συνέπεια, καμία ιδιαίτερη κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδου παραγωγής, αλλά μια κατηγορία οικονομικών πράξεων[55].

79. Είμαι της γνώμης ότι η ως άνω ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

80. Όταν ένα φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς ή από το φορολογικό καθεστώς αναφοράς και ωφελεί *ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής* σε βάρος άλλων[56] που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση[57], φρονώ ότι το μέτρο αυτό, ως εκ της φύσεώς του, επιφέρει δυσμενείς διακρίσεις ή έχει επιλεκτικό χαρακτήρα[58], εκτός εάν η διαφοροποίηση δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται το μέτρο.

52 — Βλ. σκέψη 13 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 18 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

53 — Βλ. σκέψη 50 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

54 — Κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, το Γενικό Δικαστήριο ουδόλως επιβεβαίωσε τον ορισμό του συστήματος αναφοράς.

55 — Βλ. σκέψεις 44 και 45 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψεις 48 και 49 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

56 — Αντιθέτως, το κρατικό μέτρο που αποβαίνει αδιακρίτως υπέρ όλων των εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια επιχειρήσεων δεν μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση. Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35).

57 — Στη σκέψη 61 της αποφάσεως της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), το Δικαστήριο έκρινε ότι «η ενδεικνυόμενη παράμετρος της συγκρίσεως προς απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου στην υπό κρίση υπόθεση συνίστατο στην εξακρίβωση του κατά πόσον [αυτό] διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι, από απόψεως του επιδιωκόμενου σκοπού, ευρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, διαφοροποίηση η οποία δεν δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του επίμαχου συστήματος».

58 — Πράγματι, η έννοια της επιλεκτικότητας είναι συγκρίσιμη με την έννοια της διακρίσεως. Βλ., στο πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 53), και της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 101). Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, σημείο 54), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σημείο 29).

81. Επιβάλλεται να τονισθεί ότι, στις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψεις 49 και 50), και Ιταλία κατά Επιτροπής (C-66/02, EU:C:2005:768, σκέψεις 97 έως 100)[59], το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι τα επίμαχα φορολογικά μέτρα εφαρμόζονταν μόνο στον τραπεζικό τομέα[60] και ότι, στο πλαίσιο του τραπεζικού τομέα, ευνοούσαν μόνον τις επιχειρήσεις που διενεργούσαν τις σχετικές πράξεις, έκρινε ότι τα μέτρα αυτά συνεπήγοντο διαφοροποίηση όχι μόνο μεταξύ του τραπεζικού τομέα και των άλλων οικονομικών τομέων αλλά και στο ίδιο το πλαίσιο του τραπεζικού τομέα. Κατά συνέπεια, στις σκέψεις 99 και 100 της αποφάσεως της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-66/02, EU:C:2005:768), το Δικαστήριο έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά μέτρα, «[δ]εδομένου ότι δεν εφαρμόζοντα[ν] σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν μπορού[σα]ν να θεωρηθούν ως γενικά μέτρα δημοσιονομικής ή οικονομικής πολιτικής. […] Πράγματι, τα μέτρα αυτά παρεκκλίνουν από το φορολογικό καθεστώς του κοινού δικαίου. Οι επωφελούμενες επιχειρήσεις τυγχάνουν φορολογικών πλεονεκτημάτων στα οποία δεν θα είχαν δικαίωμα στο πλαίσιο της κανονικής εφαρμογής του καθεστώτος αυτού και *τα οποία δεν μπορούν να διεκδικήσουν επιχειρήσεις άλλων τομέων που διενεργούν ανάλογες πράξεις ή επιχειρήσεις του τραπεζικού τομέα που δεν διενεργούν πράξεις όπως οι προβλεπόμενες*»[61].

82. Επισημαίνω ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει διατυπωθεί κατά τρόπο λίαν γενικό και αφηρημένο. Πράγματι, μολονότι οι όροι «ορισμένοι κλάδοι παραγωγής» θα μπορούσαν ενδεχομένως να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αφορούν, ιδίως, ορισμένους τομείς ή ορισμένες υπηρεσίες και, κατά συνέπεια, ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, οι όροι «ορισμένες επιχειρήσεις» είναι γενικότεροι.

83. Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν αφορά μόνο μέτρα που έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα ή εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις επί τη βάσει περιορισμένου και προκαθορισμένου αριθμού κριτηρίων, όπως μεταξύ άλλων, ο επίμαχος τομέας, το μέγεθος ή η φύση των επιχειρήσεων[62]. Αυτό που έχει σημασία είναι αν το μέτρο τοποθετεί τους επωφελούμενους από αυτό σε χρηματοοικονομική κατάσταση πιο ευνοϊκή από αυτή των άλλων επιχειρήσεων οι οποίες τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση[63], ανεξαρτήτως της φύσεως των επιχειρήσεων, των δραστηριοτήτων τους ή των επίμαχων πράξεων, εκτός εάν η διαφοροποίηση δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.

84. Ουδόλως προκύπτει ούτε από το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι οι όροι «διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» απαιτούν τον προσδιορισμό μιας κατηγορίας επιχειρήσεων με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο μέτρο, όπως κρίνει το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 41 και 45 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στις σκέψεις 45 και 49 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής. Φρονώ επίσης ότι ο προσδιορισμός των επιχειρήσεων που έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά συνιστά άκρως ανακριβές, μάλιστα δε αυθαίρετο, εγχείρημα, το οποίο δημιουργεί, ενδεχομένως, αβεβαιότητα ως προς το δίκαιο.

85. Φρονώ ότι, κατά την ανάλυση του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο προέκρινε μια άκρως τυπολατρική και συσταλτική προσέγγιση, καθόσον επιχείρησε να εντοπίσει μια ειδική κατηγορία επιχειρήσεων, οι οποίες θα ήσαν οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο μέτρο, αντί να εστιάσει στο ουσιώδες ζήτημα που έγκειται στο κατά πόσον το μέτρο αυτό επιφέρει διαφοροποίηση μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

59 — Οι δύο υποθέσεις αφορούσαν την απόφαση 2002/581/ΕΚ της Επιτροπής, της 11ης Δεκεμβρίου 2001, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που η Ιταλία θέσπισε υπέρ των τραπεζών (ΕΕ 2002, L 184, σ. 27).

60 — Κατά συνέπεια, τα μέτρα δεν ευνοούσαν τις επιχειρήσεις άλλων οικονομικών τομέων.

61 — Η υπογράμμιση δική μου.

62 — Προφανώς, τα φορολογικά μέτρα που ευνοούν επιχειρήσεις ενός τομέα σε βάρος άλλων ή μεγάλες επιχειρήσεις σε βάρος των μικρών επιχειρήσεων έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα.

63 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 87 και 93).

86. Προσήκει να τονισθεί ότι το γεγονός ότι είναι συχνά δυνατόν να προσδιοριστούν ένας ή περισσότεροι τομείς ή κατηγορίες επιχειρήσεων που ευνοούνται από φορολογικό μέτρο ενόψει, ιδίως, των προϋποθέσεων που επιβάλλονται στους υποκειμένους στον φόρο, προκειμένου να επωφεληθούν από το εισάγον παρέκκλιση καθεστώς[64], δεν σημαίνει ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου εξαρτάται από τον προσδιορισμό αυτόν.

87. Επιπλέον, το γεγονός ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που μπορούν να επωφεληθούν από το επίμαχο μέτρο είναι πολύ μεγάλος ή ότι οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν σε διαφορετικούς τομείς δραστηριότητας δεν αρκεί για να αρθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του και, συνεπώς, για να αποκλειστεί ο χαρακτηρισμός του ως κρατικής ενισχύσεως[65].

88. Συναφώς, φρονώ ότι το γεγονός ότι οι προϋποθέσεις που επιβάλλει το επίμαχο μέτρο δεν ήσαν πολύ αυστηρές[66] και ότι το πλεονέκτημα από το μέτρο αυτό ήταν, κατά συνέπεια, εφαρμόσιμο σε πολλές επιχειρήσεις δεν θέτει εν αμφιβόλω τον επιλεκτικό χαρακτήρα του, αλλά μόνο τον βαθμό επιλεκτικότητάς του.

89. Επισημαίνω ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εκτίμησε ότι το επίμαχο εν προκειμένω μέτρο θα είχε επιλεκτικό χαρακτήρα εάν απαιτούσε συμμετοχή της τάξεως του 75 % αντί του 5 % και για δέκα έτη αντί για ένα έτος. Κατά την κυβέρνηση αυτή, σε μια τέτοια περίπτωση, το επίμαχο μέτρο θα ευνοούσε μόνο τις μεγάλες επιχειρήσεις και, κατά συνέπεια, θα είχε επιλεκτικό χαρακτήρα.

90. Δεν μπορώ να δεχθώ την προσέγγιση αυτή, διότι είναι ανακριβής, δυσχερής στην εφαρμογή και αυθαίρετη. Πράγματι, σε ποιο σημείο θα πρέπει να τοποθετηθεί το όριο διακρίσεως μεταξύ συμμετοχής της τάξεως του 75 % και συμμετοχής της τάξεως του 5 % και μεταξύ συμμετοχής που διαρκεί δέκα έτη και συμμετοχής που περιορίζεται σε ένα έτος; Ποιο είναι το κριτήριο οριοθετήσεως που διακρίνει τις δύο πράξεις;

91. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι ένα φορολογικό μέτρο που παρεκκλίνει από το γενικό φορολογικό καθεστώς και συνεπάγεται διαφοροποίηση μεταξύ των επιχειρήσεων που διενεργούν *ανάλογες πράξεις* έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, εκτός εάν η διαφοροποίηση που δημιουργεί το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.

92. Πράγματι, όταν οι επιχειρήσεις που επωφελούνται από φορολογικό μέτρο ευνοούνται από φορολογική ελάφρυνση στην οποία δεν θα είχαν δικαίωμα στο πλαίσιο της εφαρμογής του κανονικού φορολογικού καθεστώτος και την οποία δεν δικαιούνται επιχειρήσεις που διενεργούν ανάλογες πράξεις, το μέτρο αυτό είναι επιλεκτικής φύσεως, διότι, στην πραγματικότητα, δεν εφαρμόζεται,

64 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120). Το Δικαστήριο έκρινε ότι φορολογική έκπτωση που ισχύει προς όφελος μιας μόνο κατηγορίας επιχειρήσεων, ήτοι αυτών που πραγματοποιούν εξαγωγές και υλοποιούν ορισμένες από τις επενδύσεις που τα επίδικα μέτρα αφορούν, έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

65 — Βλ. απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2003, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-409/00, EU:C:2003:92, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Μια ενίσχυση μπορεί να είναι επιλεκτική υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ακόμη και όταν αφορά έναν οικονομικό τομέα στο σύνολό του [βλ., ιδίως, αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 1999, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-75/97, EU:C:1999:311, σκέψη 33), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 53)] ή πλείονες οικονομικούς τομείς [βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, GEMO (C-126/01, EU:C:2003:622, σκέψεις 37 έως 39)].

66 — Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που αποκτάται μερίδιο στο κεφάλαιο αλλοδαπής εταιρίας τουλάχιστον της τάξεως του 5 % και διακρατείται αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, χωρίς να απαιτείται κάποιο ποσό ή άλλο ελάχιστο κατώφλι επενδύσεως.

αντιθέτως προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου[67], σε όλους[68] τους επιχειρηματίες[69]. Είναι προφανές ότι το επίμαχο μέτρο ευνοεί μόνο το σύνολο των επιχειρηματιών που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις[70], δηλαδή τις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις που αποκτούν μερίδια στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» και αποκλείει τους επιχειρηματίες που προβαίνουν σε ανάλογες ενέργειες, δηλαδή σε απόκτηση μεριδίων αλλά στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης στην Ισπανία.

93. Πράγματι, σύμφωνα με τη σκέψη 42 της αποφάσεως της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), μολονότι «το γεγονός ότι το ευεργετικό αυτό μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στους φορολογούμενους που πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές δεν αρκεί για να θεωρηθεί επιλεκτικό το μέτρο αυτό», ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα εάν επιφέρει διαφοροποίηση μεταξύ συγκρίσιμων καταστάσεων ή συναλλαγών[71].

94. Κατά συνέπεια, το προβλεπόμενο στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα αφορά τα φορολογικά μέτρα τα οποία, ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών, έχουν ως αποτέλεσμα[72] την επιβολή διαφοροποιημένης φορολογικής επιβαρύνσεως για επιχειρήσεις[73] οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση[74].

67 — Βλ. σκέψη 52 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 56 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

68 — Είμαι της γνώμης ότι το Γενικό Δικαστήριο καταφεύγει σε σοφιστεία όταν εκτιμά ότι ένα φορολογικό μέτρο, το οποίο είναι δυνητικά εφαρμόσιμο επί όλων των επιχειρήσεων, δεν είναι επιλεκτικό, ενώ το μέτρο αυτό διακρίνει μεταξύ των επιχειρήσεων που διενεργούν ανάλογες συναλλαγές. Επιπλέον, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζουν η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa, όπως επισημαίνεται στο σημείο 61 των παρουσών προτάσεων, ένα φορολογικό μέτρο δεν είναι αυτομάτως επιλεκτικό εάν δεν εφαρμόζεται από όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις κράτους μέλους, διότι όλες αυτές οι επιχειρήσεις δεν τελούν οπωσδήποτε σε συγκρίσιμες καταστάσεις. Ένα φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό μόνον εάν διακρίνει μεταξύ συγκρίσιμων καταστάσεων. Κατά συνέπεια, σε αντιδιαστολή προς τις παρατηρήσεις των παρεμβαινόντων που αναπαράγονται στο σημείο 71 των παρουσών προτάσεων, η εφαρμογή του κριτηρίου της επιλεκτικότητας όταν υφίσταται διάκριση μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που τελούν σε συγκρίσιμες καταστάσεις δεν θέτει σε κίνδυνο τη θεσμική ισορροπία μεταξύ της Επιτροπής και των κρατών μελών αλλά αντιστοιχεί στη βούληση της συντακτικής εξουσίας η οποία εκφράζεται σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

69 — Βλ., κατ' αναλογία, σημεία 81 και 82 των προτάσεων που ανέπτυξε η γενική εισαγγελέας J. Kokott στην υπόθεση Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), όπου επισημαίνει ότι «[β]εβαίως για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας της φορολογικής ρυθμίσεως δεν αρκεί το γεγονός ότι η ρύθμιση χορηγεί πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η ρύθμιση. Ωστόσο, είναι προφανές ότι δεν μπορεί να γίνεται συστηματικά δεκτό ότι μια φορολογική ρύθμιση δεν είναι επιλεκτική για τον λόγο ότι μπορούν να επωφεληθούν από αυτή όλοι οι επιχειρηματίες αδιακρίτως, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της ρυθμίσεως. Σε τέτοια περίπτωση, θα έπρεπε να μη γίνεται ποτέ δεκτός ο επιλεκτικός χαρακτήρας οποιασδήποτε φορολογικής ρυθμίσεως. […] *Για τον ανωτέρω λόγο η νομολογία θέτει, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα, ειδικές προϋποθέσεις για τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα τους. Συναφώς, κρίσιμο είναι εν τέλει το ζήτημα κατά πόσον οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, βάσει των κανόνων του εθνικού φορολογικού συστήματος, έχουν επιλεγεί αδιακρίτως* […]». Η υπογράμμιση δική μου.

70 — Αντιθέτως προς ό,τι διατείνονται το Βασίλειο της Ισπανίας (βλ. σημείο 62 των παρουσών προτάσεων) και η Ιρλανδία (βλ. σημείο 65 των παρουσών προτάσεων), το επίμαχο μέτρο δεν είναι ανοικτό σε κάθε επιχείρηση που διενεργεί συγκρίσιμες συναλλαγές.

71 — Μολονότι το Δικαστήριο πράγματι έκρινε, στη σκέψη 42 της αποφάσεως της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), ότι «[τ]ο γεγονός ότι το ευεργετικό αυτό μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στους φορολογούμενους που πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές δεν αρκεί για να θεωρηθεί επιλεκτικό το μέτρο αυτό», διαπίστωσε, στη συνέχεια, στην ίδια σκέψη 42, ότι τα πρόσωπα που δεν μπορούν να αξιώσουν την εφαρμογή του δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τους παραπάνω φορολογούμενους, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει ο εθνικός νομοθέτης, τη διασφάλιση δηλαδή της τηρήσεως της αρχής της εύλογης προθεσμίας. Φρονώ ότι, λαμβανομένου υπόψη ότι, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο δεν αμφισβήτησε τη συγκρισιμότητα μεταξύ της εκ μέρους φορολογούμενης στην Ισπανία επιχειρήσεως αποκτήσεως μεριδίων στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» και της εκ μέρους φορολογούμενης στην Ισπανία επιχειρήσεως αποκτήσεως μεριδίων σε εγκατεστημένη στην Ισπανία εταιρία, η επιρροή της σκέψεως 42 της αποφάσεως της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), είναι εν προκειμένω πολύ περιορισμένη.

72 — Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν κάνει διάκριση μεταξύ των αιτιών ή των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους, και, επομένως, ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών. Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 87).

73 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 93).

74 — Αντιθέτως προς ό,τι διατείνεται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας (βλ. σημείο 66 των παρουσών προτάσεων), παρέλκει η προσθήκη, στην ανάλυση αυτή, του ελέγχου της υπάρξεως κατηγορίας ευνοουμένων φορολογουμένων. Άλλως, φορολογικά μέτρα επιλεκτικού χαρακτήρα που ευνοούν ορισμένους φορολογουμένους εις βάρος άλλων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση θα διέφευγαν εκ προοιμίου τον έλεγχο περί κρατικών ενισχύσεων λόγω του γεγονότος και μόνον ότι τα εν λόγω φορολογικά μέτρα «εμπίπτουν σε άλλη τεχνική φορολογίας μολονότι παράγουν, κατά νόμον ή εν τοις πράγμασι, τα ίδια αποτελέσματα». Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 92).

95. Συναφώς, επισημαίνω ότι το ίδιο το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 47 της αποφάσεως της 13ης Σεπτεμβρίου 2012, Ιταλία κατά Επιτροπής (T-379/09, EU:T:2012:422), ότι «ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου εκτιμάται σε σχέση με το σύνολο των επιχειρήσεων και όχι σε σχέση με τις επιχειρήσεις που επωφελούνται από το ίδιο πλεονέκτημα εντός της ίδιας ομάδας […]. Επιπλέον, αυτό καθ' εαυτό το γεγονός ότι το επίμαχο μέτρο δύναται να ευνοήσει οιονδήποτε επιχειρηματία πληροί τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις, ήτοι ορίζει το πεδίο εφαρμογής του βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, δεν αποδεικνύει τον γενικό χαρακτήρα του εν λόγω μέτρου και δεν αποκλείει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του […]».

96. Επομένως, το γεγονός ότι ένα φορολογικό μέτρο δεν αφορά καμία ειδική κατηγορία επιχειρήσεων, αλλά επιχειρήσεις που διενεργούν μια κατηγορία οικονομικών πράξεων, εν προκειμένω χρηματοοικονομικές πράξεις στην αλλοδαπή, και δεν εξαρτά την εφαρμογή του από κανένα ελάχιστο ποσό [75], ουδόλως αναιρεί τον επιλεκτικό ή τον εισάγοντα διακρίσεις χαρακτήρα του μέτρου αυτού, εάν αυτό επιβάλλει διαφοροποιημένη φορολογική επιβάρυνση στις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση και διενεργούν συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές πράξεις, αλλά στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων στο δικό τους κράτος μέλος.

97. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τη σκέψη 22 της αποφάσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), την οποία παραθέτει το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 60 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 64 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

98. Πράγματι, διαπιστώνοντας, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, ότι «το Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική ελάφρυνση της οποίας τυγχάνουν οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι μπορούν να αφαιρέσουν το κέρδος που αποκομίζουν από την πώληση ορισμένων οικονομικών αγαθών *όταν πρόκειται για απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο κεφαλαιουχικών εταιριών εδρευουσών σε ορισμένες περιφέρειες* παρέχει στους εν λόγω υποκείμενους στον φόρο πλεονέκτημα το οποίο, ως γενικό μέτρο εφαρμοζόμενο *αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες*, δεν συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων της Συνθήκης» [76], το Γενικό Δικαστήριο προβαίνει, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Επιτροπής, σε μη προσήκοντα συμφυρμό των σκέψεων 22 και 23 της αποφάσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), και, κατά συνέπεια, ερμηνεύει εσφαλμένως την απόφαση αυτή.

99. Πάντως, στη σκέψη 23 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο προσθέτει ότι, «[ε]πίσης, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, βάσει της προσβαλλόμενης αποφάσεως, η φορολογική ελάφρυνση χαρακτηρίζεται κρατική ενίσχυση *μόνον αν ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις εγκατεστημένες στα νέα ομόσπονδα κράτη και στο Δυτικό Βερολίνο*, γεγονός που της αφαιρεί τον χαρακτήρα γενικού μέτρου φορολογικής ή οικονομικής πολιτικής» [77]. Κατά συνέπεια, αντιθέτως προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου στις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, από τις σκέψεις 22 και 23 της αποφάσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467), προκύπτει σαφώς ότι ένα φορολογικό μέτρο που χορηγεί πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις στα νέα ομόσπονδα κράτη και στο Δυτικό Βερολίνο δεν συνιστά μέτρο γενικής ισχύος εφαρμοστέο σε όλους τους επιχειρηματίες, αλλά επιλεκτικό μέτρο υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

75 — Είμαι της γνώμης ότι το γεγονός ότι το επίμαχο μέτρο δεν εξαρτά την εφαρμογή του από κανένα ελάχιστο ποσό δεν σημαίνει ότι το μέτρο αυτό δεν είναι επιλεκτικό. Η έλλειψη προϋποθέσεως εφαρμογής στηριζόμενης σε ένα ελάχιστο ποσό σημαίνει απλώς την έλλειψη κριτηρίου επιλεκτικότητας στηριζόμενου στο μέγεθος των επιχειρήσεων, το οποίο είναι, εκ προοιμίου, επιλεκτικό. Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Η υπογράμμιση δική μου.

77 — Η υπογράμμιση δική μου.

100. Επιπλέον, μολονότι είναι αληθές ότι, στη σκέψη 104 της αποφάσεως της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), το Δικαστήριο έκρινε ότι, «για να αναγνωρισθεί ότι τα αποτελούντα τη φορολογική βάση κριτήρια ενός φορολογικού συστήματος παρέχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα, πρέπει επίσης *να μπορούν να διακρίνουν τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία*, καθιστώντας έτσι δυνατό τον χαρακτηρισμό του συστήματος αυτού ως ευνοϊκού για "ορισμένες" επιχειρήσεις ή "ορισμένες" παραγωγές υπό την έννοια του άρθρου [107], παράγραφος 1, ΣΛΕΕ»[78], φρονώ ότι η νομολογία αυτή δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή.

101. Πράγματι, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ της πραγματικής κατάστασης, και ειδικότερα του επίμαχου εν προκειμένου φορολογικού καθεστώτος και της καταστάσεως της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), τις οποίες αγνόησε το Γενικό Δικαστήριο στις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις.

102. Στις σκέψεις 92 και 93 της ως άνω αποφάσεως, το Δικαστήριο σαφώς ανέφερε ότι η επιλεκτικότητα του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν απέρρεε από παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, αλλά από το γεγονός ότι διέκρινε, στην πράξη, μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονταν σε παρεμφερή κατάσταση[79]. Πάντως, το Δικαστήριο έκρινε ότι, παρά το γεγονός ότι τα κριτήρια του επίμαχου καθεστώτος ήσαν γενικής φύσεως, απέκλειαν εκ προοιμίου από κάθε φορολογία συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων, δηλαδή τις εταιρίες «offshore»[80]. Υπό τις ειδικές αυτές συνθήκες, οι οποίες δεν συντρέχουν εν προκειμένω, το Δικαστήριο έκρινε ότι, αν και η εφαρμογή «γενικού» φορολογικού συστήματος δεν αρκεί, αφεαυτή, προς απόδειξη της επιλεκτικότητας μιας φορολογίας για τους σκοπούς του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ένα τέτοιο γενικό σύστημα μπορεί να θεωρηθεί επιλεκτικό, εάν είναι εφικτό να προσδιορισθεί μια κατηγορία επιχειρήσεων που ευνοείται από αυτό[81].

103. Πάντως, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, με τις επίμαχες αποφάσεις, η Επιτροπή θεώρησε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς ή από το φορολογικό καθεστώς αναφοράς που εφαρμοζόταν στις φορολογούμενες στην Ισπανία επιχειρήσεις[82]. Επιπλέον, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο δεν έθεσε εν αμφιβόλω την ορθότητα της αναλύσεως αυτής[83].

104. Δεδομένου ότι η απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), αφορά ειδικά μια περίπτωση όπου δεν υπήρχε καμία παρέκκλιση από το κανονικό καθεστώς, αφού το Δικαστήριο έκρινε ότι το επίμαχο κανονικό καθεστώς εισήγαγε αφεαυτού de facto διακρίσεις, φρονώ ότι, με τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε και εφήρμοσε τη νομολογία αυτή εσφαλμένως, ενώ οι συνθήκες που επικρατούσαν στις υποθέσεις αυτές δεν ήσαν συγκρίσιμες. Κατά συνέπεια, το Γενικό Δικαστήριο, απαιτώντας τον προσδιορισμό κατηγορίας επιχειρήσεων που ευνοήθηκαν από το επίμαχο μέτρο, ενώ το μέτρο αυτό συνιστά παρέκκλιση από το «κανονικό» καθεστώς, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

78 — Η υπογράμμιση δική μου.

79 — Απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 101).

80 — Απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 101 και 102).

81 — Απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 103 και 104).

82 — Βλ. σκέψη 50 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και σκέψη 54 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής.

83 — Βλ. σημείο 77 των παρουσών προτάσεων.

105. Επιπλέον, στη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι από τη σκέψη 36 της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), προέκυπτε ότι ένα μέτρο του οποίου η εφαρμογή δεν εξηρτάτο από τη φύση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων δεν είχε, a priori, επιλεκτικό χαρακτήρα.

106. Φρονώ, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Επιτροπής, ότι το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), διότι, αν και στη σκέψη 35 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε «[ότι] το κρατικό μέτρο που *αποβαίνει αδιακρίτως υπέρ όλων των εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια επιχειρήσεων δεν μπορ[ούσε] να συνιστά κρατική ενίσχυση*» [84], έκρινε, στη συνέχεια, με τη σκέψη 36 της εν λόγω αποφάσεως, ότι ένα φορολογικό καθεστώς δεν [συνιστούσε] ενίσχυση, εφόσον [είχε] εφαρμογή επί όλων των εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των δραστηριοτήτων τους.

107. Αντιθέτως προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου στη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, η απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψεις 35 και 36), δεν παρέχει τη δυνατότητα συναγωγής του συμπεράσματος ότι ένα μέτρο του οποίου η εφαρμογή δεν εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας ή τον σκοπό των επιχειρήσεων δεν έχει, a priori, επιλεκτικό χαρακτήρα.

108. Η νομολογία αυτή [85] επιβεβαιώνει απλώς ότι ένα φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο εθνικό έδαφος δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

109. Πάντως, αρκεί να υπομνησθεί ότι το επίμαχο μέτρο πραγματοποιεί σαφή και ρητή διάκριση μεταξύ των μεριδίων που αποκτά φορολογούμενη στην Ισπανία επιχείρηση στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» και των μεριδίων φορολογούμενης στην Ισπανία επιχειρήσεως στο κεφάλαιο εγκατεστημένης στην Ισπανία εταιρίας. Ελλείψει διαπιστώσεως από το Γενικό Δικαστήριο ότι οι επιχειρήσεις που διενεργούν τις συναλλαγές αυτές δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επιβάλλοντας στην Επιτροπή, για να καταδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα μέτρου κατ' εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, την υποχρέωση προσδιορισμού ομίλου επιχειρήσεων που έχουν ίδια χαρακτηριστικά.

110. Από τις σκέψεις αυτές προκύπτει ότι το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως που προβάλλει η Επιτροπή είναι, κατ' εμέ, βάσιμο.

Β – *Επί του δευτέρου σκέλους*

1. Η επιχειρηματολογία των διαδίκων

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

84 — Η υπογράμμιση δική μου.

85 — Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψεις 35 και 36).

112. Η Επιτροπή διατείνεται ότι η νομολογία του Δικαστηρίου ορίζει χωρίς αμφισημία ότι μια εξαγωγική ενίσχυση έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, ακόμη και αν το μέτρο ευνοεί το σύνολο των εξαγωγών.

113. Πρώτον, η Επιτροπή εκτιμά ότι, στις σκέψεις 73 και 74 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στις σκέψεις 77 και 78 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο εφήρμοσε εσφαλμένως τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), καθόσον έκρινε ότι η νομολογία αυτή δεν αφορούσε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου αλλά μόνο την προϋπόθεση σχετικά με τον επηρεασμό του ανταγωνισμού και των συναλλαγών που προβλέπει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

114. Δεύτερον, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι εισήγαγε, με τις σκέψεις 79 έως 81 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και με τις σκέψεις 83 έως 85 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, τεχνητή διάκριση μεταξύ των εξαγωγικών ενισχύσεων και των ενισχύσεων της εξαγωγής κεφαλαίων.

115. Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η κατηγορία δικαιούχων επιχειρήσεων που παρείχε τη δυνατότητα συναγωγής του συμπεράσματος περί επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), αποτελούνταν από τις εξαγωγικές επιχειρήσεις. Επισημαίνει ότι, κατά το Γενικό Δικαστήριο, η κατηγορία αυτή συγκεντρώνει επιχειρήσεις που μπορούν να διακριθούν από το γεγονός κοινών χαρακτηριστικών που συναρτώνται προς την εξαγωγική τους δραστηριότητα. Η Επιτροπή εκτιμά ότι, όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα και, ειδικότερα, προκειμένου για τον προσδιορισμό ειδικής κατηγορίας επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής που μπορούν να διακριθούν λόγω κοινών χαρακτηριστικών, δεν υπάρχει καμία διαφορά μεταξύ της εξαγωγής αγαθών και της εξαγωγής κεφαλαίων.

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

117. Με το υπόμνημα απαντήσεως, η Επιτροπή διατείνεται ότι ουδόλως υποστήριξε ότι οι επιδοτήσεις κατά την εξαγωγή εμπίπτουν σε διαφορετική έννοια της επιλεκτικότητας. Η Επιτροπή διατείνεται ότι επισημαίνει τα σφάλματα στα οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ερμηνεία και εφαρμογή [της νομολογίας] του Δικαστηρίου στον τομέα των εξαγωγικών ενισχύσεων.

118. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa εκτιμούν ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς ερμήνευσε τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120). Προκειμένου για την απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20), επισημαίνουν ότι ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε ως προς την έννοια της ενισχύσεως ήταν περιορισμένος και ότι η σχετική κρίση αφορούσε τον επηρεασμό των συναλλαγών και του ανταγωνισμού. Επιπλέον, κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, το ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα δεν αντιμετωπίσθηκε στην απόφαση της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά

Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8). Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa εκτιμούν ότι, στις σκέψεις 71 επ. της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στις σκέψεις 75 επ. της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο υπενθύμισε το πλαίσιο αναφοράς που πρέπει να εφαρμοστεί για να εκτιμηθεί αν ένα μέτρο έχει ή όχι επιλεκτικό χαρακτήρα. Φρονούν ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας μπορεί να εκτιμηθεί στο επίπεδο ενός και μοναδικού κράτους μέλους και ότι η Επιτροπή ήταν υποχρεωμένη να αποδείξει ότι το μέτρο ευνοούσε ιδιαίτερη κατηγορία επιχειρήσεων κατ' αποκλεισμό άλλων επιχειρήσεων. Κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, μολονότι η Επιτροπή είχε προβεί στην οριοθέτηση αυτή στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), η οριοθέτηση αυτή ελλείπει παντελώς εν προκειμένω.

119. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa διατείνονται ότι οι εξαγωγικές ενισχύσεις πρέπει, υπό το πρίσμα του κριτηρίου της επιλεκτικότητας, να εκτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο με άλλα κρατικά μέτρα. Θεωρούν ότι, με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), το Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι όλες οι δικαιούχοι επιχειρήσεις είχαν κοινά χαρακτηριστικά, εκτός του ότι πληρούσαν τις προϋποθέσεις που παρείχαν τη δυνατότητα αντλήσεως οφέλους από το μέτρο, χαρακτηριστικά τα οποία επέτρεπαν να θεωρηθεί ότι εντάσσονται σε σαφώς ορισμένο τομέα της οικονομίας, τον εξαγωγικό τομέα. Επρόκειτο για επιχειρήσεις οι οποίες παρήγαγαν αγαθά προορισμένα για εξαγωγή.

120. Αντιθέτως, κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, πρόσβαση στο επίμαχο μέτρο είχαν επιχειρήσεις όλων των τομέων και όλων των μεγεθών, είτε η παραγωγή τους προοριζόταν για την εθνική αγορά είτε για την αλλοδαπή. Εκτιμούν ότι η Επιτροπή είχε πλείστες ευκαιρίες, τόσο κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας όσο και πρωτοδίκως, να αποδείξει την ύπαρξη κατηγορίας επιχειρήσεων που επωφελούνται από το επίμαχο μέτρο, πράγμα που ποτέ δεν έπραξε. Κατά την WDFG καθώς και τις Banco Santander και Santusa, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι υπάρχει κατηγορία επιχειρήσεων που «εξάγουν κεφάλαια» και επωφελούνται από το επίμαχο μέτρο συνιστά, κατά συνέπεια, πραγματικό ισχυρισμό που προβάλλεται απαραδέκτως στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως.

121. Η WDFG καθώς και οι Banco Santander και Santusa φρονούν ότι η εξαγωγή αγαθών και η εξαγωγή κεφαλαίων δεν είναι ισοδύναμες, ιδίως, διότι οι κανόνες που εφαρμόζονται στα αγαθά και τις υπηρεσίες δεν είναι οι ίδιοι με τους εφαρμοζόμενους στα κεφάλαια. Επισημαίνουν ότι όλες οι επιχειρήσεις διαθέτουν κεφάλαιο ή μπορούν να το επενδύσουν, οπότε δεν φαίνεται να πρόκειται για χαρακτηριστικό δυνάμενο να δημιουργήσει επιλεκτικότητα. Εξάλλου, όπως η ίδια η Επιτροπή αναγνώρισε με την απόφασή της[86], είναι σαφές ότι οι κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν απαγορεύουν τη λήψη μέτρου όπως το επίμαχο, το οποίο επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση των οικονομικών πράξεων (συμμετοχή στο κεφάλαιο ισπανικών επιχειρήσεων και συμμετοχή στο κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων) οι οποίες, έστω και αν διενεργούνται από τις ίδιες επιχειρήσεις (κάθε επιχείρηση), παρουσιάζουν και διαφορές.

122. Το Βασίλειο της Ισπανίας διατείνεται ότι δεν υπάρχει οικονομική δραστηριότητα που έγκειται στην εξαγωγή κεφαλαίων. Το επίμαχο μέτρο δεν ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής εφόσον δεν αφορά την προσφορά αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά.

86 — Βλ. σημείο 135 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις και σημείο 160 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις.

123. Η Ιρλανδία συμμερίζεται την άποψη της WDFG καθώς και των Banco Santander και Santusa ότι οι αποφάσεις που επικαλείται η Επιτροπή αφορούσαν μέτρα τα οποία ευνοούσαν δυνάμενη να προσδιοριστεί κατηγορία επιχειρήσεων ή προϊόντων, δηλαδή τον εξαγωγικό τομέα. Οι εξαγωγές συνιστούν κατηγορία επιχειρήσεων που μπορεί ευχερώς να προσδιοριστεί. Αντιθέτως, σε αντιδιαστολή προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν υφίσταται ενιαία κατηγορία επιχειρήσεων που «εξάγουν κεφάλαια», εφόσον κάθε επιχείρηση που αποκτά μερίδια στην αλλοδαπή «εξάγει κεφάλαια».

124. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι, στο μέτρο που η Επιτροπή διατείνεται επικουρικώς ότι το επίμαχο μέτρο είναι συγκρίσιμο με μέτρο ενισχύσεως της εξαγωγής αγαθών και αφορά, κατά συνέπεια, και την επαρκώς οριοθετημένη κατηγορία των εξαγωγικών επιχειρήσεων, πρόκειται για a posteriori προσθήκη αιτιολογίας στις επίμαχες αποφάσεις, η οποία είναι απαράδεκτη στο αναιρετικό στάδιο.

125. Η κατηγορία των επίμαχων στη νομολογία που επικαλείται η Επιτροπή εξαγωγικών επιχειρήσεων διακρίνεται από τις άλλες επιχειρήσεις ακριβώς λόγω των κοινών χαρακτηριστικών που συναρτώνται προς την εξαγωγική τους δραστηριότητα η οποία, ενδεχομένως, συνδεόταν με την πραγματοποίηση ειδικών επενδύσεων. Πράγματι, στην απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), το Δικαστήριο δεν στηρίχθηκε στην πραγματοποίηση επενδύσεων, αλλά απλώς έλαβε υπόψη το κριτήριο αυτό μεταξύ άλλων, από τα οποία πρωτίστως, και σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τη φύση της «παραγωγής» των δικαιούχων επιχειρήσεων, για να διακρίνει την ομάδα αυτή από το σύνολο των άλλων επιχειρήσεων.

2. Ανάλυση

126. Πρώτον, σύμφωνα με τα επιχειρήματα της Επιτροπής που εκτέθηκαν στο σημείο 113 των παρουσών προτάσεων, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε ότι οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), δεν αφορούσαν το κριτήριο της επιλεκτικότητας, αλλά μόνο την προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σχετικά με τον επηρεασμό του ανταγωνισμού και του εμπορίου.

127. Στη σκέψη 20 της αποφάσεως της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68), το Δικαστήριο έκρινε ότι «προνομιακός αναπροεξοφλητικός τόκος εφαρμοζόμενος στις εξαγωγές και χορηγούμενος από ένα κράτος υπέρ μόνων των εξαγόμενων εγχωρίων προϊόντων για να τα βοηθήσει να ανταγωνίζονται στα άλλα κράτη μέλη τα εγχώρια προϊόντα των τελευταίων αυτών κρατών, συνιστά ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου [107 ΣΛΕΕ]». Επιπλέον, στη σκέψη 8 της αποφάσεως της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), το Δικαστήριο έκρινε ότι επιστροφή τόκων που ευνοεί μόνο τις πιστώσεις εξαγωγής συνιστούσε κρατική ενίσχυση για τις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις. Στη συνέχεια, στη σκέψη 10 της αποφάσεως της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), το Δικαστήριο έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο ευνοούσε ορισμένες επιχειρήσεις.

128. Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, για να εμπίπτει ένα μέτρο στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και να συνιστά κρατική ενίσχυση, πρέπει να πληροί σωρευτικά όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω διάταξη. Επομένως, το Δικαστήριο, διαπιστώνοντας την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως στη σκέψη 20 της αποφάσεως της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68), και στη σκέψη 8 της αποφάσεως της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284), έκρινε ότι συνέτρεχαν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, περιλαμβανομένης και της προϋποθέσεως περί επιλεκτικότητας.

129. Τέλος, στη σκέψη 120 της αποφάσεως της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438), απαντώντας στην παρατήρηση της Ισπανικής Κυβερνήσεως ότι ένα μέτρο που ισχύει για όλες τις επιχειρήσεις, και όχι μόνο για μία κατηγορία αυτών, συνιστά κρατική ενίσχυση μόνον εφόσον η εθνική διοίκηση διατηρεί, σε ορισμένο βαθμό, διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή του[87], το Δικαστήριο τόνισε ότι το μέτρο αυτό (φορολογική έκπτωση) ευνοούσε μόνο τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν εξαγωγές και υλοποιούσαν ορισμένες από τις επενδύσεις που τα επίμαχα μέτρα αφορούσαν. Έκρινε ότι η διαπίστωση αυτή αρκούσε για να αποδειχθεί ότι η εν λόγω έκπτωση πληρούσε το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα, το οποίο αποτελεί ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της κρατικής ενισχύσεως και συνίσταται στο ότι το σχετικό πλεονέκτημα παρέχεται επιλεκτικά.

130. Φρονώ ότι το Δικαστήριο πράγματι αποφάνθηκε περί του επιλεκτικού χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών μέτρων στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120).

131. Δεύτερον, όσον αφορά την παρατήρηση της Επιτροπής ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο διακρίνοντας μεταξύ των ενισχύσεων της εξαγωγής αγαθών και των ενισχύσεων της εξαγωγής κεφαλαίων, προσήκει να υπομνησθεί ότι το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα αφορά την ύπαρξη ή όχι διακρίσεων, υπό την έννοια διαφοροποιημένης φορολογικής επιβαρύνσεως των επιχειρήσεων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που προσδίδεται στο φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, τούτο δε χωρίς δικαιολογία. Επομένως, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία το επίμαχο φορολογικό μέτρο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του τομέα, προσήκει να εφαρμοστεί η ανάλυση σε τρία στάδια που περιγράφεται στα σημεία 73 έως 75 των παρουσών προτάσεων, για να προσδιοριστεί αν το μέτρο αυτό έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

132. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι δεν έχει μεγάλη σημασία το αν το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε τεχνητή διάκριση μεταξύ της εξαγωγής αγαθών και της εξαγωγής κεφαλαίων, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, δεδομένου ότι, για να χαρακτηρισθεί ένα μέτρο ως επιλεκτικού χαρακτήρα, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι εφαρμόζεται σε ειδικό τομέα ή σε κατηγορία επιχειρήσεων που έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά[88].

133. Επομένως, το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως στηρίζεται σε εσφαλμένη προκείμενη.

134. Φρονώ, κατά συνέπεια ότι πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελές το εν λόγω δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως.

Πρόσθετες επισημάνσεις

135. Θα ήθελα να προσθέσω ότι, αντίθετα προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου στις σκέψεις 79 έως 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στις σκέψεις 83 έως 86 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, φρονώ ότι δεν υφίσταται η αποκαλούμενη «κατηγορία των εξαγωγικών επιχειρήσεων». Οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), αφορούν απλώς μέτρα τα οποία ευνοούν εξαγωγές και όχι κατηγορία επιχειρήσεων εξακριβώσιμων ex ante.

87 — Βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 96).

88 — Βλ. σημεία 83 και 84 των παρουσών προτάσεων.

136. Φρονώ ότι, όπως συμβαίνει με τις επενδύσεις ή τις συμμετοχές στο κεφάλαιο αλλοδαπών εταιριών, κάθε επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται σε εθνική αγορά μπορεί, ενδεχομένως, να εξαγάγει αγαθά ή υπηρεσίες ακόμη και αν δεν είχε την προδιάθεση να το πράξει. Είμαι της γνώμης ότι οι επιχειρήσεις που επενδύουν στην αλλοδαπή ή αυτές που εξάγουν αγαθά ή υπηρεσίες δεν έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και δεν συνιστούν οριοθετημένη και εξακριβώσιμη κατηγορία.

137. Εκτιμώ, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου στις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), ότι ένα φορολογικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, εφόσον ευνοεί τις επιχειρήσεις που διενεργούν διασυνοριακές πράξεις και όχι τις επιχειρήσεις που διενεργούν παρεμφερείς πράξεις σε εθνικό επίπεδο[89]. Είμαι της γνώμης ότι ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο είναι επιβλαβές για την εσωτερική αγορά, εφόσον δημιουργεί άμεση στρέβλωση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών. Επισημαίνω, συναφώς, ότι ο σκοπός που επιδιώκεται με τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις έγκειται, ιδίως, στο να εμποδίσουν ένα κράτος μέλος να ευνοήσει τις επιχειρήσεις που ασκούν διακρατικές δραστηριότητες[90]. Οι διατάξεις αυτές συνιστούν, επομένως, την «αντίστροφη όψη του νομίσματος» ή τον «καθρέφτη», όπως ελέχθη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων προκειμένου να προλάβουν την παρεμβολή εμποδίων στις διασυνοριακές δραστηριότητες.

138. Επομένως, φορολογικά μέτρα τα οποία ευνοούν τις επιχειρήσεις που εξάγουν κεφάλαια από κράτος μέλος σε βάρος άλλων, οι οποίες, σε συγκρίσιμη κατάσταση, επενδύουν στο εθνικό έδαφος[91], έχουν, σύμφωνα με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120), επιλεκτικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

139. Για τους λόγους αυτούς, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, καθόσον έκρινε, στη σκέψη 81 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Autogrill España κατά Επιτροπής και στη σκέψη 85 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής, ότι «από τη νομολογία [που απορρέει από τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1969, Επιτροπή κατά Γαλλίας (6/69 και 11/69, EU:C:1969:68, σκέψη 20)· της 7ης Ιουνίου 1988, Ελλάδα κατά Επιτροπής (57/86, EU:C:1988:284, σκέψη 8), και της 15ης Ιουλίου 2004, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψη 120)], σχετικά με τις επιχειρήσεις που ασκούν εξαγωγική δραστηριότητα, δεν δύναται, επομένως, να συναχθεί ότι τα δικαστήρια της Ένωσης δέχθηκαν ότι ένα φορολογικό μέτρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικού χαρακτήρα χωρίς να έχει προηγουμένως προσδιοριστεί συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής δυνάμενων να εξατομικευθούν βάσει ειδικών χαρακτηριστικών».

VI – Πρόταση

140. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο:

— να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 της αποφάσεως 2011/5/ΕΚ της

89 — Το σημείο 154 της δεύτερης από τις επίμαχες αποφάσεις προβλέπει ότι «[...] στόχος του επίμαχου μέτρου είναι να προωθήσει την εξαγωγή κεφαλαίων, προκειμένου να ενισχύσει τη θέση των ισπανικών εταιρειών στο εξωτερικό, βελτιώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ανταγωνιστικότητα των δικαιούχων του καθεστώτος.» Βλ., επίσης, σημείο 129 της πρώτης από τις επίμαχες αποφάσεις.

90 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Ιουλίου 2009, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-369/07, EU:C:2009:428, σκέψη 119).

91 — Και οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

Επιτροπής, της 28ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικού εμπορικού κεφαλαίου για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο υπό τον αριθμό C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 7, σ. 48),

— να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4 της αποφάσεως 2011/282/ΕΕ της Επιτροπής, της 12ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικής υπεραξίας για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο αριθ. C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 135, σ. 1),

— να αναπέμψει τις υποθέσεις στο Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και

— να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.