



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

NILS WAHL

της 20ής Δεκεμβρίου 2017¹

Υπόθεση C-203/16 P

**Dirk Andres (σύνδικος πτωχεύσεως της Heitkamp BauHolding GmbH), πρώην Heitkamp BauHolding GmbH
κατά**

Ευρωπαϊκής Επιτροπής

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Γερμανική φορολογική νομοθεσία αφορώσα τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη – Απόφαση κηρύσσουσα ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά – Προσφυγή ακυρώσεως – Παραδεκτό – Άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ – Ατομικός επηρεασμός – Έννοια της κρατικής ενισχύσεως – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Σύστημα αναφοράς – Σύγκριση – Αιτιολογία»

1. Με την παρούσα αίτηση αναιρέσεως, ο δικαστικός διαχειριστής (στο εξής: αναιρεσείων) της Heitkamp BauHolding GmbH (στο εξής: HBH) ζητεί από το Δικαστήριο να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση T-287/11². Με την απόφαση εκείνη, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή ακυρώσεως που η HBH είχε ασκήσει κατά της αποφάσεως 2011/527/ΕΕ³ της Επιτροπής, σχετικά με κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε από τη Γερμανία βάσει ενός καθεστώτος το οποίο επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών σε περίπτωση εξυγιάνσεως προβληματικών εταιριών.

2. Η αίτηση αναιρέσεως θέτει δύο ζητήματα τα οποία αφορούν τον ίδιο τον πυρήνα του δικαίου της Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις.

3. Το πρώτο ζήτημα είναι δικονομικό. Αφορά τις απαιτήσεις ενεργητικής νομιμοποίησης που ισχύουν ως προς τους ιδιώτες προσφεύγοντες και εκτίθενται στο άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ: αφορά η επίμαχη απόφαση ατομικά την HBH κατά την έννοια της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Plaumann⁴; Ειδικότερα, στην περίπτωση που η εξοικονόμηση φόρου η οποία απορρέει από το επίμαχο εθνικό μέτρο δεν επιβάλλεται με οριστική απόφαση της φορολογικής αρχής, μπορεί παρά ταύτα μια επιχείρηση να πληροί το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού; Συναφώς, η παρούσα υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να εξετάσει, στο πλαίσιο φορολογικών μέτρων, την ενδεχομένως ασαφή διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν ενεργητική νομιμοποίηση και αυτών που δεν έχουν.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 2016, Heitkamp BauHolding κατά Επιτροπής (T-287/11, EU:T:2016:60) (στο εξής: ανααιρεσιβαλλόμενη απόφαση).

³ Απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 7/10 (πρώην CP 250/09 και NN 5/10) που χορηγήθηκε από τη Γερμανία «Νόμος περί φορολογίας νομικών προσώπων, ρήτρα εξυγιάνσεως» (ΕΕ 2011, L 235, σ. 26, στο εξής: επίμαχη απόφαση).

⁴ Απόφαση της 15ης Ιουλίου 1963, Plaumann κατά Επιτροπής (25/62, EU:C:1963:17).

4. Το δεύτερο ζήτημα είναι ουσιαστικό. Αφορά ένα εκ των συστατικών στοιχείων των κρατικών ενισχύσεων. Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η έννοια του επιλεκτικού χαρακτήρα στο ειδικό πλαίσιο των μέτρων άμεσης φορολογίας; Σε συνέχεια της αποφάσεως *World Duty Free*⁵, το Δικαστήριο δύναται στην παρούσα υπόθεση να παράσχει κατευθύνσεις σχετικά με τις παραμέτρους που διέπουν τον ορισμό του «κανονικού» φορολογικού συστήματος (συστήματος αναφοράς). Το συγκεκριμένο ζήτημα είναι ιδιαίτερης σημασίας, λαμβανομένου υπόψη ότι το σύστημα αναφοράς αποτελεί το μέτρο συγκρίσεως για την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου⁶.

I. Το ιστορικό της διαφοράς

5. Όσον αφορά το ιστορικό της υπό εξέταση διαφοράς, από την επίμαχη και από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτουν τα ακόλουθα.

A. Το εθνικό νομικό πλαίσιο

6. Στη Γερμανία, η φορολογία των εταιριών ρυθμίζεται κυρίως από τον *Einkommensteuergesetz* (νόμο περί φόρου εισοδήματος) και τον *Körperschaftsteuergesetz* (νόμο περί φόρου εταιριών, στο εξής: *KStG*).

7. Κατά το άρθρο 10d, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος, οι ζημίες που καταγράφονται κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενα φορολογικά έτη. Τούτο σημαίνει ότι ποσό ίσο με τις εν λόγω ζημίες μπορεί να αφαιρείται από τα φορολογητέα εισοδήματα των επόμενων ετών (στο εξής: κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών). Δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, του *KStG*, ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών ισχύει επίσης για τις επιχειρήσεις που υπόκεινται σε φόρο εταιριών.

8. Η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών είχε ως αποτέλεσμα την εξαγορά, με μόνο σκοπό την εξοικονόμηση φόρων, «ανενεργών εταιριών». Οι εταιρίες αυτές είχαν προ πολλού παύσει οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, αλλά εξακολουθούσαν να έχουν τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών.

9. Για να αποτραπεί η εξαγορά τέτοιων εταιριών, το 1997 εισήχθη η διάταξη του άρθρου 8, παράγραφος 4, του *KStG*. Βάσει της διατάξεως αυτής, η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών περιορίστηκε στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που ήταν νομικώς και οικονομικώς ταυτόσημες με εκείνες που είχαν καταγράψει ζημίες (στο εξής: προϊσχύσας κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας). Ο εν λόγω κανόνας δεν περιείχε ορισμό της έννοιας «οικονομικώς ταυτόσημες», αλλά παρέθετε ένα αρνητικό και δύο θετικά παραδείγματα:

- «α) οικονομική ταυτοσημία δεν υπάρχει αν έχει μεταβιβασθεί πάνω από το ήμισυ των μεριδίων μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας και αν η εταιρία συνεχίζει ή αρχίζει εκ νέου την οικονομική της δραστηριότητα με κατά κύριο λόγο νέο κεφάλαιο κινήσεως·
- β) αντιθέτως, οικονομική ταυτοσημία υπάρχει όταν το επενδυμένο νέο κεφάλαιο κινήσεως χρησιμεύει για την εξυγίανση της επιχειρήσεως από την οποία απέρρευσαν οι απομένουσες προς έκπτωση ζημίες και η οντότητα εξακολουθεί να ασκεί τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως επί πέντε έτη σε κλίμακα συγκρίσιμη με εκείνη που χαρακτηρίζει την όλη εικόνα της οικονομικής καταστάσεως·
- γ) οικονομική ταυτοσημία υπάρχει επίσης όταν ο αγοραστής, αντί να επενδύσει στο κεφάλαιο κινήσεως, συμψηφίζει τις ζημίες που είχε καταγράψει η ζημιογόνος εταιρία.»

⁵ Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

⁶ Αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 55).

10. Η εξαίρεση από τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας (στοιχεία b και c) αναφερόταν γενικώς ως *Sanierungsklausel*, ήτοι ρήτρα εξυγίανσεως προβληματικών επιχειρήσεων.

11. Τον Ιανουάριο του 2008, ο προϊσχύσας κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας, που περιεχόταν στο άρθρο 8, παράγραφος 4, του KStG, καταργήθηκε. Στον KStG παρεμβλήθηκε ένα νέο άρθρο 8c, παράγραφος 1 (στο εξής: κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας). Η διάταξη αυτή περιορίζει τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών σε περίπτωση αγοράς του 25 % ή μεγαλύτερου ποσοστού των εταιρικών μεριδίων (στο εξής: ζημιογόνος αγορά μεριδίων). Ειδικότερα, σε περίπτωση μεταβίβασεως ποσοστού από 25 % έως 50 % του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, των δικαιωμάτων μέλους, των δικαιωμάτων συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι ζημίες που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί καθίστανται άνευ αξίας βάσει ενός αναλογικού τρόπου υπολογισμού. Σε περίπτωση που περισσότερο από το 50 % του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, των δικαιωμάτων μέλους, των δικαιωμάτων συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου μεταβιβαστεί σε αγοραστή, οι ζημίες ουδόλως εκπίπτουν.

12. Κατά τον χρόνο που τέθηκε σε ισχύ, ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας δεν προέβλεπε καμία εξαίρεση. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές μπορούσαν, σε περίπτωση ζημιογόνου αγοράς μεριδίων αποσκοπούσας στην εξυγίανση προβληματικής επιχειρήσεως, να παρέχουν φορολογικές απαλλαγές κατά δίκαιη κρίση, κατ' εφαρμογήν της κανονιστικής αποφάσεως του γερμανικού Υπουργείου Οικονομικών, της 27ης Μαρτίου 2003, περί εξυγιάνσεως.

13. Τον Ιούνιο του 2009, μία ακόμη διάταξη παρεμβλήθηκε στον KStG, ήτοι η διάταξη του άρθρου 8c, παράγραφος 1a. Κατά τη διάταξη αυτή, η μεταφορά ζημιών εξακολουθεί να είναι δυνατή όταν η αγορά προβληματικής επιχειρήσεως λαμβάνει χώρα με σκοπό την εξυγίανσή της (στο εξής: ρήτρα εξυγιάνσεως ή επίμαχο μέτρο).

14. Ειδικότερα, δυνάμει της ρήτρας αυτής, αγορασθείσα κεφαλαιουχική εταιρία δύναται να μεταφέρει ζημίες επίσης στην περίπτωση ζημιογόνου αγοράς μεριδίων, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: (i) η αγορά των μεριδίων έχει ως σκοπό την εξυγίανση της εταιρίας, (ii) στο χρονικό σημείο της αγοράς, η εταιρία είναι αφερέγγυα ή υπερχρεωμένη ή απειλείται με αφερεγγυότητα ή υπερχρέωση, (iii) διατηρούνται οι βασικές δομές της επιχειρήσεως, (iv) ουδεμία αλλαγή κλάδου οικονομικής δραστηριότητας λαμβάνει χώρα κατά τα πρώτα πέντε έτη από την αγορά των μεριδίων και (v) στο χρονικό σημείο της αγοράς των μεριδίων, η επιχείρηση δεν είχε παύσει τις δραστηριότητές της.

15. Η ρήτρα εξυγιάνσεως τέθηκε σε ισχύ στις 10 Ιουλίου 2009. Έχει αναδρομική ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2008, η οποία είναι η ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας.

B. Η επίμαχη απόφαση

16. Η επίμαχη απόφαση εκδόθηκε στις 26 Ιανουαρίου 2011. Κατά το άρθρο 1 της εν λόγω αποφάσεως, το βάσει του άρθρου 8c, παράγραφος 1a, του KStG καθεστώς κρατικής ενισχύσεως θεσπίστηκε παράνομα από τη Γερμανία κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και δεν είναι συμβατό με την εσωτερική αγορά.

17. Όσον αφορά την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, η Επιτροπή έκρινε ειδικότερα ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως εισήγαγε εξαίρεση από τον γενικό κανόνα ο οποίος προέβλεπε την απώλεια της αξίας των ζημιών που δεν είχαν χρησιμοποιηθεί από εταιρίες των οποίων είχε μεταβληθεί η μετοχική σύνθεση. Κατά την Επιτροπή, η επίμαχη ρήτρα ήταν ικανή να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις που πληρούσαν τις προϋποθέσεις ώστε να τύχουν του

πλεονεκτήματος αυτού. Αυτή η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογούνταν από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του συστήματος. Επιπλέον, κατά την επίμαχη απόφαση, η ρήτρα εξυγιάνσεως απέβλεπε στην αντιμετώπιση των προβλημάτων που οφείλονταν στην οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση, δηλαδή υπηρετούσε σκοπό εξωγενή προς το φορολογικό σύστημα.

18. Ωστόσο, με τα άρθρα 2 και 3 της επίμαχης αποφάσεως, οι επιμέρους ενισχύσεις που δυνάμει της κατά το άρθρο 8c, παράγραφος 1a, ρήτρας εξυγιάνσεως χορηγήθηκαν σε ορισμένους αποδέκτες κηρύχθηκαν συμβατές με την εσωτερική αγορά εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις.

19. Με τα άρθρα 4 και 6 της επίμαχης αποφάσεως, η Επιτροπή διέταξε τη Γερμανία να ανακτήσει τις ασύμβατες ενισχύσεις που καταβλήθηκαν δυνάμει του επίμαχου μέτρου και να υποβάλει στην Επιτροπή κατάλογο όσων έλαβαν ενισχύσεις βάσει του συγκεκριμένου καθεστώτος.

Γ. Το ιστορικό της διαφοράς

20. Κατά τον χρόνο εκδόσεως της επίμαχης αποφάσεως, η HBH διέτρεχε κίνδυνο αφερεγγυότητας. Στις 20 Φεβρουαρίου 2009, η μητρική εταιρία της HBH, η Heitkamp KG, προέβη σε αγορά των μετοχών της HBH ενόψει της συγχωνεύσεως των δύο εταιριών. Κατά την ημερομηνία που έλαβε χώρα η εν λόγω συναλλαγή, η HBH πληρούσε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ρήτρας εξυγιάνσεως. Τούτο είναι σαφές από τη δεσμευτική πληροφορία της Finanzamt Herne (φορολογικής αρχής του Herne, Γερμανία) της 11ης Νοεμβρίου 2009 (στο εξής: δεσμευτική πληροφορία). Επιπλέον, στις 29 Απριλίου 2010, η HBH παρέλαβε την αποσταλείσα από τη φορολογική αρχή βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου εταιριών για το φορολογικό έτος 2009, η οποία ελάμβανε υπόψη τις ζημίες που μεταφέρθηκαν δυνάμει της ρήτρας εξυγιάνσεως.

21. Στις 24 Φεβρουαρίου 2010, η Επιτροπή ανακοίνωσε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας την απόφασή της να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ όσον αφορά το επίμαχο μέτρο. Με έγγραφο της 30ής Απριλίου 2010, το γερμανικό Υπουργείο Οικονομικών διέταξε τις φορολογικές αρχές να μην εφαρμόζουν τη ρήτρα εξυγιάνσεως.

22. Στις 27 Δεκεμβρίου 2010, η από 29 Απριλίου 2010 βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου αντικαταστάθηκε με νέα βεβαίωση φόρου εταιριών για το φορολογικό έτος 2009. Η νέα βεβαίωση δεν ελάμβανε υπόψη τη ρήτρα εξυγιάνσεως.

23. Την 1η Απριλίου 2011, η HBH παρέλαβε τις βεβαιώσεις φόρου εισοδήματος εταιριών και βασικού φόρου επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2009. Λόγω της μη εφαρμογής της ρήτρας εξυγιάνσεως, η HBH δεν μπορούσε να μεταφέρει τις ζημίες που υπήρχαν στις 31 Δεκεμβρίου 2008.

24. Στις 19 Απριλίου 2011, η φορολογική αρχή ανακάλεσε τη δεσμευτική πληροφορία.

25. Στις 22 Ιουλίου 2011, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κοινοποίησε στην Επιτροπή, όπως απαιτούσε η επίμαχη απόφαση, τον κατάλογο των εταιριών που είχαν ωφεληθεί από το επίμαχο μέτρο. Απέστειλε στην Επιτροπή επίσης κατάλογο των εταιριών ως προς τις οποίες είχαν ανακληθεί οι δεσμευτικές πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή της ρήτρας εξυγιάνσεως. Η HBH περιλαμβανόταν στον δεύτερο κατάλογο.

26. Η HBH προσέβαλε τις προαναφερθείσες βεβαιώσεις προκαταβλητέου φόρου και βεβαιώσεις φόρου ενώπιον της φορολογικής αρχής καθώς και ενώπιον των αρμοδίων εθνικών δικαστηρίων. Με διάταξη της 1ης Αυγούστου 2011, το Finanzgericht Münster (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο του Münster, Γερμανία) διέταξε να ανασταλεί η εκτέλεση των προαναφερθεισών βεβαιώσεων.

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

27. Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 6 Ιουνίου 2011, η HBH άσκησε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου προσφυγή ακυρώσεως της επίμαχης αποφάσεως.

28. Με χωριστό δικόγραφο που κατέθεσε στις 16 Σεπτεμβρίου 2011, η Επιτροπή προέβαλε ένσταση απαραδέκτου.

29. Με έγγραφο που κατέθεσε στις 29 Αυγούστου 2011, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζήτησε άδεια να παρέμβει υπέρ της HBH. Με διάταξη της 5ης Οκτωβρίου 2011, ο πρόεδρος του δευτέρου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου παρέσχε την άδεια αυτή.

30. Με διάταξη της 21ης Μαΐου 2014, αποφασίστηκε όπως η ένσταση απαραδέκτου εξεταστεί μαζί με την ουσία της υποθέσεως.

31. Η HBH προέβαλε δύο λόγους ακυρώσεως: αφενός, ότι το επίμαχο μέτρο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα και, αφετέρου, ότι είναι δικαιολογημένο λόγω της φύσεως ή της εν γένει οικονομίας του συστήματος.

32. Όσον αφορά την ένσταση απαραδέκτου, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η HBH δεν έχει ενεργητική νομιμοποίηση κατά την έννοια του άρθρου 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, υποστήριξε ότι η επίμαχη απόφαση, αφενός, δεν αφορά ατομικά την HBH και, αφετέρου, συνεπάγεται εκτελεστικά μέτρα. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, επειδή δεν είναι αποδέκτης ενισχύσεως, η HBH δεν έχει έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής.

33. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο κατ' αρχάς απέρριψε την ένσταση απαραδέκτου. Συναφώς, έκρινε ότι η επίμαχη απόφαση αφορά άμεσα και ατομικά την HBH. Ακολούθως, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της HBH ως αβάσιμη.

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

34. Με την αίτησή του αναιρέσεως, ο αναιρεσείων ζητεί από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που η προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη (σημεία 2 και 3 του διατακτικού της αποφάσεως) και να ακυρώσει την επίμαχη απόφαση·
- επικουρικώς, να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που η προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη (σημεία 2 και 3 του διατακτικού της αποφάσεως) και να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο·
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

35. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και να καταδικάσει τον αναιρεσείοντα στα δικαστικά έξοδα.

36. Με αντίθετη αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει το σημείο 1 του διατακτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως·
- να απορρίψει ως απαράδεκτη την προσφυγή που ασκήθηκε πρωτοδίκως·
- να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως·

- να αναιρέσει το σημείο 3 του διατακτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως με το οποίο ορίζεται ότι η Επιτροπή φέρει το ένα τρίτο των δικαστικών της εξόδων·
- να καταδικάσει τον ανααιρεσείοντα στα έξοδα της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και ενώπιον του Δικαστηρίου.

37. Ο ανααιρεσείων αντιτάσσει ότι το Δικαστήριο πρέπει να απορρίψει την αντίθετη αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

38. Ο ανααιρεσείων, η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση ανέπτυξαν προφορικά τα επιχειρήματά τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η οποία διεξήχθη στις 19 Οκτωβρίου 2017.

IV. Ανάλυση

39. Ο ανααιρεσείων προβάλλει δύο λόγους αναιρέσεως. Κατά τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο παρέβη την υποχρέωση αιτιολογήσεως. Ειδικότερα, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση παρατίθεται ανεπαρκής ή αντιφατική αιτιολογία. Κατά τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Υπέπεσε σε διάφορα νομικά σφάλματα όσον αφορά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου.

40. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι αμφότεροι οι λόγοι αναιρέσεως πρέπει να απορριφθούν είτε ως απαράδεκτοι είτε ως αβάσιμοι.

41. Επίσης, η Επιτροπή κατέθεσε αντίθετη αίτηση αναιρέσεως της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Ως μοναδικό λόγο αναιρέσεως προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομική πλάνη επειδή εκδίκασε την προσφυγή ακυρώσεως που είχε ασκήσει η HBH. Τούτο, επειδή, κατά την Επιτροπή, η HBH δεν έχει ενεργητική νομιμοποίηση: η επίμαχη απόφαση δεν την αφορά ατομικά. Κατά συνέπεια, η πρωτοδίκως ασκηθείσα από την HBH προσφυγή έπρεπε να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

42. Ο ανααιρεσείων αντιτάσσει ότι η αντίθετη αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

43. Για διαδικαστικούς λόγους, θα εξετάσω πρώτα την αντίθετη αίτηση αναιρέσεως.

A. Η αντίθετη αίτηση αναιρέσεως: αφορά η επίμαχη απόφαση ατομικά την HBH;

44. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως την έννοια του ατομικού επηρεασμού κατά το άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ⁷. Ειδικότερα, αναγνωρίζοντας ότι η HBH έχει ενεργητική νομιμοποίηση, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αφίσταται από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το εν λόγω κριτήριο στο ειδικό πλαίσιο των προσφυγών ακυρώσεως αποφάσεων της Επιτροπής με τις οποίες καθεστώς ενισχύσεων κηρύσσεται ασύμβατο με την εσωτερική αγορά.

45. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση συγχέει τη σαφή διάκριση, η οποία γίνεται στη νομολογία, μεταξύ των πραγματικών δικαιούχων ενισχύσεων οι οποίοι έχουν ενεργητική νομιμοποίηση και των δυνητικών, μελλοντικών δικαιούχων οι οποίοι δεν έχουν ενεργητική νομιμοποίηση. Ειδικότερα, η Επιτροπή επικρίνει το ότι, κατά την αξιολόγησή του, το Γενικό Δικαστήριο, όσον αφορά το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού, στηρίχθηκε στο επιχείρημα ότι η HBH είχε «κεκτημένο δικαίωμα» σχετικά με την εξοικονόμηση φόρου.

⁷ Σκέψεις 50 έως 79 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

46. Ο ανααιρεσείων δεν συμφωνεί.

47. Για να εξηγήσω για ποιον λόγο θεωρώ ότι η HBH είχε ενεργητική νομιμοποίηση, θα ξεκινήσω με ορισμένες προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού στο συγκεκριμένο πλαίσιο του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων.

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού στο δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων

48. Η πρόσβαση στα δικαστήρια και –κατ’ επέκταση– ο δικαστικός έλεγχος αποτελούν τους ακρογωνιαίους λίθους κάθε έννομης τάξεως που στηρίζεται στις αρχές της λογοδοσίας και του κράτους δικαίου. Επομένως, εντελώς δικαιολογημένα, στο δίκαιο της Ένωσης το ζήτημα της ενεργητικής νομιμοποιήσεως των ιδιωτών προσφευγόντων έχει διεγείρει τη φαντασία της νομικής κοινότητας της Ένωσης από την έκδοση (αν όχι νωρίτερα) της αποφάσεως-ορόσημο του Δικαστηρίου στην υπόθεση Plaumann⁸. Η απόφαση εκείνη έθεσε τα θεμέλια τα οποία συνεχίζουν να διέπουν την ερμηνεία των απαιτήσεων ενεργητικής νομιμοποιήσεως που καθορίζονται στο άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

49. Κατά γενικό κανόνα, για τους σκοπούς της ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως των θεσμικών οργάνων της Ένωσης, ιδιώτης προσφεύγων προς τον οποίο δεν απευθύνεται η περί ης πρόκειται πράξη πρέπει να αποδείξει ότι αυτή τον αφορά άμεσα και ατομικά. Τούτο ισχύει σε κάθε περίπτωση, εκτός από τις ειδικές περιπτώσεις κανονιστικών πράξεων που δεν συνεπάγονται εκτελεστικά μέτρα, όπως προβλέπεται στο άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Στις περιπτώσεις αυτές, αρκεί απλώς να αποδειχθεί άμεσος επηρεασμός.

50. Πάντως, όσον αφορά τις αποφάσεις σχετικά με κρατικές ενισχύσεις, επιχείρηση η οποία επιθυμεί να ασκήσει προσφυγή ακυρώσεως αποφάσεως που εκδόθηκε από την Επιτροπή και κηρύσσει ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά πρέπει να αποδείξει ότι η εν λόγω απόφαση την αφορά άμεσα και ατομικά⁹.

51. Το Δικαστήριο έχει υιοθετήσει αυστηρή προσέγγιση όσον αφορά τις απαιτήσεις ενεργητικής νομιμοποιήσεως που ισχύουν για τους ιδιώτες προσφεύγοντες. Η ικανοποίηση του κριτηρίου του ατομικού επηρεασμού είναι ιδιαίτερος δυσχερής.

52. Στην απόφαση Plaumann, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα πρόσωπα που δεν είναι αποδέκτες μιας αποφάσεως μπορούν να προβάλουν ότι η εν λόγω απόφαση τα αφορά ατομικά μόνον αν η απόφαση αυτή τα θίγει λόγω ορισμένων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους ή μιας πραγματικής καταστάσεως που τα διαφοροποιεί από κάθε άλλο πρόσωπο και έτσι τα εξατομικεύει κατά τρόπο ανάλογο προς αυτόν του αποδέκτη¹⁰.

53. Το Δικαστήριο έχει μείνει αμετακίνητο στην προσέγγισή του, παρά τις προσκλήσεις για επανεξέταση του συγκεκριμένου κριτηρίου και τις προτάσεις εναλλακτικών λύσεων¹¹.

⁸ Απόφαση της 15ης Ιουλίου 1963, Plaumann κατά Επιτροπής (25/62, EU:C:1963:17).

⁹ Σημειώνω ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε προσφάτως ότι απόφαση που εκδόθηκε από την Επιτροπή –με την οποία, από τη μια πλευρά, διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει κρατική ενίσχυση και, από την άλλη πλευρά, ενίσχυση κηρύχθηκε ασύμβατη με την εσωτερική αγορά, χωρίς ωστόσο να διατάσσεται η ανάκλησή της– συνιστά κανονιστική πράξη που δεν συνεπάγεται εκτελεστικά μέτρα κατά την έννοια του άρθρου 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Βλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Ferracci κατά Επιτροπής (T-219/13, EU:T:2016:485, σκέψεις 50 έως 55), και Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής (T-220/13, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2016:484). Πάντως, το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη κρίνει κατ’ αναίρεση το συγκεκριμένο ζήτημα (υποθέσεις Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής, C-622/16· Επιτροπή κατά Scuola Elementare Maria Montessori, C-623/16, και Επιτροπή κατά Ferracci, C-624/16, οι οποίες εκκρεμούν).

¹⁰ Απόφαση της 15ης Ιουλίου 1963, Plaumann κατά Επιτροπής (25/62, EU:C:1963:17, σ. 942).

¹¹ Βλ., ιδίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F.G. Jacobs στην υπόθεση Unión de Pequeños Agricultores κατά Συμβουλίου (C-50/00 P, EU:C:2002:197, σημεία 59 επ.), και απόφαση της 3ης Μαΐου 2002, Jégo-Quéré κατά Επιτροπής (T-177/01, EU:T:2002:112, σκέψη 49). Αντιθέτως, ο νομοθέτης υπήρξε κάπως πιο ανοικτός σχετικά με τη δυνατότητα χαλαρώσεως των απαιτήσεων ενεργητικής νομιμοποιήσεως όσον αφορά τους ιδιώτες προσφεύγοντες. Αυτό το ανοικτό πνεύμα επιβεβαιώνεται από την εισαγωγή της κατηγορίας των «κανονιστικών πράξεων» στο άρθρο 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, με τη Συνθήκη της Λισαβώνας.

54. Επίσης, το κριτήριο αυτό έχει προσαρμοστεί στο ειδικό πλαίσιο του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, όπου οι αποφάσεις της Επιτροπής απευθύνονται αποκλειστικά στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

55. Στο ιδιαίτερο αυτό πλαίσιο, επιχείρηση η οποία επιθυμεί να ασκήσει προσφυγή κατά αποφάσεως της Επιτροπής με την οποία απαγορεύεται καθεστώς ενισχύσεως θεωρείται ότι δεν πληροί το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού αποκλειστικά και μόνο λόγω του γεγονότος ότι μετέχει στον περί ου πρόκειται κλάδο και συνιστά δυνητικό δικαιούχο του εν λόγω καθεστώτος¹². Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η δυνατότητα προσδιορισμού, με μεγαλύτερη ή μικρότερη ακρίβεια, των προσώπων επί των οποίων έχει εφαρμογή ένα μέτρο δεν σημαίνει αυτομάτως ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι το εν λόγω μέτρο τα αφορά ατομικά¹³.

56. Ειδικότερα, ο ατομικός επηρεασμός απαιτεί συμμετοχή σε κλειστή, προσδιορίσιμη ομάδα προσώπων κατά τον χρόνο εκδόσεως της περί ης πρόκειται αποφάσεως¹⁴. Αυτό ισχύει ιδίως για τους πραγματικούς δικαιούχους, δηλαδή τις επιχειρήσεις που έχουν λάβει κάποιο θετικό όφελος¹⁵. Ωστόσο, δεν εξαντλείται μόνο σε αυτή την περίπτωση. Το Δικαστήριο έχει κρίνει παραδεκτές, υπό ορισμένες ειδικές περιστάσεις, επίσης προσφυγές που ασκήθηκαν από ανταγωνιστές εκείνων που ήταν δικαιούχοι μέτρων κρατικών ενισχύσεων¹⁶.

57. Η προσέγγιση του Δικαστηρίου στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων δείχνει ότι το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού, όπως αυτό εκτίθεται στην απόφαση Plaumann, πληρούται όταν ο ιδιώτης προσφεύγων δύναται να εξατομικευθεί με βάση ορισμένα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Τα χαρακτηριστικά αυτά μπορεί να αφορούν, μεταξύ άλλων, τις ουσιαστικές συνέπειες της ενισχύσεως όσον αφορά τη θέση του ανταγωνιστή στην αγορά ή το γεγονός ότι η επιχείρηση όντως έλαβε ένα θετικό όφελος από κρατικούς πόρους.

58. Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό το πρίσμα της συγκεκριμένης νομικής και πραγματικής καταστάσεως που ίσχυε ως προς την HBH, η επίμαχη απόφαση αφορά ατομικά την εν λόγω επιχείρηση κατά την έννοια της αποφάσεως Plaumann. Το Γενικό Δικαστήριο στήριξε το συμπέρασμα αυτό στο γεγονός ότι, κατά το πέρας του φορολογικού έτους 2009, η HBH ωφελήθηκε από τη ρήτρα εξυγιάνσεως. Οι γερμανικές αρχές δεν διέθεταν κανένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την εφαρμογή της εν λόγω ρήτρας. Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο έδωσε ιδιαίτερη έμφαση στο «κεκτημένο δικαίωμα» της HBH το οποίο οι γερμανικές αρχές είχαν πιστοποιήσει μέσω της δεσμευτικής πληροφορίας. Τούτο τη διαχωρίζει από κάθε άλλη επιχείρηση που πληρούσε τις προϋποθέσεις να αποκομίσει όφελος από τη ρήτρα εξυγιάνσεως¹⁷.

59. Η Επιτροπή προβάλλει ότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο. Ωστόσο, σε αντίθεση με αυτό που υποστηρίζει η Επιτροπή, η κρίση σχετικά με το αν μια απόφαση της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων αφορά ατομικά έναν ιδιώτη ουδόλως είναι πράξη αριθμητικής: η νομολογία δεν στηρίζεται σε μια δυαδική λογική βασιζόμενη στον διαχωρισμό των δυνητικών από τους πραγματικούς δικαιούχους της ενισχύσεως. Όπως θα δείξω στη

12 Βλ., μεταξύ πλειόνων, αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, Kwekerij van der Kooy κ.λπ. κατά Επιτροπής (67/85, 68/85 και 70/85, EU:C:1988:38, σκέψη 15)· της 19ης Οκτωβρίου 2000, Ιταλία και Sardegna Lines κατά Επιτροπής (C-15/98 και C-105/99, EU:C:2000:570, σκέψη 33), και της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Telefónica κατά Επιτροπής (C-274/12 P, EU:C:2013:852, σκέψη 49).

13 Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Antillean Rice Mills κατά Συμβουλίου (C-451/98, EU:C:2001:622, σκέψη 52).

14 Αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Stichting Woonpunt κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-132/12 P, EU:C:2014:100, σκέψεις 59 έως 62), και της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Stichting Woonlinie κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-133/12 P, EU:C:2014:105, σκέψεις 46 έως 49).

15 Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 53).

16 Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Cofaz κ.λπ. κατά Επιτροπής (169/84, EU:C:1986:42, σκέψη 25)· της 19ης Μαΐου 1993, Cook κατά Επιτροπής (C-198/91, EU:C:1993:197, σκέψη 23)· της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Επιτροπή κατά Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, EU:C:2005:761, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 9ης Ιουλίου 2009, 3F (C-319/07 P, EU:C:2009:435, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Σκέψεις 66 έως 79 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

συνέχεια των παρουσών προτάσεων, το στοιχείο που έχει καθοριστική σημασία βάσει του κριτηρίου Plaumann –όπως αυτό εφαρμόζεται στο πλαίσιο του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων– είναι ότι ο προσφεύγων δύναται να διακριθεί από τις λοιπές επιχειρήσεις βάσει ιδιαίτερων χαρακτηριστικών. Τα χαρακτηριστικά αυτά ενδέχεται να ποικίλλουν ανάλογα με την υπόθεση.

2. Η διαπίστωση ατομικού επηρεασμού στο πλαίσιο φορολογικών μέτρων: η υπό κρίση υπόθεση

60. Όπως δείχνει η υπό κρίση υπόθεση, αποτελεί εριζόμενο ζήτημα ο τρόπος κατά τον οποίο η έννοια του πραγματικού δικαιούχου ενισχύσεως πρέπει να ερμηνεύεται στο συγκεκριμένο πλαίσιο της φορολογίας. Πράγματι, ο σαφής διαχωρισμός των δυνητικών από τους πραγματικούς δικαιούχους σε αυτό το πλαίσιο ενδέχεται να αποδειχθεί ιδιαίτερος δυσχερής. Τούτο, επειδή τα φορολογικά μέτρα σπανίως αφορούν την καταβολή συγκεκριμένης ενισχύσεως.

61. Κατ' ουσίαν, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η διάκριση αυτή είναι σημαντική επειδή μόνον οι πραγματικοί δικαιούχοι που όντως έχουν λάβει ενίσχυση πληρούν το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού. Κατά την άποψή της, μόνον αυτοί οι δικαιούχοι νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή ακυρώσεως αποφάσεως με την οποία ενίσχυση κηρύσσεται ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.

62. Η νομολογία δεν στηρίζει την άποψη της Επιτροπής. Στην πραγματικότητα, θεωρώ ότι η Επιτροπή προσπαθεί τεχνηέντως να συναγάγει από τη νομολογία του Δικαστηρίου έναν κανόνα γενικής εφαρμογής, ο οποίος απλώς δεν υφίσταται.

63. Προς στήριξη της θέσεώς της, η Επιτροπή επικαλείται, ουσιαστικά, δύο αποφάσεις. Στηρίζει την ερμηνεία της στη νομολογία που απορρέει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Ιταλία και Sardegna Lines¹⁸ και Comitato «Venezia vuole vivere»¹⁹. Σε αμφότερες τις υποθέσεις αυτές, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι δικαιούχοι ατομικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν υπό καθεστώς ενισχύσεων των οποίων την ανάκτηση διέταξε η Επιτροπή επηρεάζονται, εκ του λόγου αυτού, ατομικά κατά την έννοια του άρθρου 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Επιπλέον, από την απόφαση Ιταλία και Sardegna Lines προκύπτει ότι, σε αντίθεση με τέτοιους δικαιούχους, δυνητικοί δικαιούχοι οι οποίοι απλώς ανήκουν στον συγκεκριμένο κλάδο δεν έχουν ενεργητική νομιμοποίηση²⁰.

64. Κατ' εμέ, τα διδάγματα που μπορούν να αντληθούν από τις αποφάσεις αυτές είναι περιορισμένα. Από τη μια πλευρά, οι εν λόγω αποφάσεις επιβεβαιώνουν ότι στους πραγματικούς δικαιούχους ενισχύσεων (ήτοι σε πρόσωπα τα οποία έχουν όντως λάβει τις ενισχύσεις των οποίων διατάχθηκε η ανάκτηση) πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής κατά της αποφάσεως με την οποία οι ενισχύσεις κηρύχθηκαν ασύμβατες με την εσωτερική αγορά. Από την άλλη πλευρά, το δικαίωμα αυτό δεν εκτείνεται σε επιχειρήσεις οι οποίες είναι απλώς δυνητικοί δικαιούχοι ενός καθεστώτος ενισχύσεων.

65. Η εγγενής λογική είναι εν προκειμένω ότι η ομάδα των πραγματικών δικαιούχων μπορεί να διακριθεί –κατά την έννοια της αποφάσεως Plaumann– από επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποκόμισαν όφελος από την ενίσχυση. Ασφαλώς, η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερος χρήσιμη στο πλαίσιο καθεστώτων ενισχύσεων τα οποία συνεπάγονται τη μεταφορά πόρων από το κράτος προς τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

18 Απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2000, Ιταλία και Sardegna Lines κατά Επιτροπής (C-15/98 και C-105/99, EU:C:2000:570).

19 Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368).

20 Αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 53), και της 19ης Οκτωβρίου 2000, Ιταλία και Sardegna Lines κατά Επιτροπής (C-15/98 και C-105/99, EU:C:2000:570, σκέψεις 33 και 34).

66. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, από τις αποφάσεις αυτές δεν δύναται να συναχθεί οριστικό συμπέρασμα ως προς τις άλλες επιχειρήσεις, τις οποίες ενδέχεται, υπό συγκεκριμένες περιστάσεις, να αφορά ατομικά η απόφαση που κηρύσσει μια ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.

67. Κατά βάση, η διάκριση μεταξύ πραγματικών και δυνητικών δικαιούχων συνιστά απλώς ένα εργαλείο ορολογίας το οποίο χρησιμοποιείται προκειμένου να διαχωριστούν, κατά τρόπο αφηρημένο, ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων τις οποίες αφορά ή δεν αφορά ατομικά η σχετική απόφαση.

68. Κατ' εμέ, το κρίσιμο νομικό κριτήριο παραμένει αυτό που καθιερώθηκε με την απόφαση Plaumann: ανήκει ο προσφεύγων σε κλειστή ομάδα προσώπων, δυνάμενη να προσδιοριστεί βάσει ειδικών χαρακτηριστικών που την εξατομικεύουν από άλλες;

69. Υπ' αυτή την οπτική γωνία, είναι σαφές ότι για την εν λόγω εκτίμηση ενδέχεται να έχουν σημασία χαρακτηριστικά άλλα από αυτά που συνδέονται με την ιδιότητα του προσφεύγοντος ως πραγματικού δικαιούχου της ενισχύσεως. Προφανώς, το ζήτημα ποια είναι τα χαρακτηριστικά αυτά δεν συνιστά ζήτημα στο οποίο μπορεί να δοθεί αφηρημένη απάντηση. Αντιθέτως, η αξιολόγηση αυτή εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από τις περιστάσεις.

70. Με αυτά τα δεδομένα κατά νου, δυσκολεύομαι να δεχθώ το επιχείρημα της Επιτροπής ότι, στις παρούσες περιστάσεις, δεν μπορεί να βρεθεί στήριγμα στις αποφάσεις Βέλγιο και Forum 187²¹ και FrieslandCampina²². Οι υποθέσεις εκείνες, οι οποίες ανέκυσαν στο πλαίσιο μεταβατικών μέτρων σχετικών με ενισχύσεις οι οποίες είχαν κηρυχθεί ασύμβατες με την εσωτερική αγορά, δείχνουν την πρόθεση του Δικαστηρίου να αναγνωρίσει ενεργητική νομιμοποίηση σε προσφεύγοντες οι οποίοι προέβησαν στις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να αποκομίσουν όφελος από το προσβαλλόμενο μέτρο, χωρίς όντως να αποκτήσουν όφελος²³.

71. Σε αντίθεση με αυτό που υποστηρίζει η Επιτροπή, αδυνατώ επίσης να διακρίνω για ποιον λόγο οι αποφάσεις Stichting Woonpunt²⁴ και Stichting Woonlinie²⁵ δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω. Σε εκείνες τις υποθέσεις, το Δικαστήριο έκρινε ότι ατομικός επηρεασμός αποδείχθηκε από το γεγονός ότι, προ της εκδόσεως της επίμαχης αποφάσεως, οι προσφεύγοντες είχαν αποκτήσει το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν το φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο, στη συνέχεια, κηρύχθηκε ασύμβατο με την εσωτερική αγορά²⁶.

72. Δεδομένου του χαρακτήρα του εν προκειμένω επίμαχου μέτρου, είναι απολύτως κατανοητό για ποιον λόγο το Γενικό Δικαστήριο έλαβε υπόψη τις προαναφερθείσες αποφάσεις. Πράγματι, κατά τον χρόνο εκδόσεως της επίμαχης αποφάσεως, η HBH πληρούσε όχι μόνο με αφηρημένο τρόπο τις γενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ρήτρας εξυγιάνσεως. Είχε επίσης λάβει δεσμευτική πληροφορία και της είχε κοινοποιηθεί βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου εταιριών για το οικονομικό έτος 2009, η οποία ελάμβανε υπόψη τις μεταφερθείσες δυνάμει της ρήτρας εξυγιάνσεως ζημίες. Αυτό ακριβώς περιέγραψε ως «κεκτημένο δικαίωμα» το Γενικό Δικαστήριο.

21 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416).

22 Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556).

23 Αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψεις 60 έως 63), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556, σκέψεις 56 έως 58). Βλ., επίσης, απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 1985, Πειραϊκή-Πατραϊκή κ.λπ. κατά Επιτροπής (11/82, EU:C:1985:18, σκέψη 19).

24 Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Stichting Woonpunt κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-132/12 P, EU:C:2014:100).

25 Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Stichting Woonlinie κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-133/12 P, EU:C:2014:105).

26 Αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Stichting Woonpunt κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-132/12 P, EU:C:2014:100, σκέψεις 59 έως 62), και Stichting Woonlinie κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-133/12 P, EU:C:2014:105, σκέψεις 46 έως 49).

73. Ακριβώς λόγω της δεσμευτικής πληροφορίας και της βεβαιώσεως προκαταβλητέου φόρου, η θέση της HBH διαφέρει ουσιωδώς από επιχειρήσεις οι οποίες απλώς πληρούν τις γενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ρήτηρας εξυγιάνσεως²⁷. Για αυτόν τον λόγο η HBH πληροί το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού.

74. Είναι αλήθεια ότι η διατύπωση την οποία επέλεξε το Γενικό Δικαστήριο είναι ανεπιτυχής. Όπως δείχνει η επιχειρηματολογία της Επιτροπής, η επιλογή αυτή μπόρεσε να οδηγήσει σε ανεπιθύμητους παραλληλισμούς με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης. Πάντως, κατ' εμέ, η αναφορά σε «κεκτημένο δικαίωμα» συνιστά απλώς μια προσπάθεια περιγραφής των πραγματικών και νομικών περιστάσεων που διακρίνουν την HBH από τις άλλες επιχειρήσεις όσον αφορά τον εν προκειμένω ατομικό επηρεασμό, κατά την έννοια της αποφάσεως Plaumann.

75. Υπογραμμίζω ότι, στο πλαίσιο της φορολογίας, ενδέχεται να είναι ιδιαιτέρως δυσχερής ο προσδιορισμός του καθοριστικού σημείου στο οποίο μια επιχείρηση όντως λαμβάνει την ενίσχυση. Ο καθορισμός του κρίσιμου χρονικού σημείου είναι, ως έναν βαθμό, αυθαίρετος. Είναι το χρονικό σημείο εκδόσεως της δεσμευτικής πληροφορίας ή μήπως το χρονικό σημείο κοινοποίησης στην HBH της βεβαιώσεως προκαταβλητέου φόρου; Ή μήπως, όπως διατείνεται η Επιτροπή, είναι το χρονικό σημείο στο οποίο η εξοικονόμηση φόρου διαπιστώνεται με οριστική βεβαίωση φόρου (λαμβανομένου υπόψη ότι η απόφαση αυτή ενδέχεται να εκδοθεί αρκετά έτη μετά το πέρας του επίμαχου φορολογικού έτους); Ή μήπως είναι κάποιο άλλο χρονικό σημείο;

76. Σαφώς, κατά τον καθορισμό του αν η απόφαση με την οποία μια ενίσχυση κηρύσσεται ασύμβατη με την εσωτερική αγορά αφορά ατομικά μια επιχείρηση, οι αβεβαιότητες και αυθαιρεσίες που συνεπάγεται η επιλογή οποιασδήποτε εξ αυτών των εναλλακτικών λύσεων ή, ενδεχομένως, κάποιας άλλης λύσεως είναι πέραν πάσης αμφιβολίας.

77. Με δεδομένες τις αβεβαιότητες αυτές, το ζήτημα αν η HBH όντως έλαβε ενίσχυση πρέπει εν προκειμένω να έχει δευτερεύουσα σημασία. Αντιθέτως, όπως καθίσταται σαφές από τη νομολογία, το κριτήριο του ατομικού επηρεασμού πληρούται όταν ο προσφεύγων δύναται, βάσει ιδιαίτερων χαρακτηριστικών, να διακριθεί από τις άλλες επιχειρήσεις²⁸. Αυτό ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση της HBH.

78. Για όλους αυτούς τους λόγους, εκτιμώ ότι στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν έχει εμφιλοχωρήσει πλάνη όσον αφορά τη διαπίστωση ατομικού επηρεασμού κατά την έννοια του άρθρου 263, τέταρτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, η κατατεθείσα από την Επιτροπή αντίθετη αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

B. Η αίτηση αναιρέσεως: έσφαλε το Γενικό Δικαστήριο κατά το μέρος που έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε προβληματικές επιχειρήσεις;

79. Ο αναιρεσείων προβάλλει δύο λόγους αναιρέσεως. Οι λόγοι αυτοί είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι μεταξύ τους.

²⁷ Θα ανοίξω μια σύντομη παρένθεση, υπογραμμίζοντας επίσης ότι τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Telefónica κατά Επιτροπής (C-274/12 P, EU:C:2013:852), είναι εντελώς διαφορετικά από αυτά της παρούσας υποθέσεως. Στην υπόθεση εκείνη, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε επενδύσεις βάσει του εθνικού μέτρου το οποίο μεταγενέστερα κηρύχθηκε από την Επιτροπή ασύμβατο με την εσωτερική αγορά. Επομένως, η προσφεύγουσα είχε αντλήσει όφελος από το επίμαχο εθνικό μέτρο. Ωστόσο, οι ομοιότητες σταματούν εδώ. Οι επενδύσεις στις οποίες είχε προβεί η προσφεύγουσα είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την κρίσιμη καταληκτική ημερομηνία: η απόφαση της Επιτροπής ρητώς επέτρεπε τη συνέχιση της εφαρμογής του επίμαχου εθνικού μέτρου σε επενδύσεις οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί προ της εκδόσεως της αποφάσεως για την κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας. Βλ., συναφώς, σκέψεις 47 έως 50. Βλ., επίσης, διάταξη της 21ης Μαρτίου 2012, Telefónica κατά Επιτροπής (T-228/10, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2012:140, σκέψεις 36 έως 40).

²⁸ Για τον λόγο αυτόν, η αντίρρηση της Επιτροπής ότι η HBH δεν προέβαλε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου ότι είχε λάβει ενίσχυση δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

80. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, ο αναιρεσείων αμφισβητεί το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου. Υποστηρίζει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πάσχει από διαδικαστικές πλημμέλειες σχετικές με την υποχρέωση αιτιολογήσεως, καθόσον η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου είναι ανεπαρκής ή αντιφατική όσον αφορά 1) τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, 2) την αξιολόγηση, αφενός, της νομικής και πραγματικής καταστάσεως των επιχειρήσεων που χρήζουν εξυγιάνσεως και, αφετέρου, της ρήτηρας εξυγιάνσεως ως «μέτρου γενικής ισχύος», και 3) την αιτιολόγηση του επίμαχου μέτρου.

81. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως τίθενται υπό αμφισβήτηση οι ίδιες πτυχές της αποφάσεως αλλά από ουσιαστικής σκοπιάς. Με αυτόν τον λόγο αναιρέσεως ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση παραβιάζει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ λόγω νομικής πλάνης ή παραμορφώσεως της εθνικής νομοθεσίας κατά 1) τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, 2) την αξιολόγηση, αφενός, της νομικής και πραγματικής καταστάσεως των επιχειρήσεων που χρήζουν εξυγιάνσεως και, αφετέρου, της ρήτηρας εξυγιάνσεως ως «μέτρου γενικής ισχύος», και 3) την αιτιολόγηση του επίμαχου μέτρου.

82. Η Επιτροπή αντιτάσσεται στην επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος. Όσον αφορά τον πρώτο λόγο αναιρέσεως που αφορά το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή υποστηρίζει, ουσιαστικά, ότι αυτός ο λόγος στηρίζεται σε εσφαλμένη κατανόηση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Όσον αφορά, από την άλλη πλευρά, τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι αυτός ο λόγος είναι απαράδεκτος. Επικουρικώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος.

83. Δεδομένου ότι οι δύο λόγοι αναιρέσεως επικαλύπτονται, θα τους εξετάσω από κοινού κατά στάδια. Τούτο είναι αναγκαίο ιδίως επειδή με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, αντί να προβάλλεται έλλειψη αιτιολογίας, αμφισβητείται έμμεσα η ουσιαστική εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου.

84. Πρώτον, θα εξετάσω τα επιχειρήματα που αφορούν τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς. Για τους λόγους που εκτίθενται στη συνέχεια των παρουσών προτάσεων, φρονώ ότι το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο. Ως εκ τούτου, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί και η επίμαχη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί, κατά το μέρος που το σύστημα αναφοράς για την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου καθορίστηκε κατά τρόπο εσφαλμένο.

85. Για το ενδεχόμενο διαφωνίας του Δικαστηρίου με την εκτίμησή μου όσον αφορά το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, θα εξετάσω, διά βραχέων, επίσης τα υπόλοιπα επιχειρήματα που προβάλλει ο αναιρεσείων.

86. Συνεπώς, δεύτερον, θα εξετάσω τα επιχειρήματα σχετικά με την αξιολόγηση της νομικής και πραγματικής καταστάσεως των επιχειρήσεων που χρήζουν εξυγιάνσεως και τον χαρακτηρισμό της ρήτηρας εξυγιάνσεως ως «μέτρου γενικής ισχύος». Τρίτον και τελευταίον, θα εξετάσω τα προβαλλόμενα επιχειρήματα σχετικά με την αιτιολόγηση του επίμαχου μέτρου.

87. Προηγουμένως, όμως, επιβάλλεται να εκτεθούν ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με την έννοια του επιλεκτικού χαρακτήρα στο συγκεκριμένο πλαίσιο της φορολογίας.

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα στο πλαίσιο των μέτρων άμεσης φορολογίας

α) Η έννοια του επιλεκτικού χαρακτήρα – αξιολόγηση σε τρία στάδια

88. Πρώτα απ' όλα, είναι χρήσιμο να γίνουν ορισμένες παρατηρήσεις σχετικά με τη λογική στην οποία στηρίζεται η έννοια του επιλεκτικού χαρακτήρα και σχετικά με τον σκοπό που αυτή υπηρετεί. Είναι επίσης χρήσιμο να υπενθυμιστούν το αναλυτικό πλαίσιο εντός του οποίου λαμβάνει χώρα η αξιολόγηση της έννοιας του επιλεκτικού χαρακτήρα καθώς και οι δυσκολίες που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή του συγκεκριμένου πλαισίου σε επίπεδο μέτρων άμεσης φορολογίας.

89. Κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ενισχύσεις 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 ασύμβατες με την κοινή αγορά, κατά το μέρος που επηρεάζουν το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Επομένως, προκειμένου ένα μέτρο κράτους μέλους να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς τέσσερα κριτήρια. Πρώτον, πρέπει να υφίσταται πλεονέκτημα. Δεύτερον, το πλεονέκτημα αυτό πρέπει να είναι επιλεκτικού χαρακτήρα. Τρίτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή για παρέμβαση με τη χρήση κρατικών πόρων. Τέταρτον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να είναι ικανή να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών.

90. Στο πλαίσιο της φορολογίας, κάλλιστα θα μπορούσε να λεχθεί ότι το ζήτημα τι συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα είναι το πλέον εριζόμενο.

91. Σε γενικές γραμμές, το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μέτρων που επιφυλάσσουν ευνοϊκή μεταχείριση σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις (φορολογούμενους) ή στην παραγωγή ορισμένων προϊόντων έναντι των λοιπών.

92. Φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο απορρέει από «μέτρο γενικής ισχύος», το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν συνιστά κρατική ενίσχυση. Τούτο, επειδή ένα τέτοιο μέτρο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Αντιθέτως, μέτρο το οποίο περιάγει τους αποδέκτες σε θέση ευνοϊκότερη έναντι των λοιπών φορολογουμένων είναι ικανό να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους αποδέκτες και, ως εκ τούτου, αποτελεί κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ²⁹.

93. Κατά συνέπεια, η ουσία της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα έγκειται στη σύγκριση μεταξύ επιχειρήσεων. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το ζήτημα είναι αν το μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, *έναντι* άλλων επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση³⁰.

94. Πάντως, πριν μπορέσει να διαπιστωθεί αν οι αποδέκτες και οι λοιπές επιχειρήσεις βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, πρέπει πρώτα να προσδιοριστεί το σύστημα αναφοράς.

²⁹ Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

³⁰ Στη νομολογία υπάρχουν ορισμένες αποκλίσεις ως προς το αν η δυνατότητα συγκρίσεως των επιχειρήσεων θα πρέπει να καθορίζεται υπό το πρίσμα του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος συνολικά ή του επίμαχου εθνικού μέτρου. Για παράδειγμα, στην απόφαση *Adria-Wien Pipeline*, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να συγκρίνονται υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με *το επίμαχο μέτρο* (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Αντιθέτως, πιο πρόσφατα, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφαση *World Duty Free*, ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να συγκρίνονται υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το κανονικό φορολογικό καθεστώς (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

95. Η πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *World Duty Free*³¹ καθορίζει τις παραμέτρους βάσει των οποίων πρέπει να εκτιμάται ο επιλεκτικός χαρακτήρας φορολογικού μέτρου. Το Δικαστήριο διέκρινε τρία στάδια για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα των φορολογικών μέτρων.

96. Κατά το Δικαστήριο, για τον χαρακτηρισμό φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού, πρέπει να προσδιοριστεί το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος (πρώτο στάδιο). Ακολούθως, πρέπει να αποδειχθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από αυτό το κανονικό καθεστώς, κατά το μέρος που επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση σε επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω σύστημα, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (δεύτερο στάδιο)³². Αν έτσι έχουν τα πράγματα, πρέπει να εξακριβωθεί αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσεται το οικείο μέτρο (τρίτο στάδιο)³³.

97. Ειδικότερα, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα πληρούται όταν η Επιτροπή κατορθώνει να αποδείξει ότι το βαλλόμενο μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και ως εκ τούτου δημιουργεί, μέσω των αποτελεσμάτων του, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών, μολονότι οι επιχειρηματίες που ωφελούνται από το φορολογικό πλεονέκτημα και εκείνοι που αποκλείονται από αυτό βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση³⁴.

98. Η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως αντικατοπτρίζει τις δυσχέρειες που συνδέονται με τον καθορισμό του (ουσιαστικού) επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου βάσει των ως άνω παραμέτρων. Ειδικότερα, τονίζει τις δυσκολίες που υφίστανται όσον αφορά τον βάσει αντικειμενικών κριτηρίων καθορισμό του συστήματος αναφοράς στο πρώτο στάδιο³⁵. Για αυτόν τον λόγο είναι επίσης χρήσιμο, πριν από τη λεπτομερέστερη εξέταση της αιτήσεως αναιρέσεως, να προβώ σε ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να καθοριστεί το σύστημα αναφοράς.

β) Η καθοριστική σημασία του συστήματος αναφοράς για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα και τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τον καθορισμό του συστήματος αυτού

99. Το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα χρησιμοποιείται προκειμένου να προσδιοριστούν μέτρα τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα τη διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση. Ωστόσο, η σύγκριση αυτή έχει νόημα μόνον αν υπάρχει κάποιο μέτρο συγκρίσεως. Για αυτόν τον λόγο ο ορθός καθορισμός του συστήματος αναφοράς έχει αποφασιστική σημασία όσον αφορά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα³⁶.

31 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

32 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19).

33 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 57 και 67).

35 Όσον αφορά τις δυσκολίες αυτές, βλ., για παράδειγμα, Peiffert, O., «Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État», *Concurrences*, αριθ. 3, 2017, σ. 52, στη σ. 60.

36 Για μια διαφορετική άποψη όσον αφορά τη σημασία της εξακριβώσεως του κανονικού φορολογικού συστήματος, βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokkot στην υπόθεση *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 88).

100. Πάντως, η νομολογία του Δικαστηρίου σιωπά ως προς το πώς πρέπει να καθορίζεται το σύστημα αναφοράς. Το Δικαστήριο έχει απλώς εξηγήσει ότι το σύστημα αναφοράς είναι το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο συγκεκριμένο κράτος μέλος³⁷. Ως κριτήριο εκτιμήσεως, η εν λόγω κρίση σαφώς δεν βοηθά.

101. Ωστόσο, η απροθυμία του Δικαστηρίου να επινοήσει σαφή κριτήρια δεν προκαλεί έκπληξη. Τούτο συμβαίνει επειδή ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς συνεπάγεται προσδιορισμό του γενικού επιπέδου φορολογίας στο οποίο οι επιχειρήσεις υπόκεινται βάσει του εθνικού φορολογικού καθεστώτος. Σε αντίθεση με άλλου είδους καθεστώτα ενισχύσεων, ο ακριβής προσδιορισμός ενός κοινού, γενικής εφαρμογής συστήματος στο πλαίσιο της φορολογίας βρίθει αβεβαιοτήτων. Λαμβανομένων υπόψη της πολυπλοκότητας που έχει κάθε φορολογικό σύστημα και των μεταβλητών που λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως των επιχειρήσεων, είναι σχεδόν αδύνατον να εξακριβωθεί με ασφάλεια το ποια είναι η «κανονική κατάσταση».

102. Τούτο δεν ισχύει όσον αφορά τις θετικές παροχές. Για παράδειγμα, στις περιπτώσεις των επωφελών δανειακών όρων ή των αδειών εξορύξεως, από τους οποίους ωφελείται περιορισμένος αριθμός επιχειρήσεων, η διαπίστωση της «κανονικής καταστάσεως» που ίσχυε πριν από την έκδοση του βαλλόμενου μέτρου παραμένει σχετικά απλό εγχείρημα.

103. Η Επιτροπή περιγράφει το σύστημα αναφοράς ως ένα συνεκτικό πλέγμα κανόνων οι οποίοι βάσει αντικειμενικών κριτηρίων έχουν γενική εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, όπως αυτό καθορίζεται από τον σκοπό του: οι κανόνες αυτοί ορίζουν όχι μόνο το πεδίο εφαρμογής του συστήματος, αλλά και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες εφαρμόζεται το σύστημα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτό και τις τεχνικές λεπτομέρειες της λειτουργίας του συστήματος. Όσον αφορά ειδικά τα φορολογικά μέτρα, το σύστημα αναφοράς στηρίζεται σε στοιχεία όπως η βάση επιβολής του φόρου, οι φορολογούμενοι, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές³⁸.

104. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι στην περιγραφή αυτή κάλλιστα μπορεί να υπαχθεί οποιαδήποτε φορολογική διάταξη ή συνδυασμός περισσοτέρων από αυτές.

105. Συναφώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τέθηκε μια ερώτηση στην Επιτροπή. Ερωτηθείσα σχετικά με τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιούνται προκειμένου να καθοριστεί το σύστημα αναφοράς, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να εξηγήσει βάσει ποιων στοιχείων προσδιορίζει το σύστημα αναφοράς. Περιέγραψε τη σχετική διαδικασία ως μια έρευνα της λογικής του συστήματος. Αν μη τι άλλο, η απάντηση της Επιτροπής φαίνεται να επιβεβαιώνει ότι, στην πραγματικότητα, ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς σε μια συγκεκριμένη περίπτωση δεν στηρίζεται σε αντικειμενικό σύνολο κριτηρίων.

³⁷ Αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57).

³⁸ Ανακοίνωση C/2016/2946 της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1), διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση [ECLI:EU:C:2017:1017](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.262.01.0001.01.ENG&toc=OJ:C:2016:262:TOC#ntc205-C_2016262EN.01000101-E0205, σημεία 133 και 134.</p></div><div data-bbox=)

106. Τούτου λεχθέντος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου μπορούν να συναχθούν ορισμένα συμπεράσματα. Προσεκτική εξέταση της νομολογίας αυτής δείχνει ότι για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς πρέπει να προτιμάται ευρεία προσέγγιση. Μια τέτοια προσέγγιση λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες νομοθετικές διατάξεις ως ένα όλον ή το ευρύτερο δυνατό σημείο αναφοράς³⁹. Επιπλέον, από τη νομολογία συνάγεται ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς δεν μπορεί να αποτελεί τυπολατρική άσκηση⁴⁰.

107. Παρατηρώ, για παράδειγμα, ότι στην απόφαση World Duty Free το Δικαστήριο συντάχθηκε με την άποψη της Επιτροπής ότι το κρίσιμο μέτρο συγκρίσεως δεν ήταν οι κανόνες που διέπουν τις επενδύσεις στην αλλοδαπή αλλά, αντιθέτως, το ισπανικό σύστημα φορολογίας των επιχειρήσεων ως ένα όλον. Με βάση αυτό το μέτρο συγκρίσεως, η Επιτροπή είχε συναγάγει ότι συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων είχε αποκτήσει επιλεκτικό πλεονέκτημα. Σε επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία οι οποίες αποκτούσαν συμμετοχή ίση τουλάχιστον με το 5 % του μετοχικού κεφαλαίου επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή επιφύλασσόταν ευνοϊκότερη μεταχείριση σε σχέση με επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία οι οποίες πραγματοποιούσαν τις ίδιες ακριβώς επενδύσεις σε ημεδαπές εταιρίες, μολονότι οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων βρίσκονταν σε συγκρίσιμες καταστάσεις, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιωκόταν με το γενικό ισπανικό καθεστώς φορολογίας των εταιριών⁴¹.

108. Από την άλλη πλευρά, στην απόφαση Gibraltar, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι το σύστημα αναφοράς μπορεί να συνίσταται σε πολλούς διαφορετικούς φορολογικούς κανόνες. Πάνω σε αυτή τη βάση η Επιτροπή είχε συναγάγει ότι σε ορισμένες επιχειρήσεις (υπεράκτιες εταιρίες) είχε παρασχεθεί επιλεκτικό πλεονέκτημα. Τούτο δε, μολονότι, από τυπικής απόψεως, οι επιχειρήσεις εκείνες υπέκειντο στην ίδια φορολογική επιβάρυνση με τις λοιπές επιχειρήσεις. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε επίσης ότι κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς δεν πρέπει να αποδίδεται σημασία στην τεχνική φορολογίας⁴².

109. Με απλά λόγια, από τη νομολογία δύναται να συναχθεί ότι το Δικαστήριο ενστερνίζεται μια προσέγγιση η οποία έχει ως σκοπό την εξακρίβωση του συνόλου των κανόνων που επηρεάζουν την επιβαλλόμενη στις επιχειρήσεις φορολογική επιβάρυνση. Κατά την άποψή μου, η προσέγγιση αυτή είναι δικαιολογημένη. Διασφαλίζει ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού μέτρου εκτιμάται με γνώμονα ένα πλαίσιο το οποίο περιλαμβάνει όλες τις σχετικές διατάξεις, και όχι με γνώμονα διατάξεις που έχουν εξαχθεί τεχνητά από το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο. Διασφαλίζει επίσης ότι κατά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα δεν θα υπάρξει σύγχυση του πρώτου με το δεύτερο στάδιο. Τούτο, επειδή μια στενότερη προσέγγιση θα επέβαλλε τον προσδιορισμό των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση. Πράγματι, δεν πρέπει να λησμονείται ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς πρέπει να προηγείται της συγκρίσεως των επιχειρήσεων.

110. Θα εξετάσω την παρούσα αίτηση αναιρέσεως υπό το πρίσμα των παρατηρήσεων αυτών.

39 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψεις 95, 104, 107 και 122)· της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56)· της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556, σκέψεις 2 έως 7), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 68).

40 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 92 και 93).

41 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 22 και 67 έως 69).

42 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 92 έως 95).

2. Πρώτο στάδιο: καθορισμός του συστήματος αναφοράς

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

111. Με το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου, όσον αφορά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, είναι ανεπαρκές ή αντιφατικό⁴³. Τούτο, επειδή, κατά τον αναιρεσείοντα, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ο επιλεκτικός χαρακτήρας της ρήτρας εξυγιάνσεως αξιολογείται σε συνάρτηση με τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, μολονότι το Γενικό Δικαστήριο αναγνώρισε ότι το επίμαχο μέτρο έπρεπε να αξιολογηθεί υπό το πρίσμα ενός γενικότερου κανόνα· δηλαδή του κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών⁴⁴.

112. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου είναι βάσιμη και ουδόλως αντιφατική.

113. Με το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, λόγω των σφαλμάτων στα οποία υπέπεσε σχετικά με τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς⁴⁵. Ο αναιρεσείων υποστηρίζει επίσης ότι, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο κακώς συγχέει το πρώτο με το δεύτερο στάδιο της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα⁴⁶.

114. Ως κύριο επιχειρήμά της, η Επιτροπή προβάλλει ότι τα επιχειρήματα του αναιρεσείοντος αφορούν πραγματικές διαπιστώσεις και πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτα. Επικουρικός, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα εν λόγω επιχειρήματα είναι αβάσιμα. Ουδέν στοιχείο της δικογραφίας στηρίζει τη θέση του αναιρεσείοντος ότι ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών έπρεπε να θεωρηθεί ως ο κρίσιμος κανόνας για την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα της ρήτρας εξυγιάνσεως.

115. Θα ξεκινήσω εξετάζοντας το ζήτημα του παραδεκτού.

β) Εκτίμηση

1) Ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς συνιστά νομικό ζήτημα υποκείμενο σε αναιρετικό έλεγχο

116. Όπως έχει γίνει συνήθεια στις αιτήσεις αναιρέσεως που κατατίθενται ενώπιον του Δικαστηρίου, η Επιτροπή αμφισβητεί το παραδεκτό των επιχειρημάτων του αναιρεσείοντος. Υποστηρίζει ότι η επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος σχετικά με τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς δεν υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Τούτο, επειδή αφορά πραγματικές διαπιστώσεις.

117. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί ευθύς εξ αρχής.

⁴³ Σκέψεις 103 έως 106 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁴⁴ Σκέψεις 107 έως 109 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁴⁵ Σκέψεις 103 έως 106 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁴⁶ Σκέψη 104 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

118. Πράγματι, δυνάμει του άρθρου 58 του Οργανισμού του Δικαστηρίου και του άρθρου 256 ΣΛΕΕ, το Γενικό Δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώνει και να αξιολογεί τα πραγματικά περιστατικά. Τουναντίον, οι αιτήσεις αναιρέσεως που κατατίθενται ενώπιον του Δικαστηρίου περιορίζονται σε νομικά ζητήματα. Συναφώς, αποτελεί πάγια νομολογία ότι ο καθορισμός του περιεχομένου της εθνικής νομοθεσίας αποτελεί μέρος της εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών και δεν υπόκειται σε ανααιρετικό έλεγχο⁴⁷.

119. Πάντως, το Δικαστήριο δύναται να ελέγξει τον νομικό χαρακτηρισμό αυτών των πραγματικών περιστατικών καθώς και τα νομικά συμπεράσματα που συνήγαγε εξ αυτών το Γενικό Δικαστήριο⁴⁸. Δύναται επίσης να κρίνει αν υπήρξε παραμόρφωση της εθνικής νομοθεσίας όταν η φερόμενη παραμόρφωση μπορεί να διαπιστωθεί χωρίς νέα αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών ή των αποδεικτικών στοιχείων⁴⁹.

120. Τα επιχειρήματα που ο αναιρεσείων προβάλλει ως προς τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς δεν εκφεύγουν του ανααιρετικού ελέγχου.

121. Εν προκειμένω, ένα σημείο το οποίο δεν πρέπει να παραγνωριστεί είναι ότι οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το περιεχόμενο της εθνικής νομοθεσίας. Ωστόσο, διαφωνούν ως προς τους επιδιωκόμενους από αυτήν σκοπούς. Διαφωνία υπάρχει επίσης όσον αφορά τον *νομικό χαρακτηρισμό* της νομοθεσίας υπό το πρίσμα των κανόνων της Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά το πρώτο στάδιο, το ζήτημα είναι η νομική αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα στην οποία το Γενικό Δικαστήριο προέβη βάσει των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών.

122. Σαφώς, η ορθή ερμηνεία της έννοιας του επιλεκτικού χαρακτήρα συνιστά νομικό, και όχι πραγματικό ζήτημα.

123. Υιοθέτηση της αυστηρής προσεγγίσεως, υπέρ της οποίας τάσσεται η Επιτροπή, θα σήμαινε ότι ένα ζήτημα θεμελιώδους σημασίας για την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα θα εκφεύγει, εκ συστήματος, της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου. Λαμβανομένου υπόψη ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς έχει αποφασιστική σημασία για τα επόμενα δύο στάδια της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα, φρονώ ότι δεν πρέπει να υιοθετηθεί μια τέτοια προσέγγιση. Όπως έχω ήδη διευκρινίσει, το σύστημα αναφοράς αποτελεί το κατ' εξοχήν μέτρο συγκρίσεως με γνώμονα το οποίο πρέπει να αξιολογείται ο επιλεκτικός χαρακτήρας των φορολογικών μέτρων.

2) Το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς

ι) Το νομικό πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργεί το επίμαχο μέτρο και το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου

124. Το νομικό πλαίσιο του οποίου μέρος αποτελεί η ρήτρα εξυγιάνσεως περιλαμβάνει τρία πλέγματα κανόνων.

125. Πρώτον, ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών έχει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, του KStG. Αντανακλά την αρχή ότι οι φορολογούμενοι φορολογούνται ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα. Δεύτερον, ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 8c, παράγραφος 1a, του KStG, αποτελεί

⁴⁷ Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής (C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 63)· της 21ης Δεκεμβρίου 2011, A2A κατά Επιτροπής (C-318/09 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:856, σκέψη 125), και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψεις 78 και 79 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁴⁸ Βλ., μεταξύ πλειόνων, αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 1998, Baustahlgewebe κατά Επιτροπής (C-185/95 P, EU:C:1998:608, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 78 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁴⁹ Απόφαση της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψεις 79 και 80 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

εξαίρεση από τον ως άνω κανόνα. Τούτο, επειδή εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής του κανόνα γενικής ισχύος τη ζημιολογία αγορά μεριδίων (25 % ή περισσότερο του μετοχικού κεφαλαίου). Τρίτον, η ρήτρα εξυγιάνσεως, όπως προβλέπεται στο άρθρο 8c, παράγραφος 1, του KStG, αποκλείει ορισμένες ειδικές καταστάσεις από το πεδίο εφαρμογής της εξαίρεσεως (ήτοι τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας). Δυνάμει του μέτρου αυτού, οι εκεί οριζόμενες περιπτώσεις (δηλαδή η εξυγίανση των προβληματικών επιχειρήσεων) δεν καλύπτονται πλέον από τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας. Οι περιπτώσεις αυτές υπάγονται εκ νέου στον γενικότερο κανόνα, κατά τον οποίο οι επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν τις ζημίες τους.

126. Δεδομένης της επιλεγείσας νομοθετικής τεχνικής, ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την οπτική γωνία. Πράγματι, αναλόγως του αν ως μέτρο συγκρίσεως για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα της ρήτρας εξυγιάνσεως θα επιλεγεί ο γενικός κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών ή η εξαίρεση από αυτόν τον κανόνα, δηλαδή ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, το συμπέρασμα όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα ενδέχεται να είναι πολύ διαφορετικό⁵⁰.

127. Ειδικότερα, αν ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας αφαιρεθεί από το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο του κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών, η ρήτρα εξυγιάνσεως μετατρέπεται σε εξαίρεση από τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας. Αντιθέτως, αν ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών περιλαμβάνεται στο σύστημα αναφοράς, πλέον η ρήτρα εξυγιάνσεως δεν συνιστά προφανή παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς ικανή να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις. Αντιθέτως, μεταβάλλεται σε εγγενές στοιχείο του ίδιου του συστήματος αναφοράς.

128. Υπ' αυτήν την έννοια, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν αποτελεί πρότυπο σαφήνειας.

129. Πιο συγκεκριμένα, η ακόλουθη κρίση μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση: «[...] επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, όπως και ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών, αποτελεί μέρος του νομοθετικού πλαισίου στο οποίο εντάσσεται το επίδικο μέτρο. Με άλλα λόγια, το νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο είναι εφαρμοστέο εν προκειμένω, αποτελείται από τον γενικό κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών, όπως αυτός περιορίζεται δυνάμει του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, και ακριβώς στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξακριβωθεί αν το επίδικο μέτρο εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρηματιών που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση [...]»⁵¹.

130. Εξεταζόμενη μεμονωμένα, η κρίση αυτή θα μπορούσε να ερμηνευθεί (όπως πράγματι ερμηνεύθηκε από τον αναιρεσιδόντα) υπό την έννοια ότι το Γενικό Δικαστήριο θεώρησε ότι ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών και ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας συναποτελούν το σύστημα αναφοράς. Ωστόσο, η επιχειρηματολογία του αναιρεσιδόντος ότι το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου είναι ανεπαρκές ή αντιφατικό βασίζεται, κατά την άποψή μου, σε εσφαλμένη κατανόηση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

131. Πιο προσεκτική εξέταση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως αποκαλύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο έλαβε ως σημείο αφετηρίας την παραδοχή ότι το σύστημα αναφοράς είναι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας.

50 Βλ., ομοίως, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 13), όπου το Δικαστήριο παράφρασε τη θέση του αιτούντος δικαστηρίου όσον αφορά τις διαθέσιμες εναλλακτικές λύσεις για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς.

51 Σκέψη 106 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

132. Πράγματι, το Γενικό Δικαστήριο αναγνώρισε την ύπαρξη ενός γενικότερου κανόνα (του κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών). Σημείωσε επίσης ότι το σύστημα αναφοράς που καθορίστηκε από την Επιτροπή συνιστά εξαίρεση από αυτόν τον γενικό κανόνα. Πάντως, συνέχισε την ανάλυσή του εξηγώντας για ποιους λόγους θεωρεί ότι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας αποτελεί το κρίσιμο σύστημα αναφοράς για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα της ρήτρας εξυγιάνσεως.

133. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας περιορίζει τη χρήση του κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών στις περιπτώσεις αγοράς ποσοστού μεριδίων ίσου ή μεγαλύτερου του 25 % του μετοχικού κεφαλαίου και απαγορεύει την εφαρμογή του στις περιπτώσεις αγοράς ποσοστού μεριδίων μεγαλύτερου του 50 % του μετοχικού κεφαλαίου. Επομένως, ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται εκ συστήματος σε όλες τις περιπτώσεις μεταβολής της μετοχικής συνθέσεως όταν η μεταβολή αυτή αφορά ποσοστό ίσο ή μεγαλύτερο του 25 % του κεφαλαίου, χωρίς να προβαίνει σε διάκριση ανάλογα με τη φύση ή τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οικείων επιχειρήσεων⁵². Περαιτέρω, το Γενικό Δικαστήριο παρατήρησε ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως έχει διατυπωθεί υπό μορφή εξαίρεσεως από τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας και εφαρμόζεται μόνον επί των σαφώς καθορισμένων περιπτώσεων που υπόκεινται στον τελευταίο αυτόν κανόνα⁵³. Πάνω σε αυτή τη βάση, έκρινε ότι η Επιτροπή ορθώς καθόρισε ότι το σύστημα αναφοράς αποτελείται από τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας⁵⁴.

134. Συναφώς, αδυνατώ να διαπιστώσω στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση οποιοδήποτε σφάλμα ως προς την υποχρέωση αιτιολογήσεως. Ωστόσο, είμαι της γνώμης ότι στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έχει εμφιλοχωρήσει σημαντική πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς. Η πλάνη αυτή συνεπάγεται εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

135. Για να γίνει αντιληπτό το γιατί, είναι απαραίτητο να εξεταστεί επίσης η αιτιολογία που παρατίθεται στην επίμαχη απόφαση. Τούτο, επειδή το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε την εκτίμηση της Επιτροπής όσον αφορά το νομικό πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργεί η ρήτρα εξυγιάνσεως.

ii) Το Γενικό Δικαστήριο καθόρισε το σύστημα αναφοράς βάσει της νομοθετικής τεχνικής που είχε χρησιμοποιηθεί και κατ' αυτόν τον τρόπο δημιούργησε σύγχυση του πρώτου με το δεύτερο στάδιο

136. Στην επίμαχη απόφαση, μετά την παράθεση του εθνικού νομοθετικού πλαισίου και των τροποποιήσεων του κατά χρονολογική σειρά, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η κατά το άρθρο 8c, παράγραφος 1a, του KStG ρήτρα εξυγιάνσεως διαφοροποιείται από τον προγενέστερο κανόνα σχετικά με μια σημαντική πτυχή. Κατά την Επιτροπή, η πτυχή αυτή είναι καθοριστικής σημασίας όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις⁵⁵.

137. Ειδικότερα, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, κατά το άρθρο 8c, παράγραφος 1, του KStG, εταιρία η οποία μεταβιβάζει περισσότερο από το 50 % των μεριδίων της δεν μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της, εκτός αν δεν έχει εφαρμογή η ρήτρα εξυγιάνσεως. Συνεπώς, ο γενικός κανόνας είναι ότι οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας σε περίπτωση σημαντικής αλλαγής στο ιδιοκτησιακό καθεστώς και η κατά το άρθρο 8c, παράγραφος 1a, του KStG ρήτρα εξυγιάνσεως αποτελεί την εξαίρεση από τον γενικό κανόνα⁵⁶.

⁵² Σκέψη 104 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁵³ Σκέψη 105 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁵⁴ Σκέψη 107 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁵⁵ Αιτιολογική σκέψη 21 της επίμαχης αποφάσεως.

⁵⁶ Αιτιολογική σκέψη 22 της επίμαχης αποφάσεως.

138. Αντιθέτως, σύμφωνα με τον προϊσχύσαντα κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας (ο οποίος προβλεπόταν από το καταργηθέν άρθρο 8, παράγραφος 4, του KStG), ο γενικός κανόνας ήταν η διατήρηση της μεταφοράς των ζημιών σε περίπτωση σημαντικής μεταβολής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία ήταν οικονομικώς ταυτόσημη. Σκοπός της εξαίρεσεως εκείνης ήταν η αποτροπή των καταχρήσεων, για παράδειγμα υπό τη μορφή εξαγοράς ανενεργών εταιριών⁵⁷.

139. Εκ πρώτης όψεως, η εξήγηση του λόγου για τον οποίο ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας πρέπει να θεωρηθεί ως το σύστημα αναφοράς είναι θελκτική. Ωστόσο, μετά από προσεκτική εξέταση καθίσταται προφανές ότι η εξήγηση αυτή στηρίζεται σε διάκριση χωρίς να υπάρχει διαφορά.

140. Τούτο συμβαίνει επειδή η μοναδική διαφορά μεταξύ του παλαιού και του νέου καθεστώτος έγκειται στη *μορφή* του μέτρου. Η υποτιθέμενη διαφορά εξαρτάται από τη νομοθετική τεχνική που επέλεξε να χρησιμοποιήσει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Gibraltar, μια τέτοια προσέγγιση πόρρω απέχει από το να είναι ικανοποιητική⁵⁸.

141. Δεν πρέπει να λησμονείται ότι, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας θεωρήθηκε ότι αποτελεί το κρίσιμο σύστημα αναφοράς επειδή η ρήτρα εξυγιάνσεως συνιστά εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν. Σύμφωνα με τον προϊσχύσαντα κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας, δεν ίσχυε κάτι τέτοιο.

142. Σύγκριση μεταξύ του προϊσχύσαντος κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας και του νέου κανόνα αποκαλύπτει τα ελαττώματα της συλλογιστικής που στηρίζεται στη νομοθετική τεχνική. Δείχνει ότι οι δύο κανόνες απλώς προσεγγίζουν το ζήτημα του περιορισμού της μεταφοράς των ζημιών από διαφορετικές οπτικές γωνίες.

143. Βάσει του προϊσχύσαντος κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας, δινόταν έμφαση στην οικονομική ταυτοσημία της εξαγορασθείσας επιχειρήσεως. Μολονότι οι οικονομικώς ταυτόσημες εταιρίες είχαν τη δυνατότητα να μεταφέρουν τις ζημίες τους, αυτές των οποίων η οικονομική ταυτοσημία είχε τροποποιηθεί, λόγω της μεταβολής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους, δεν είχαν την ίδια δυνατότητα. Διατυπωμένη υπό όρους παραδείγματος του «οικονομικώς ταυτόσημου», η ρήτρα εξυγιάνσεως αποτελούσε εγγενές στοιχείο αυτού τούτου του προϊσχύσαντος κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας⁵⁹.

144. Μολονότι θα μπορούσε να λεχθεί ότι ο νέος κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας είναι ακριβέστερος (και το ίδιο ισχύει για τη ρήτρα εξυγιάνσεως), αδυνατώ να διακρίνω με ποιον τρόπο η αλλαγή στη νομοθετική τεχνική –και η ενίσχυση της ακρίβειας των επίμαχων κανόνων– θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχει καθοριστική σημασία για τους σκοπούς των κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, όπως ο προϊσχύσας κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίσταντο άνευ αξίας, έτσι και ο (νέος) κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας απλώς περιορίζει τη δυνατότητα να εκπέσουν, σε μελλοντικές οικονομικές χρήσεις, ζημίες καταγραφείσες προηγουμένως, σε αυστηρώς καθορισμένες περιπτώσεις που σχετίζονται με τη μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος. Υπό την επιφύλαξη της εξαίρεσεως αυτής, παραμένει η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών.

⁵⁷ Αιτιολογική σκέψη 23 της επίμαχης αποφάσεως.

⁵⁸ Πράγματι, η εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα δεν πρέπει να εξαρτάται από τη μορφή του επίμαχου μέτρου. Βλ., ομοίως, 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 92 και 93).

⁵⁹ Βλ. σημείο 9 των παρουσών προτάσεων.

145. Συνεπώς, κατ' ουσίαν, η ρήτρα εξυγιάνσεως απλώς περιορίζει το πεδίο εφαρμογής του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας⁶⁰. Υπ' αυτήν την έννοια, η ρήτρα εξυγιάνσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του γενικού κανόνα, ήτοι του κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών.

146. Πέραν της νομοθετικής τεχνικής που χρησιμοποιήθηκε, στη δικογραφία δεν υπάρχει τίποτα που θα μπορούσε να βοηθήσει να εξηγηθεί για ποιον λόγο, υπό το εξεταζόμενο καθεστώς, ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών δεν πρέπει να αποτελεί μέρος του συστήματος αναφοράς.

147. Συναφώς, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ανακύπτει ένα συνακόλουθο πρόβλημα. Υιοθετώντας στενή προσέγγιση βασιζόμενη στη νομοθετική τεχνική και αποκόπτοντας από το ευρύτερο νομοθετικό του πλαίσιο τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση συγχέει το πρώτο με το δεύτερο στάδιο επίσης όσον αφορά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα. Στην πραγματικότητα, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων που έχουν υποστεί μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους προκειμένου να καθορίσει το σύστημα αναφοράς. Πιο προσεκτική εξέταση αποκαλύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο έλαβε ως σημείο αφετηρίας για τη συλλογιστική του την παραδοχή ότι όλες οι επιχειρήσεις που έχουν υποστεί ουσιώδη μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους βρίσκονται κατ' ανάγκη σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση, χωρίς πρώτα να προσδιορίσει το σύστημα αναφοράς⁶¹. Πράγματι, αν γίνει δεκτό ότι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν υποστεί μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, είναι πιθανό να συναχθεί ότι ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών δεν αποτελεί μέρος του συστήματος αναφοράς.

148. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε σφάλμα κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς. Συγκεκριμένα, στηρίζοντας το συμπέρασμά του στη νομοθετική τεχνική που χρησιμοποιήθηκε και στη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων που έχουν υποστεί ουσιώδεις μεταβολές στο ιδιοκτησιακό καθεστώς τους, το Γενικό Δικαστήριο περιόρισε τεχνητά το σύστημα αναφοράς, εξαιρώντας από αυτό τον κανόνα περί μεταφοράς των ζημιών.

149. Με βάση τα ανωτέρω, είμαι της γνώμης ότι το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως πρέπει να γίνει δεκτό.

150. Ολοκληρώνοντας επί του συγκεκριμένου ζητήματος, παρατηρώ ότι στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας χρησιμοποιήθηκε ως μέτρο συγκρίσεως προκειμένου να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου (δεύτερο και τρίτο στάδιο). Αν το Δικαστήριο δεχθεί το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, όπως προτείνω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών επιχειρημάτων που αφορούν την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα ως προς το δεύτερο και το τρίτο στάδιο. Τούτο, επειδή, σε τελική ανάλυση, η «μοίρα» του επίμαχου μέτρου εξαρτάται από τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς.

151. Ωστόσο, για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συμφωνήσει μαζί μου, θα διατυπώσω τις ακόλουθες παρατηρήσεις σχετικά με την εν λόγω αξιολόγηση.

⁶⁰ Εδώ, είναι επίσης χρήσιμο να σημειωθεί ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως δεν αποτελεί τη μοναδική διάταξη που περιορίζει το πεδίο εφαρμογής του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας. Τον Δεκέμβριο του 2009, δύο νέες εξαιρέσεις εισήχθησαν στον εν λόγω κανόνα. Αφενός, η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών διατηρήθηκε όσον αφορά όλες τις αναδιαρθρώσεις που διενεργούνται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός ομίλου επιχειρήσεων, επικεφαλής του οποίου είναι ένα και μόνον πρόσωπο ή μία και μόνη εταιρία που κατέχει το 100 % των μετοχών. Αφετέρου, το ίδιο ισχύει στην περίπτωση που, κατά τον χρόνο της ζημιολογίας αγοράς των μεριδίων, οι ζημίες αντιστοιχούσαν σε αφανή αποθεματικά του κεφαλαίου κινήσεως της εταιρίας.

⁶¹ Βλ. σημείο 133 των παρούσων προτάσεων σχετικά με το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου.

3. Δεύτερο στάδιο: σύγκριση της νομικής και πραγματικής καταστάσεως των επιχειρήσεων

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

152. Με το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου είναι ανεπαρκές ή αντιφατικό. Ειδικότερα, με το πρώτο μέρος του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, υποστηρίζει ότι –λαμβανομένου υπόψη του πώς το σύστημα αναφοράς ορίστηκε στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση– το Γενικό Δικαστήριο δεν διευκρίνισε επαρκώς για ποιον λόγο ήταν δυνατό να συγκριθεί η νομική και πραγματική κατάσταση των επιχειρήσεων που χρήζουν εξυγιάνσεως με αυτή των υγιών επιχειρήσεων⁶². Με το δεύτερο μέρος, ο αναιρεσείων αμφισβητεί τους λόγους που παρατίθενται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκειμένου να εξηγηθεί για ποιον λόγο η ρήτρα εξυγιάνσεως δεν πρέπει να θεωρηθεί «μέτρο γενικής ισχύος» στο οποίο έχουν δυνητικώς πρόσβαση όλες οι επιχειρήσεις⁶³.

153. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου είναι βάσιμη και επαρκής.

154. Με το δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων προβάλλει παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο έσφαλε σχετικά με την εκτίμησή του όσον αφορά τον (εκ πρώτης όψεως) επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου. Κατά το μέρος που δέχθηκε ότι προβληματικές επιχειρήσεις οι οποίες χρήζουν εξυγιάνσεως και υγιείς επιχειρήσεις βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο⁶⁴.

155. Ειδικότερα, ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο έσφαλε όσον αφορά τον ορισμό του σκοπού του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημιές καθίστανται άνευ αξίας (πρώτο μέρος)⁶⁵. Επιπλέον, ο αναιρεσείων διατείνεται ότι, κρίνοντας ότι το επίμαχο μέτρο έχει εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί «κανόνα γενικής ισχύος» στον οποίο έχουν δυνητικώς πρόσβαση όλες οι επιχειρήσεις, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο (δεύτερο μέρος)⁶⁶. Τούτο, ουσιαστικά, συμβαίνει επειδή η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αφίσταται από τη νομολογία που καθιερώθηκε με την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Autogrill⁶⁷.

156. Η Επιτροπή δεν βρίσκει σφάλμα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση όσον αφορά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα.

157. Πάντως, ως βασικό της επιχείρημα, η Επιτροπή προβάλλει ότι το δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι απαράδεκτο. Αφενός, η επιχειρηματολογία που προβάλλεται με το πρώτο μέρος του δεύτερου σκέλους αφορά τη διαπίστωση και την αξιολόγηση πραγματικών περιστατικών. Αφετέρου, το δεύτερο μέρος αφορά ζήτημα το οποίο δεν αποτέλεσε μέρος του αντικειμένου της διαφοράς πρωτοδίκως. Συνεπώς, το Γενικό Δικαστήριο, κατά το μέρος που έκρινε τα επιχειρήματα όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως μέτρου γενικής ισχύος, αποφάνθηκε *ultra petita*⁶⁸.

62 Σκέψεις 133 και 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

63 Σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

64 Σκέψεις 126 έως 133 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

65 Σκέψεις 128 έως 131 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

66 Σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

67 Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939).

68 Σκέψη 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

β) Ανάλυση

1) Η επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος σχετικά με τον ορισμό του σκοπού του συστήματος αναφοράς

158. Αφενός, τα επιχειρήματα του αναιρεσείοντος σχετικά με το ανεπαρκές ή αντιφατικό σκεπτικό στο πρώτο μέρος του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως αφορούν ένα ζήτημα το οποίο εξετάστηκε από το Γενικό Δικαστήριο χάριν πληρότητας. Επίσης, βασίζονται στην ίδια (εσφαλμένη) παραδοχή στην οποία βασίζεται το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως: δηλαδή, στην παραδοχή ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών και ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας συναποτελούν το σύστημα αναφοράς. Όπως προεκτέθηκε, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας αποτελεί το κρίσιμο σύστημα αναφοράς⁶⁹. Επομένως, τα επιχειρήματα αυτά πρέπει να απορριφθούν.

159. Από την άλλη πλευρά, η επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος σχετικά με τη φερόμενη παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ που προβάλλεται με το πρώτο μέρος του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι απορριπτέα. Τα επιχειρήματα αυτά είναι εν μέρει απαράδεκτα και εν μέρει αλυσιστελή.

160. Πρώτον, τα επιχειρήματα αυτά επαναλαμβάνουν τη θέση ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών και ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας συναποτελούν το σύστημα αναφοράς. Όπως ήδη εξηγήθηκε, η θέση αυτή στηρίζεται σε εσφαλμένη κατανόηση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

161. Δεύτερον, με τα επιχειρήματά του, ο αναιρεσείων αμφισβητεί την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου ότι ο κανόνας κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας αποβλέπει στη διασφάλιση της μη μεταφοράς των ζημιών σε περιπτώσεις ουσιώδους μεταβολής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος επιχειρήσεων οι οποίες έχουν σωρεύσει ζημίες⁷⁰. Κατά την άποψη του αναιρεσείοντος, ο εν λόγω κανόνας αποσκοπεί απλώς στην καταπολέμηση των φορολογικών καταχρήσεων μέσω της αποτροπής της εξαγοράς ανενεργών εταιριών.

162. Ασφαλώς, κάθε φορολογικό σύστημα ενδέχεται να έχει πληθώρα διαφορετικών σκοπών. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, η δημιουργία εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό, η καθοδήγηση της συμπεριφοράς των καταναλωτών και των επιχειρήσεων, καθώς και η καταπολέμηση φαινομένων όπως η φοροαποφυγή. Επίσης, ένα φορολογικό καθεστώς ενδέχεται να αποβλέπει στην αποκατάσταση των συνεπειών οικονομικής υφέσεως.

163. Ομοίως με τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, η στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της εξέτασεως του επιλεκτικού χαρακτήρα συγκρισιμότητα των φορολογουμένων υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το φορολογικό καθεστώς συνιστά, κατά την άποψή μου, νομικό ζήτημα. Το ζήτημα αυτό αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των σχετικών εθνικών διατάξεων βάσει των κανόνων της Ένωσης που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις⁷¹.

164. Εν προκειμένω, όμως, ο αναιρεσείων ζητεί από το Δικαστήριο να (επανα)προσδιορίσει τον σκοπό του κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας. Τούτο, κατά την άποψή μου, δεν αποτελεί ζήτημα το οποίο το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να εξετάσει κατ' αναίρεση. Συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου δεν εκτείνεται μέχρι του σημείου να επανεκτιμήσει τον

⁶⁹ Βλ. σημεία 131 επ. των παρούσων προτάσεων.

⁷⁰ Σκέψη 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁷¹ Βλ. σημείο 118 των παρούσων προτάσεων.

στόχο του συστήματος αναφοράς. Τούτο είναι αμιγώς πραγματικό ζήτημα και συνδέεται με την αξιολόγηση του περιεχομένου της εθνικής νομοθεσίας. Τέτοια ζητήματα δεν υπόκεινται σε ανααιρετικό έλεγχο, παρά μόνον αν από τη δικογραφία είναι προφανές ότι υπήρξε παραμόρφωση της εθνικής νομοθεσίας. Εν προκειμένω, δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο.

165. Τέλος, και τρίτον, με το πρώτο μέρος του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων επίσης αμφισβητεί ένα ζήτημα το οποίο εξετάστηκε από το Γενικό Δικαστήριο χάριν πληρότητας. Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε επίσης το υποθετικό σενάριο που διατυπώθηκε από τον αναιρεσείοντα κατά το οποίο κρίσιμος στόχος του συστήματος αναφοράς ήταν να προληφθούν οι καταχρήσεις ως προς τη μεταφορά των ζημιών διά της αποθαρρύνσεως της αγοράς ανενεργών εταιριών. Συνήγαγε ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτή η συγκεκριμένη υπόθεση, υγιείς και προβληματικές επιχειρήσεις οι οποίες υπέστησαν ουσιώδη μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση⁷².

166. Δεδομένου ότι ο αναιρεσείων δεν κατάφερε να αποδείξει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την κύρια εκτίμησή του, τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν ως προς αυτή την επικουρική εκτίμηση είναι αλυσιτελή.

2) Η επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος σχετικά με το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως δεν είναι μέτρο γενικής ισχύος

167. Τα επιχειρήματα του αναιρεσείοντος ως προς το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως δεν είναι «μέτρο γενικής ισχύος», στο οποίο έχουν δυνητικώς πρόσβαση όλες οι επιχειρήσεις, μπορούν να απορριφθούν διά βραχέων.

168. Κατ' αρχάς, όσον αφορά το δεύτερο μέρος του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως (το ζήτημα της ανεπαρκούς αιτιολογίας), στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση εκτίθενται εν συντομία, πλην όμως με σαφήνεια, οι λόγοι για τους οποίους το επίμαχο μέτρο δεν συνιστά μέτρο γενικής ισχύος στο οποίο έχουν δυνητικώς πρόσβαση όλες οι επιχειρήσεις: το εν λόγω μέτρο αφορά μόνο μία κατηγορία επιχειρήσεων που βρίσκονται σε ειδική κατάσταση, ήτοι τις προβληματικές επιχειρήσεις⁷³.

169. Πάντως, όσον αφορά το δεύτερο μέρος του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ακόμη σημαντικότερο είναι ότι το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε ορθώς τη σχετική νομολογία.

170. Μετά το πέρας της έγγραφης διαδικασίας στην υπό κρίση υπόθεση, η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, την οποία επικαλείται ο αναιρεσείων, αναίρεθηκε⁷⁴. Αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζει ο αναιρεσείων, από τη νομολογία δεν συνάγεται ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας απαιτεί το προσβαλλόμενο μέτρο να είναι διαθέσιμο μόνο για συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων.

171. Με την απόφαση World Duty Free, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε το σημείο αυτό. Έκρινε ότι, προκειμένου να θεωρηθεί ότι φορολογικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, δεν πρέπει κατ' ανάγκην να επηρεάζει συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες μπορούν να εξατομικευθούν λόγω των κοινών τους ιδιαίτερων και συγκεκριμένων ιδιοτήτων. Αντιθέτως, ο καθορισμός του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου συνίσταται κατ' ουσίαν στην εξακρίβωση του αν ο αποκλεισμός της δυνατότητας ορισμένων επιχειρηματιών να ωφεληθούν από φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο αποτελεί την απόρροια μέτρου παρεκκλίσεως από το κανονικό φορολογικό καθεστώς, συνιστά διάκριση εις βάρος τους⁷⁵.

⁷² Σκέψεις 132 έως 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁷³ Σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁷⁴ Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

⁷⁵ Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 69 έως 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

172. Αυτή είναι η μέθοδος αναλύσεως που χρησιμοποιήθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση⁷⁶. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση εφαρμόστηκε εσφαλμένα η νομολογία σχετικά με την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα.

173. Βάσει των ανωτέρω, συνάγω ότι το δεύτερο σκέλος τόσο του πρώτου όσο και του δεύτερου λόγου αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως απαράδεκτο και εν μέρει ως αβάσιμο⁷⁷.

4. Τρίτο στάδιο: αξιολόγηση της υπάρξεως δικαιολογητικού λόγου εγγενούς στο φορολογικό σύστημα

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

174. Με το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν διευκρίνισε επαρκώς για ποιους λόγους απέρριψε το επιχείρημα που προέβαλε πρωτοδίκως η HBH σχετικά με τον δικαιολογητικό λόγο της ρήτηρας εξυγιάνσεως· δηλαδή ότι το επίμαχο μέτρο διασφαλίζει την τήρηση της αρχής της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα⁷⁸.

175. Η Επιτροπή δεν βρίσκει σφάλμα στη συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου.

176. Με το τρίτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένα το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καθόσον έκρινε ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως απέβλεπε στην προώθηση της εξυγιάνσεως των προβληματικών επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, επιδίωκε σκοπό εξωγενή προς το φορολογικό σύστημα⁷⁹.

177. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς προσδιόρισε τον σκοπό του επίμαχου μέτρου βάσει της αποκλειστικής του αρμοδιότητας να διαπιστώνει τα πραγματικά περιστατικά. Όσον αφορά τα επιχειρήματα ως προς την αρχή της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα, αυτά, κατά την Επιτροπή, πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή ή, επικουρικώς, ως αβάσιμα.

β) Ανάλυση

178. Με το τρίτο σκέλος του πρώτου και του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, ο αναιρεσείων βάλλει ιδίως κατά του συμπεράσματος του Γενικού Δικαστηρίου ότι ο σκοπός της ρήτηρας εξυγιάνσεως δεν είναι συμφυής με το φορολογικό καθεστώς, δηλαδή να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου.

179. Πρώτον, το επιχείρημα ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επειδή προσδιόρισε εσφαλμένα τον σκοπό του επίμαχου μέτρου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο. Ομοίως με τον καθορισμό του σκοπού του συστήματος αναφοράς, ο προσδιορισμός του σκοπού της ρήτηρας εξυγιάνσεως αποτελεί, κατ' εμέ, πραγματικό ζήτημα⁸⁰. Πέραν των περιπτώσεων προφανούς παραμορφώσεως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγξει τέτοιες διαπιστώσεις. Εν προκειμένω, από τη δικογραφία δεν προκύπτει παραμόρφωση.

⁷⁶ Σκέψεις 140 και 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁷⁷ Δεδομένου ότι το δεύτερο μέρος του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι αβάσιμο, παρέλκει η εξέταση του επιχειρήματος της Επιτροπής ότι το Γενικό Δικαστήριο αποφάνθηκε *ultra petita*.

⁷⁸ Σκέψεις 165 και 166 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁷⁹ Σκέψεις 158 έως 160 και 164 έως 170 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

⁸⁰ Βλ. σημείο 164 των παρούσων προτάσεων.

180. Δεύτερον, τα λοιπά επιχειρήματα του αναιρεσείοντος είναι αλυσιτελή. Στην πραγματικότητα, τα επιχειρήματα με τα οποία προβάλλονται φερόμενες πλημμέλειες στο σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και αυτά με τα οποία προβάλλονται σφάλματα ως προς την εκτίμηση του επιχειρήματος της HBH ότι η ρήτρα εξυγιάνσεως απέβλεπε στη διασφάλιση της αρχής της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου αφορούν ζήτημα το οποίο εξετάστηκε από το Γενικό Δικαστήριο για λόγους πληρότητας.

181. Με άλλα λόγια, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι τα επιχειρήματα που ο αναιρεσείων προβάλλει με το τρίτο σκέλος του πρώτου και του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι εν μέρει απαράδεκτα και εν μέρει αλυσιτελή.

182. Εν κατακλείδι, σημειώνω ότι σε αυτό το τρίτο στάδιο εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα είναι ενδεχομένως ιδιαίτερα δύσκολο να «διασωθεί» ένα φορολογικό μέτρο.

183. Στην πράξη, το Δικαστήριο ακολουθεί μια αυστηρή προσέγγιση όσον αφορά την αιτιολόγηση. Μόνον οι δικαιολογητικοί λόγοι που απορρέουν από τις βασικές ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος γίνονται δεκτοί. Δηλαδή μέτρο το οποίο κρίθηκε ότι έχει *a priori* επιλεκτικό χαρακτήρα μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο για λόγους που συνδέονται με τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού καθεστώτος. Συναφώς, το Δικαστήριο διακρίνει μεταξύ, αφενός, των στόχων τους οποίους υπηρετεί συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση με το σύστημα αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με το ίδιο το φορολογικό σύστημα και είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των στόχων αυτών⁸¹.

184. Πάντως, όσο ξεκάθαρη και αν εμφανίζεται σε θεωρητικό επίπεδο η ως άνω διάκριση, στην πραγματικότητα το ζήτημα είναι πολύ πιο περίπλοκο.

185. Πρώτον, η εν λόγω διάκριση έχει ως σημείο αφετηρίας ότι λυσιτελής είναι μόνον η επίκληση λόγων που συνδέονται με τη διατήρηση της φορολογικής βάσεως (ήτοι με την ανάγκη διασφάλισης εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό). Τούτο αποτυπώνεται στα παραδείγματα που παρέθεσε η Επιτροπή: για παράδειγμα, η ανάγκη καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής, η ανάγκη συνεκτιμήσεως ειδικών λογιστικών απαιτήσεων, η δυνατότητα διοικητικής διαχειρίσεως και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς και η ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολογίας θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση για να διασωθεί ένα φορολογικό μέτρο⁸². Ωστόσο, δεν έχω πειστεί ότι οι λόγοι αυτοί μπορούν να διαχωριστούν ουσιαστικά από τους λοιπούς στόχους στους οποίους ένα κράτος αποβλέπει μέσω της φορολογίας. Ένα ζήτημα το οποίο δεν πρέπει να παραγνωρίζεται είναι ότι, στη σύγχρονη εποχή, η φορολογία αποτελεί επίσης εργαλείο το οποίο τα κράτη μεταχειρίζονται για να διαμορφώσουν συμπεριφορές. Με άλλα λόγια, οι λόγοι που βάσει της ταξινομήσεως του Δικαστηρίου είναι συμφυείς με το φορολογικό σύστημα συνδέονται άρρηκτα με σκοπούς ευρύτερου κοινωνιακού περιεχομένου. Αναφέρομαι ιδίως σε σκοπούς όπως η ανάγκη διατηρήσεως της απασχολήσεως, προστασίας του περιβάλλοντος και διασφάλισης της περιφερειακής αναπτύξεως ή της ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων.

186. Δεύτερον, και ακόμη σημαντικότερον, είναι ότι οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς θεωρηθεί ότι παρέχει (*a priori*) επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις, διαβρώνει τη βάση επιβολής του φόρου. Τούτο, επειδή ένα επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα μετριάξει την επιβαλλόμενη σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις φορολογική επιβάρυνση.

81 Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψεις 81 και 82)· της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 69)· της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 42), και της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 29).

82 Για αυτά και άλλα παραδείγματα, βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής, όπ.π., σημείο 138 των παρουσών προτάσεων. Περαιτέρω, από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Paint Graphos συνάγεται ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας μπορεί να συνιστά λόγο συμφυή με το φορολογικό σύστημα (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos, C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 71).

187. Συνεπώς, δεν προξενεί έκπληξη το γεγονός ότι, εξ όσων γνωρίζω, το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη δεχθεί τους λόγους τους οποίους κράτη μέλη επικαλούνται στο πλαίσιο του τρίτου σταδίου της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα. Εξ αυτού μπορεί να συναχθεί ότι πρόκειται για μια εκ των πραγμάτων αμάχητη παραδοχή ότι φορολογικά μέτρα που θεωρείται ότι έχουν *a priori* επιλεκτικό χαρακτήρα είναι, στην πραγματικότητα, επιλεκτικού χαρακτήρα.

Γ. Συνέπειες της αναλύσεως

188. Κατά το άρθρο 61, παράγραφος 1, του Οργανισμού του Δικαστηρίου, αν η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη το Δικαστήριο αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Αν το επιτρέπει η διαδικασία, δύναται το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς. Έχει επίσης τη δυνατότητα να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο.

189. Έχω συναγάγει ότι το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως πρέπει να γίνει δεκτό. Αν το Δικαστήριο συμφωνήσει με την εκτίμησή μου, προτείνω να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς.

190. Η νομική πλάνη που διαπιστώθηκε όσον αφορά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς σημαίνει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί κατά το μέρος που απέρριψε την προσφυγή της HBN ως αβάσιμη. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου παραμορφώθηκε από τη συγκεκριμένη νομική πλάνη. Η νομική αυτή πλάνη οδήγησε το Γενικό Δικαστήριο να επιβεβαιώσει ότι η Επιτροπή ορθώς καθόρισε στην επίμαχη απόφαση το σύστημα αναφοράς. Επομένως, ο επιλεκτικός χαρακτήρας της ρήτρας εξυγιάνσεως αξιολογήθηκε με μέτρο συγκρίσεως (τον κανόνα κατά τον οποίο οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας) το οποίο φρονώ ότι νομικώς είναι εσφαλμένο. Με άλλα λόγια, η εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα στην επίμαχη απόφαση στηρίχθηκε σε εσφαλμένη παραδοχή. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο, επίσης η απόφαση αυτή πρέπει να ακυρωθεί.

191. Αν, αντιθέτως, το Δικαστήριο δεν συμφωνήσει με την εκτίμησή μου επί του συγκεκριμένου ζητήματος, η αίτηση αναιρέσεως θα πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Δ. Επί των δικαστικών εξόδων

192. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

193. Αν το Δικαστήριο συμφωνήσει με την εκτίμησή μου ως προς την αίτηση αναιρέσεως, τότε, σύμφωνα με τα άρθρα 137, 138 και 184 του Κανονισμού Διαδικασίας, θα πρέπει να καταδικάσει την Επιτροπή στα έξοδα τόσο της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου όσο και της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου.

V. Πρόταση

194. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω κρίσεων, προτείνω στο Δικαστήριο:

- να απορρίψει την αντίθετη αίτηση αναιρέσεως που κατέθεσε η Επιτροπή·
- να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 4ης Φεβρουαρίου 2016 στην υπόθεση T-287/11, Heitkamp BauHolding κατά Επιτροπής, κατά το μέρος που με την εν λόγω απόφαση η προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη·

- να ακυρώσει την απόφαση 2011/527/ΕΕ της Επιτροπής, της 26ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 7/10 (πρώην CP 250/09 και NN 5/10) που χορηγήθηκε από τη Γερμανία «Νόμος περί φορολογίας νομικών προσώπων, ρήτρα εξυγίανσης»·
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.