



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PRIIT RIKAMÄE
της 25ης Μαΐου 2023¹

Υπόθεση C-831/21 P

**Fachverband Spielhallen eV,
LM
κατά**

Ευρωπαϊκής Επιτροπής

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Έννοια της ενίσχυσης – Πλεονέκτημα – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Φορολογική μεταχείριση των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων στη Γερμανία – Απόρριψη καταγγελίας από την Επιτροπή»

1. Το «*Simul stabunt aut simul cadent*» («*Η θα σταθούν μαζί ή θα πέσουν μαζί*») είναι μια φράση την οποία φέρεται να διατύπωσε ο Πάπας Πίος ΙΑ΄ κατά τη διάρκεια διαπραγματεύσεων για τη διευθέτηση των σχέσεων μεταξύ της Ρωμαϊκής Εκκλησίας και του τότε Βασιλείου της Ιταλίας, διαπραγματεύσεις οι οποίες οδήγησαν στην υπογραφή των Συμφώνων του Λατερανού και του Κονκορδάτου στις 11 Φεβρουαρίου 1929. Αντανακλά τη σθεναρή αντίθεση του Ποντίφικα στον αμετάκλητο χαρακτήρα αυτών και μόνον των συμφωνιών καθώς και στην αποσύνδεση της τύχης των δύο αυτών πράξεων.
2. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο ερωτάται ειδικότερα εάν υφίσταται τέτοια σχέση μεταξύ του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας, προϋποθέσεις που στοιχειοθετούν την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» στον φορολογικό τομέα. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ο λόγος ακυρώσεως που είχε προβληθεί ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου κατά της εκτίμησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ως προς την πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων αυτών θα έπρεπε κατ' ανάγκην να θεωρηθεί ότι αφορά και την άλλη προϋπόθεση.
3. Με την αίτηση αναιρέσεώς τους, η Fachverband Spielhallen e.V. και η LM (στο εξής: αναιρεσείουσες) ζητούν την ακύρωση της διάταξης του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 22ας Οκτωβρίου 2021, Fachverband Spielhallen και LM κατά Επιτροπής (T-510/20, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη, μη δημοσιευθείσα), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή τους με αίτημα την ακύρωση της απόφασης C(2019) 8819 final της Επιτροπής, της 9ης Δεκεμβρίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44944 (2019/C) (πρώην 2019/FC) – Φορολογική μεταχείριση των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων στη Γερμανία και την κρατική ενίσχυση SA.53552 (2019/C) (πρώην 2019/FC) – Εικαζόμενη εγγύηση για τους φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων στη Γερμανία (εγγύηση κερδοφορίας) (ΕΕ 2020, C 187, σ. 80· στο εξής: επίδικη απόφαση). Ειδικότερα, οι αναιρεσείουσες βάλλουν κατά

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου να μην εξετάσει τα επιχειρήματά τους για τον λόγο ότι τα τελευταία δεν αφορούσαν τη διαπίστωση της Επιτροπής σχετικά με την απουσία πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Το ιστορικό της διαφοράς και η επίδικη απόφαση

4. Στις 22 Μαρτίου 2016, η Fachverband Spielhallen eV, επαγγελματική ένωση 88 φορέων εκμετάλλευσης παιγνιομηχανημάτων, και η LM, επιχείρηση εκμετάλλευσης μηχανημάτων τυχηρών παιγνίων, αναιρεσείουσες, υπέβαλαν τρεις καταγγελίες ενώπιον της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο στη Γερμανία.

5. Η τρίτη από τις καταγγελίες αυτές αφορούσε ειδικότερα τον Spielbank-Gesetz NRW (νόμο περί καζίνο του Land της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας· στο εξής: νόμος περί καζίνο), ο οποίος βρισκόταν σε ισχύ στη Βόρεια Ρηνανία-Βεστφαλία (Γερμανία) έως την αντικατάστασή του το 2020. Δυνάμει του νόμου αυτού, η Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (στο εξής: WestSpiel) ήταν ο μοναδικός παραχωρησιούχος δημόσιων καζίνο εντός του συγκεκριμένου Land.

6. Σύμφωνα με τον νόμο περί καζίνο, τα έσοδα των τελευταίων υπέκειντο σε δύο διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα. Αφενός, τα έσοδα από τα τυχηρά παίγνια υπέκειντο σε ειδικό φορολογικό καθεστώς το οποίο συνίσταται σε φόρο επί των καζίνο. Αφετέρου, τα έσοδα από λοιπές δραστηριότητες, όπως τα έσοδα από χώρους εστίασης, υπέκειντο στο κανονικό φορολογικό καθεστώς το οποίο συνίσταται σε φόρο εισοδήματος ή σε φόρο εταιριών και σε φόρο επιτηδεύματος (στο εξής: κανονικό φορολογικό καθεστώς).

7. Επιπλέον, το άρθρο 14 του νόμου περί καζίνο προέβλεπε ότι το 75 % του ετήσιου κέρδους που δηλώνουν οι φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων, ανεξαρτήτως του εάν αυτό προέρχεται από τυχηρά παίγνια ή όχι, έπρεπε να αποδίδεται στο Land της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας. Εάν το υπολειπόμενο ένα τέταρτο του εν λόγω ετήσιου κέρδους υπερέβαινε το 7 % του αθροίσματος των μεριδίων του εταιρικού κεφαλαίου, των αποθεματικών και του αποθεματικού κινδύνων, έπρεπε, δυνάμει του ανωτέρω άρθρου, να αποδίδεται στο Land της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας το σύνολο του κέρδους (στο εξής: παρακράτηση επί των κερδών).

8. Η παρακράτηση επί των κερδών μπορούσε, ωστόσο, να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών, έως του ποσού των εσόδων που δεν προέρχονταν από τυχηρά παίγνια, ως «δαπάνη που συνδέεται με εμπορικές συναλλαγές». Τη δυνατότητα ακριβώς αυτή έκπτωσης (στο εξής: δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών ή επίδικο μέτρο) αμφισβήτησαν, με την τρίτη καταγγελία τους, οι αναιρεσείουσες ως συνιστώσα κρατική ενίσχυση.

9. Κατόπιν ανταλλαγής επιστολών με τις αναιρεσείουσες, η Επιτροπή έκρινε, στις 9 Δεκεμβρίου 2019, ότι το επίδικο μέτρο δεν παρείχε κανενός είδους επιλεκτικό πλεονέκτημα ούτε, επομένως, συνιστούσε ενίσχυση, λόγος για τον οποίον αποφάσισε, με την επίδικη απόφαση, να μην κινήσει συναφώς την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

10. Με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι τα έσοδα των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο που δεν προέρχονταν από τυχηρά παίγνια υπέκειντο, αφενός, στο κανονικό φορολογικό καθεστώς και, αφετέρου, στην παρακράτηση επί των κερδών, την οποία χαρακτήρισε ως «ειδικό φόρο».

11. Η Επιτροπή επισήμανε ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης από τη φορολογητέα βάση του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος δεν απέρρευε από ειδική διάταξη νόμου, αλλά από την εφαρμογή των γενικών φορολογικών κανόνων του κανονικού φορολογικού καθεστώτος, σύμφωνα με τους οποίους οι φόροι υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη, μετά την αφαίρεση των «δαπανών που συνδέονται με εμπορικές συναλλαγές», όπως είναι, εν προκειμένω, η παρακράτηση επί των κερδών. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την Επιτροπή, η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών δεν παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα.

12. Με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή προέβη, ακολούθως, σε εξέταση του επίδικου μέτρου υπό το πρίσμα των επιχειρημάτων που είχαν προβάλει οι αναιρεσείουσες κατά το στάδιο της προκαταρκτικής εξέτασης.

13. Η Επιτροπή επισήμανε, πρώτον, ότι, με τα επιχειρήματά τους, οι αναιρεσείουσες υποστήριξαν εμμέσως ότι η παρακράτηση επί των κερδών αποτελούσε φόρο συγκρίσιμο με τους φόρους επί των κερδών, οι οποίοι, σύμφωνα με τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του κανονικού φορολογικού καθεστώτος, ιδίως δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5b, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φόρου εισοδήματος), δεν εξέπιπταν. Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, η παρακράτηση επί των κερδών μπορούσε να θεωρηθεί ειδικός φόρος επί των κερδών. Συναφώς, η Επιτροπή υποστήριξε ότι βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 5b, του νόμου περί φόρου εισοδήματος αποκλειόταν να χαρακτηριστεί ως εκπίπτουσα επαγγελματική επιβάρυνση μόνον ο φόρος επιτηδεύματος και όχι οι λοιποί φόροι επί των κερδών. Πράγματι, κατά την Επιτροπή, ουδεμία διάταξη απέκλειε, εν γένει, τη δυνατότητα έκπτωσης ενός ειδικού φόρου επί των κερδών.

14. Δεύτερον, η Επιτροπή απάντησε στο επιχείρημα των αναιρεσείουσών ότι, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φόρου εταιριών), ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι φυσικών προσώπων δεν εκπίπτουν για τους σκοπούς του καθορισμού της φορολογητέας βάσης του φόρου εταιριών. Ειδικότερα, η Επιτροπή επεσήμανε ότι η διάταξη αυτή αφορούσε τους γενικούς φόρους επί των κερδών και ότι ουδεμία ένδειξη υφίστατο ότι είχε εφαρμογή και σε ειδικό πρόσθετο φόρο, όπως η παρακράτηση επί των κερδών, στον οποίον υπέκειντο μόνον οι φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο και του οποίου η φορολογητέα βάση δεν αντιστοιχούσε ακριβώς στα έσοδα που προέκυπταν από τη δραστηριότητα των τελευταίων.

15. Τρίτον, και σε απάντηση προς το επιχείρημα των αναιρεσείουσών ότι τα μερίσματα δεν εξέπιπταν από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του κανονικού φορολογικού καθεστώτος, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η παρακράτηση επί των κερδών δεν αποτελούσε μέρισμα.

16. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή έκρινε, με την επίδικη απόφαση, ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών ήταν σύμφωνη με τον γενικό κανόνα περί της δυνατότητας έκπτωσης των δαπανών που συνδέονται με εμπορικές συναλλαγές και ότι, ως εκ τούτου, δεν είχε επιλεκτικό χαρακτήρα.

17. Τέλος, η Επιτροπή σημείωσε, στο σημείο 159 της επίδικης απόφασης, ότι, όσον αφορά ειδικότερα το κριτήριο του πλεονεκτήματος, οι λοιποί οικονομικοί φορείς, και ιδίως οι φορείς εκμετάλλευσης μηχανημάτων τυχηρών παιγνίων, δεν υπέκειντο σε παρακράτηση επί των κερδών. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι το ποσό του συγκεκριμένου φόρου εξέπεσε από τη φορολογητέα βάση άλλων φόρων δεν ήταν ικανό να παράσχει στη WestSpiel κανενός είδους πλεονέκτημα σε σύγκριση με το κανονικό φορολογικό καθεστώς.

18. Η Επιτροπή υποστήριξε, συναφώς, ότι, το 2014, η παρακράτηση επί των κερδών ανήλθε στα 82,02 εκατομμύρια ευρώ και ότι οι συντελεστές του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εταιριών ήταν 17,7 % και 15,6 %, αντιστοίχως. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης αυτής, εντός των ορίων του άρθρου 14 του νόμου περί καζίνο, είχε ως συνέπεια οι εν λόγω φορολογικοί συντελεστές να μην εφαρμοστούν στο ανωτέρω ποσό. Κατά συνέπεια, το συνολικό ποσό του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εταιριών που όφειλε να καταβάλει η WestSpiel μειώθηκε κατά 27,3 εκατομμύρια ευρώ. Ωστόσο, η συνολική φορολογική επιβάρυνση της WestSpiel αυξήθηκε ταυτοχρόνως κατά πολύ υψηλότερο ποσό και συγκεκριμένα κατά 82,02 εκατομμύρια ευρώ, τα οποία αντιστοιχούσαν στην παρακράτηση επί των κερδών.

19. Ως εκ τούτου, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το φερόμενο πλεονέκτημα που προκύπτει από τη δυνατότητα φορέα εκμετάλλευσης, όπως η WestSpiel, να προβεί σε έκπτωση μέρους της παρακράτησης επί των κερδών από τη φορολογητέα βάση του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος αντισταθμιζόταν σε κάθε περίπτωση από τη μεγαλύτερη επιβάρυνση που συνεπάγεται η εν λόγω παρακράτηση, η οποία αφορά ειδικά τους φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο και είναι πάντοτε πολύ υψηλότερη από τους δύο αυτούς φόρους.

20. Στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, στον βαθμό που ο φόρος εταιριών και ο φόρος επιτηδεύματος είναι αναλογικοί και ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι προοδευτικός κατά κλιμάκια, το πλεονέκτημα που προκύπτει για τους φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο από τη μείωση της φορολογητέας βάσης κατά μέρος της παρακράτησης επί των κερδών είναι μικρότερο από το μειονέκτημα που προκύπτει από την επιβαλλόμενη παρακράτηση.

Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη

21. Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Αυγούστου 2020, οι αναιρεσείουσες άσκησαν προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίδικης απόφασης.

22. Προς στήριξη της προσφυγής τους, προέβαλαν έναν μόνο λόγο ακυρώσεως, ο οποίος αφορά προσβολή των διαδικαστικών δικαιωμάτων τους συνεπεία της άρνησης της Επιτροπής να κινηθεί την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι το θεσμικό αυτό όργανο δεν ήταν σε θέση, κατά το πέρας του σταδίου της προκαταρκτικής εξέτασης, να υπερβεί το σύνολο των σοβαρών δυσχερειών που, κατά τις αναιρεσείουσες, είχε αντιμετωπίσει.

23. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, ο μοναδικός αυτός λόγος ακυρώσεως περιελάμβανε, κατ' ουσίαν, πέντε σκέλη.

24. Με το πρώτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες υποστήριξαν ότι η Επιτροπή υπέλαβε εσφαλμένα ότι οι ίδιες θεωρούσαν την παρακράτηση επί των κερδών ως φόρο. Με το δεύτερο σκέλος, οι αναιρεσείουσες ισχυρίστηκαν ότι η Επιτροπή είχε χαρακτηρίσει την παρακράτηση επί των κερδών ως «ειδικό φόρο» θεωρώντας εσφαλμένα ότι ο τρόπος με τον οποίο το εσωτερικό δίκαιο χαρακτηρίζει ένα μέτρο δεν είναι καθοριστικός. Με το τρίτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες αμφισβήτησαν τα κριτήρια που είχε χρησιμοποιήσει η Επιτροπή προκειμένου να χαρακτηρίσει την παρακράτηση επί των κερδών ως φόρο. Με το τέταρτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες υποστήριξαν, προβάλλοντας σειρά επιχειρημάτων ότι, ακόμη και αν η παρακράτηση επί των κερδών συνιστά φόρο, δεν θα μπορούσε να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση του φόρου

εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος. Με το πέμπτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες αντιτάχθηκαν στη σύγκριση, όπως αυτή αποτυπώνεται στην υποσημείωση 77 της επίδικης απόφασης, μεταξύ της παρακράτησης επί των κερδών και των ειδικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις, παραδείγματος χάριν για αντίθετη στον ανταγωνισμό συμπεριφορά, οι οποίες εκπίπτουν σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο.

25. Στις σκέψεις 48 και 57 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι αναιρεσείουσες έβαλλαν αποκλειστικά κατά των φερόμενων πλημμελειών της επίδικης απόφασης κατά το μέρος που, στο πλαίσιο της απόφασης αυτής, η Επιτροπή αρνήθηκε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου και δεν προέβη σε εξέταση του συνόλου των κριτηρίων σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας. Αντιθέτως, η Επιτροπή στόχευσε να αποδείξει, αφενός, σε απάντηση προς τα επιχειρήματα των αναιρεσειουσών, ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω η φερόμενη επιλεκτικότητα και, αφετέρου, και αυτοτελώς, ότι δεν υφίστατο οικονομικό πλεονέκτημα, ανεξαρτήτως τυχόν επιλεκτικότητας.

26. Στη σκέψη 58 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι οι αναιρεσείουσες δεν είχαν αμφισβητήσει συγκεκριμένα τη διαπίστωση που περιέχεται στο σημείο 159 και στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών δεν ήταν ικανή να παράσχει πλεονέκτημα σε φορέα εκμετάλλευσης δημόσιου καζίνο, όπως η WestSpiel, δεδομένου ότι η επιβάρυνση του φορέα αυτού από την παρακράτηση επί των κερδών είναι πάντοτε και αναπόφευκτα πολύ υψηλότερη από τον φόρο που θα αντιστοιχούσε στο ποσό της οικείας παρακράτησης.

27. Παρά ταύτα, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, στις σκέψεις 60 έως 66 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, τη σημασία, όσον αφορά την απόδειξη της ύπαρξης πλεονεκτήματος απορρέοντος από τη δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών, των συνημμένων στο υπόμνημα απάντησης παραρτημάτων που περιγράφουν διάφορα «φορολογικά σενάρια» βάσει λογιστικών στοιχείων για τα οικονομικά έτη 2014 και 2019. Συναφώς, έκρινε ότι τα στοιχεία που περιέχονται στα εν λόγω παραρτήματα δεν μπορούσαν να ληφθούν υπόψη για την απόδειξη της ύπαρξης του εν λόγω πλεονεκτήματος και ότι, σε κάθε περίπτωση, είχαν υποβληθεί εκπρόθεσμα και ήταν απαράδεκτα.

28. Αφού υπενθύμισε, στη σκέψη 67 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος πρέπει να εκτιμάται ανεξαρτήτως της προϋπόθεσης περί επιλεκτικότητας, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 68 της ίδιας διάταξης, ότι οι αναιρεσείουσες δεν μπορούσαν βασίμως να ισχυριστούν ότι η επίδικη απόφαση προσέβαλε τα διαδικαστικά δικαιώματά τους, καθόσον δεν απέδειξαν ότι η εκτίμηση των πληροφοριών και των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η Επιτροπή κατά το στάδιο της προκαταρκτικής εξέτασης του επίδικου μέτρου θα έπρεπε να έχει δημιουργήσει σοβαρές αμφιβολίες και δυσχέρειες ως προς το εάν η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών συνιστούσε πλεονέκτημα για την WestSpiel.

29. Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα, στη σκέψη 71 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι ο μοναδικός λόγος ακυρώσεως και, κατά συνέπεια, η προσφυγή στο σύνολό της, έπρεπε να απορριφθούν ως προδήλως νόμω αβάσιμα.

Αιτήματα των διαδίκων

30. Οι αναιρεσείουσες ζητούν από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη·
- να ακυρώσει την επίδικη απόφαση, και
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

31. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

- να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και
- να καταδικάσει τις αναιρεσείουσες στα δικαστικά έξοδα.

Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

Συνοπτική έκθεση των επιχειρημάτων των διαδίκων

32. Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεώς τους, οι αναιρεσείουσες προβάλλουν έναν μόνο λόγο αναιρέσεως με τον οποίο υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή τους με το σκεπτικό ότι η επίδικη απόφαση δεν είναι ικανή να παράσχει κανενός είδους πλεονέκτημα, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται για τον χαρακτηρισμό μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Εάν δεν είχε υποπέσει στην πλάνη αυτή και είχε, ως εκ τούτου, διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, το Γενικό Δικαστήριο θα έπρεπε επίσης να εξετάσει κατά πόσον το πλεονέκτημα αυτό είναι επιλεκτικό από ουσιαστικής απόψεως και θα μπορούσε, συνεπώς, να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι συντρέχει τέτοια περίπτωση.

33. Πράγματι, όπως εξάλλου αναγνωρίζει το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 52 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, οι προϋποθέσεις περί πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας πρέπει να εξετάζονται από κοινού.

34. Συναφώς, οι αναιρεσείουσες υπενθυμίζουν ότι, κατά πάγια νομολογία, ένα εθνικό φορολογικό μέτρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικό μόνο μετά από εξέταση τριών σταδίων, το πρώτο από τα οποία περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος που ισχύει στο οικείο κράτος μέλος. Από τη μέθοδο αυτή εξέτασης της επιλεκτικότητας σε τρία στάδια προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται πλεονέκτημα, θα έπρεπε κατ' ανάγκην να προσδιορίσει αρχικώς το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.

35. Ωστόσο, σύμφωνα με τις αναιρεσείουσες, σημείο διαφωνίας κατά τη διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου ήταν ακριβώς το εάν, όπως υποστήριζε η Επιτροπή στο σημείο 159 της επίδικης απόφασης, η προβλεπόμενη στο άρθρο 14 του νόμου περί καζίνο παρακράτηση επί των κερδών αποτελεί «ειδικό φόρο» εκπεστέο από τη φορολογητέα βάση του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών σύμφωνα με τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του γερμανικού δικαίου.

36. Με την αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη, το Γενικό Δικαστήριο δεν εξέτασε, κατά τη νομική εκτίμησή του, το σημείο αυτό διαφωνίας και, ως εκ τούτου, υιοθέτησε εκ των πραγμάτων τον ορισμό του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος που παρατίθεται στο σημείο 159 της επίδικης απόφασης.

37. Εάν ο χαρακτηρισμός ως «ειδικού φόρου» ήταν εσφαλμένος και εάν, αντιθέτως, όπως είχαν υποστηρίξει οι αναιρεσείουσες ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η παρακράτηση επί των κερδών συνιστούσε μεταφορά ή διανομή κερδών, η δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω παρακράτησης θα αποτελούσε παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, με αποτέλεσμα το επίδικο μέτρο να καθίσταται επιλεκτικό.

38. Οι αναιρεσείουσες καταλήγουν, συνεπώς, στο συμπέρασμα ότι, με την αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αρνούμενο την ύπαρξη πλεονεκτήματος χωρίς να έχει προηγουμένως προσδιορίσει το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς κατά τρόπο ανεξάρτητο από την εκτίμηση της Επιτροπής στην επίδικη απόφαση, δεδομένου ότι ο προσδιορισμός αυτός αποτελεί ουσιώδες στάδιο για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος.

39. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως είναι αλυσιτελής και, εν πάση περιπτώσει, παντελώς αβάσιμος.

Εκτίμηση

40. Πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί εν συντομία το επιχείρημα της Επιτροπής ότι ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως στηρίζεται σε εσφαλμένη κατανόηση της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης.

41. Συναφώς, επισημαίνεται ότι η απόρριψη της προσφυγής από το Γενικό Δικαστήριο δεν στηρίζεται, παρά τα όσα υποστηρίζουν οι αναιρεσείουσες, σε έλλειψη πλεονεκτήματος παρεχόμενου από το επίδικο μέτρο κατά πώς διαπιστώνεται στην επίδικη απόφαση. Όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τη σκέψη 58 της εν λόγω διάταξης, η προσφυγή απερρίφθη για τον λόγο ότι οι αναιρεσείουσες δεν είχαν προβάλει κανέναν λόγο ακυρώσεως αντλούμενο από την ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος. Σύμφωνα με το Γενικό Δικαστήριο, οι αναιρεσείουσες περιορίστηκαν να αμφισβητήσουν τη διαπίστωση περί μη επιλεκτικότητας του εν λόγω μέτρου.

42. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν ότι, ακόμη και αν πληρούνταν η προϋπόθεση περί επιλεκτικότητας, όπως είχαν υποστηρίξει οι αναιρεσείουσες ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, το επίδικο μέτρο δεν μπορούσε να συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον δεν παρείχε πλεονέκτημα στους αποδέκτες του. Κατά συνέπεια, οι αναιρεσείουσες δεν απέδειξαν ότι το συμπέρασμα της Επιτροπής περί μη ύπαρξης τέτοιας ενίσχυσης ήταν εσφαλμένο.

43. Ωστόσο, από την αίτηση αναιρέσεως προκύπτει ότι οι αναιρεσείουσες προσάπτουν στο Γενικό Δικαστήριο ότι δεν εξέτασε τα επιχειρήματά τους σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου. Εάν είχε εξετάσει, και κατ' ανάγκην κάνει δεκτά, τα επιχειρήματα αυτά, το Γενικό Δικαστήριο θα έπρεπε επίσης να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ των αποδεκτών του επίδικου μέτρου. Πράγματι, τόσο η προϋπόθεση περί πλεονεκτήματος όσο και εκείνη περί επιλεκτικότητας στον φορολογικό τομέα εξαρτώνται, κατά τις αναιρεσείουσες, από το γεγονός ότι η πραγματική φορολόγηση είναι αποτέλεσμα παρέκκλισης από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς και, ως εκ τούτου, πρέπει να εξετάζονται από κοινού.

44. Στο επίκεντρο της υπό κρίση υπόθεσης βρίσκεται το ζήτημα του κατά πόσον οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να αξιολογούνται από κοινού όταν το οικείο μέτρο είναι μέτρο φορολογικού χαρακτήρα.

45. Προς τον σκοπό αυτό, πρέπει να εξεταστεί η παραδοχή στην οποία στηρίζεται η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου στις σκέψεις 49 έως 53 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης.

46. Καταρχάς, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι η απαίτηση επιλεκτικότητας του άρθρου 107, παράγραφος 1, της ΣΛΕΕ «πρέπει να διακρίνεται από τη συνεπακόλουθη διαπίστωση οικονομικού πλεονεκτήματος», εφόσον, όταν η Επιτροπή διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, υποχρεούται να αποδείξει περαιτέρω ότι το πλεονέκτημα αυτό ευνοεί ειδικώς μία ή πλείονες επιχειρήσεις.

47. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο αναγνώρισε ότι, όσον αφορά τον φορολογικό τομέα, οι προϋποθέσεις περί πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας «μπορούν να εξετάζονται από κοινού», στο μέτρο που οι δύο αυτές προϋποθέσεις απαιτούν «να αποδειχθεί ότι το αμφισβητούμενο φορολογικό μέτρο έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού του φόρου τον οποίο θα όφειλε κανονικά ο αποδέκτης του μέτρου κατ' εφαρμογήν του συνήθως εφαρμοζόμενου φορολογικού καθεστώτος», όπως συνέβη στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-516/18 και T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι το γεγονός αυτό δεν σημαίνει, εντούτοις, ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος «μπορεί να αγνοηθεί», και, αφετέρου, ότι το πραγματικό πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρει από εκείνο της υπόθεσης επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής².

49. Το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου, όπως διατυπώνεται στο ανωτέρω χωρίο της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να συνοψισθεί ως εξής. Πρώτον, το Γενικό Δικαστήριο φαίνεται να θεωρεί ότι, σύμφωνα με γενικό κανόνα που ισχύει και στον φορολογικό τομέα, η εξέταση της ύπαρξης πλεονεκτήματος δεν μπορεί να συμπίπτει με την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα. Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο φαίνεται να υποδεικνύει ότι, σε ορισμένες υποθέσεις εμπόπτουσες στον φορολογικό τομέα, οι δύο αυτές προϋποθέσεις μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ενιαίας εξέτασης, δεδομένου ότι και οι δύο αφορούν την εξακρίβωση του κατά πόσον το επίμαχο μέτρο έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης που θα έπρεπε κανονικά να επωμιστεί ο αποδέκτης του.

50. Η αντίληψη αυτή για τη σχέση μεταξύ της εξέτασης του πλεονεκτήματος και της εξέτασης της επιλεκτικότητας στον φορολογικό τομέα είναι, κατά τη γνώμη μου, εσφαλμένη.

51. Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου ένα τέτοιο μέτρο να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικό, η Επιτροπή οφείλει, κατά πάγια νομολογία, να προβεί σε εξέταση τριών σταδίων. Ειδικότερα, η Επιτροπή υποχρεούται να προσδιορίσει, σε πρώτο στάδιο, το πλαίσιο αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που ισχύει στο οικείο κράτος μέλος, και να εξακριβώσει, σε δεύτερο στάδιο, εάν το φορολογικό μέτρο εισάγει διαφοροποίηση μεταξύ οικονομικών φορέων που, όσον αφορά τον σκοπό τον οποίον επιδιώκει το πλαίσιο αναφοράς, τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, το οικείο κράτος μέλος δύναται απλώς να αποδείξει, σε τρίτο στάδιο, ότι το μέτρο αυτό δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του πλαισίου αναφοράς. Με άλλα λόγια, το ερώτημα εάν το υπό

² Απόφαση της 12ης Μαΐου 2021 (T-516/18 και T-525/18, EU:T:2021:251).

εξέταση φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό εξαρτάται από τον προηγούμενο προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς, όπερ σημαίνει ότι ενδεχόμενο σφάλμα κατά τον προσδιορισμό αυτόν καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή στο σύνολό της την εξέταση περί επιλεκτικότητας³.

52. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης, σημειώνεται ότι, κατά πάγια επίσης νομολογία, ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς για τους σκοπούς της εκτίμησης της επιλεκτικότητας «έχει αυξημένη σπουδαιότητα στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, δεδομένου ότι η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση με τη λεγόμενη “κανονική” φορολογία»⁴.

53. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο συνδέει σαφώς την έννοια του «πλεονεκτήματος» με εκείνη της «επιλεκτικότητας»⁵, ο προσδιορισμός αυτός αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την αξιολόγηση όχι μόνον του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου, αλλά και της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Όπως η αξιολόγηση που διενεργείται για τον εντοπισμό τυχόν αδικαιολόγητης άνισης μεταχείρισης από απόψεως φορολογικής επιλεκτικότητας, έτσι και η κατ' αντιπαραβολήν αξιολόγηση για τον εντοπισμό τυχόν πλεονεκτήματος πραγματοποιείται σε σχέση με το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς. Συνεπώς, η ύπαρξη φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ των επιχειρήσεων αποδεκτών του επίμαχου φορολογικού μέτρου συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι πληρούνται τόσο η προϋπόθεση περί επιλεκτικότητας όσο και εκείνη περί πλεονεκτήματος.

54. Ως εκ τούτου, οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να εξετάζονται από κοινού στον φορολογικό τομέα, με μόνη εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία ένα καθεστώς ενισχύσεων παρέχει πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση εξαρτάται από την άσκηση της ευρείας διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών αρχών σε σχέση τους δικαιούχους και τους όρους χορήγησης. Στην περίπτωση αυτή, πράγματι, όπως επιβεβαίωσε πρόσφατα το Δικαστήριο, δεν είναι αναγκαίος ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς για την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας, δεδομένου ότι η άσκηση της διακριτικής αυτής ευχέρειας ευνοεί κατ' ανάγκην τους δικαιούχους του καθεστώτος έναντι οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης τελεί σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση⁶. Είναι σαφές ότι η εφαρμογή του επίμαχου στην υπό κρίση υπόθεση καθεστώτος ενισχύσεων δεν εξαρτάται σε καμία περίπτωση από την άσκηση της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας.

55. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς πρέπει να προκύπτει από αντικειμενική εξέταση του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των συγκεκριμένων αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων κανόνων του εθνικού δικαίου κάθε κράτους μέλους. Πράγματι, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, ο καθορισμός των συστατικών χαρακτηριστικών του φόρου, τα οποία διαμορφώνουν, κατ' αρχήν, το πλαίσιο αναφοράς, εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών⁷.

56. Εν προκειμένω, είναι αναμφισβήτητο, όπως διαπίστωσε κατ' ουσίαν το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 47 και 48 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι οι αναιρεσείουσες έβαλαν ρητώς με τα υπομνήματά τους ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου κατά της ακρίβειας της εκτίμησης της

³ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, στο εξής: απόφαση Fiat Chrysler Finance Europe, EU:C:2022:859, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴ Απόφαση Fiat Chrysler Finance Europe (σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁵ Όπως εκθέτω στο σημείο 54 των προτάσεών μου στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

⁶ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 2023, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-649/20 P, C-658/20 P και C-662/20 P, EU:C:2023:60, σκέψεις 48 και 68).

⁷ Απόφαση Fiat Chrysler Finance Europe (σκέψεις 72 και 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επιτροπής ότι το επίδικο μέτρο δεν είναι επιλεκτικό, αναφέρθηκαν δε επανειλημμένως στο «κανονικό» φορολογικό καθεστώς προκειμένου να αποδείξουν ότι το μέτρο αυτό αποτελεί παρέκκλιση από τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του κανονικού φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζονται στο οικείο κράτος μέλος και αποτελούν τη βάση της εξέτασης σχετικά με την επιλεκτικότητα.

57. Κατ' ουσίαν, οι αναιρεσείουσες επανέλαβαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου το επιχείρημα, το οποίο είχε ήδη προβληθεί κατά το στάδιο της προκαταρκτικής εξέτασης και απορριφθεί από την Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών από τη βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος αποτελεί παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που ισχύει στη Γερμανία. Ειδικότερα, οι αναιρεσείουσες υποστήριξαν ότι, σύμφωνα με τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, η εν λόγω παρακράτηση δεν εξέπιπτε από τη βάση υπολογισμού των προαναφερθέντων φόρων για τον λόγο ότι συνιστούσε μεταφορά ή διανομή κερδών και όχι «ειδικό φόρο», όπως αυτή χαρακτηρίζεται στην επίδικη απόφαση, και ότι, ακόμη και αν η ως άνω παρακράτηση αποτελεί φόρο, δεν θα μπορούσε να εκπέσει ως «δαπάνη που συνδέεται με εμπορικές συναλλαγές».

58. Στις σκέψεις 10 έως 12 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο αναπαρήγαγε το σκεπτικό βάσει του οποίου η Επιτροπή είχε αποκρούσει, με την επίδικη απόφαση, το επιχείρημα αυτό βάσει ερμηνείας του γερμανικού δικαίου, ιδίως του άρθρου 4, παράγραφος 5b, του νόμου περί φόρου εισοδήματος και του άρθρου 10, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εταιριών⁸. Ωστόσο, δεν εξέτασε τα επιχειρήματα των αναιρεσειουσών με τα οποία αμφισβητείτο η ορθότητα μιας τέτοιας ερμηνείας υπό το πρίσμα ορισμένων αρχών και διατάξεων του γερμανικού φορολογικού δικαίου για τον λόγο ότι τα επιχειρήματα αυτά αφορούσαν αποκλειστικά τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου.

59. Πιο συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο σημείωσε, στη σκέψη 48 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι οι αναιρεσείουσες έβαλαν κατά της επίδικης απόφασης μόνον κατά το μέρος που η απόφαση αυτή δεν αναγνώριζε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου, και, στη σκέψη 58 της ίδιας διάταξης, ότι οι αναιρεσείουσες δεν είχαν αμφισβητήσει την περιεχόμενη στο σημείο 159 και στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης διαπίστωση ότι το επίδικο μέτρο δεν ήταν ικανό να παράσχει πλεονέκτημα.

60. Η προσέγγιση του Γενικού Δικαστηρίου προσκρούει, κατά τη γνώμη μου, στη νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 51 έως 55 των παρουσών προτάσεων. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η εξέταση που πρέπει να διενεργήσει η Επιτροπή για να διαπιστώσει την επιλεκτικότητα ενός καθεστώτος φορολογικών ενισχύσεων *συμπίπτει*, όσον αφορά τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς (ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος), με την εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί για να διαπιστωθεί εάν το επίδικο μέτρο έχει ως αποτέλεσμα την παροχή πλεονεκτήματος στους αποδέκτες του.

⁸ Βλ. σημεία 155 έως 157 της επίδικης απόφασης.

61. Η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται από τα επιχειρήματα που ανέπτυξε η Επιτροπή με τα υπομνήματά της, τα οποία αναφέρονται σε μια εννοιολογική διαφορά μεταξύ των προϋποθέσεων περί πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας⁹ χωρίς να επιχειρούν να εξηγήσουν, ιδίως με αναφορά στη νομολογία του Δικαστηρίου, για ποιον λόγο οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει, σε υπόθεση όπως η υπό κρίση, να εξετάζονται αυτοτελώς.

62. Να προσθέσω, επιπλέον, ότι εάν το Γενικό Δικαστήριο είχε εξετάσει τα επιχειρήματα των αναιρεσιουσών με τα οποία αμφισβητείτο η ερμηνεία του γερμανικού φορολογικού δικαίου στην οποία προέβη η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, θα μπορούσε να κρίνει, εφόσον συνέτρεχε τέτοια περίπτωση, ότι ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς που συνιστά το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, όπως αποτυπώνεται στην απόφαση αυτή, ήταν εσφαλμένος. Ένα τέτοιο σφάλμα θα καθιστούσε πλημμελή όχι μόνον την εξέταση περί επιλεκτικότητας εν συνόλω, αλλά και την εξέταση περί πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς αποτελεί το κριτήριο σύγκρισης που χρησιμοποιείται κατά την κατ' αντιπαραβολήν αξιολόγηση για τον εντοπισμό τυχόν οικονομικού πλεονεκτήματος. Ως εκ τούτου, δεν ήταν δικαιολογημένο το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο, στη σκέψη 68 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι οι αναιρεσιούσες δεν απέδειξαν ότι η εκτίμηση των πληροφοριών και των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η Επιτροπή θα έπρεπε να έχει δημιουργήσει σοβαρές αμφιβολίες και δυσχέρειες ως προς το εάν η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθώς και ότι, ως εκ τούτου, ήταν προδήλως αβάσιμος ο ισχυρισμός τους ότι η επίδικη απόφαση προσέβαλε τα διαδικαστικά δικαιώματά τους.

63. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά το μέρος που έκρινε ότι η προσφυγή των αναιρεσιουσών ήταν προδήλως αβάσιμη.

64. Το συμπέρασμα αυτό δεν προσκρούει, όπως κατ' ουσίαν ισχυρίζεται η Επιτροπή με το υπόμνημά της, στο όριο που απορρέει από την αρχή *ne ultra petita*, σύμφωνα με την οποία η εξουσία απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου περιορίζεται στα αιτήματα που του υποβάλλουν οι διάδικοι. Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε να εξετάσει το ζήτημα σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος χωρίς να παραβιάσει την αρχή αυτή, δεδομένου ότι οι αιτιάσεις που προέβαλαν ενώπιόν του οι αναιρεσιούσες κατά του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς αφορούσαν τυπικώς *μόνον* τη διαπίστωση ότι το επίδικο μέτρο δεν ήταν επιλεκτικό.

65. Έχω την πεποίθηση ότι το επιχείρημα αυτό συγχέει την υποχρέωση του Γενικού Δικαστηρίου να περιορίζεται στο αντικείμενο της προσφυγής (*petitum*) με την υποχρέωση, η οποία βαρύνει επίσης το Γενικό Δικαστήριο, να απαντά στους προβαλλόμενους ενώπιον του λόγους ακυρώσεως εφαρμόζοντας όλους τους σχετικούς κανόνες δικαίου. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι ο δικαστής της Ένωσης υποχρεούται να αποφαινεται αποκλειστικώς επί των αιτημάτων των διαδίκων, στους οποίους απόκειται η οριοθέτηση του πλαισίου της διαφοράς, οφείλει, εντούτοις, ανεξαρτήτως των επιχειρημάτων των διαδίκων, να εφαρμόζει τους σχετικούς με την

⁹ Προς τον σκοπό αυτό, η Επιτροπή αναφέρει, ενδεικτικά, ένα ατομικό μέτρο, το οποίο τεκμαίρεται ως επιλεκτικό χωρίς να συνεπάγεται κατ' ανάγκην τη χορήγηση πλεονεκτήματος, και ένα μέτρο που δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του πλαισίου αναφοράς, το οποίο, αν και δεν είναι επιλεκτικό, δύναται, εντούτοις, να παράσχει πλεονέκτημα στον αποδέκτη του. Συναφώς, αρκεί να σημειωθεί, αφενός, ότι το επίδικο μέτρο είναι καθεστώς ενισχύσεων και, αφετέρου, ότι η απόδειξη του δικαιολογημένου χαρακτήρα του ως εκ της φύσεως και της γενικής οικονομίας του πλαισίου αναφοράς εναπόκειται στα κράτη μέλη και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί αναγκαίο μέρος της διενεργούμενης από την Επιτροπή εξέτασης περί επιλεκτικότητας (βλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

επίλυση της διαφοράς κανόνες δικαίου στα πραγματικά περιστατικά που του παρουσιάζονται. Σε αντίθετη περίπτωση, κινδυνεύει να θεμελιώσει την απόφασή του σε εσφαλμένες νομικές εκτιμήσεις¹⁰.

66. Ανεξαρτήτως του εάν οι αιτιάσεις των αναιρεσειουσών αφορούσαν αποκλειστικά την εκτίμηση της επιλεκτικότητας στην επίδικη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο όφειλε, συνεπώς, να κρίνει, εφαρμόζοντας τη νομολογία που παγιώθηκε με την απόφαση Fiat Chrysler Finance Europe, ότι τυχόν αμφισβήτηση του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς αφορά κατ' ανάγκην την εξέταση περί ύπαρξης πλεονεκτήματος, πέραν της εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίδικου μέτρου.

67. Από τις παρατηρήσεις αυτές προκύπτει επίσης ότι το Γενικό Δικαστήριο θα έπρεπε να αποφανθεί επί των επιχειρημάτων που είχαν προβάλει οι αναιρεσειούσες, ακόμη και αν οι τελευταίες δεν είχαν αμφισβητήσει τη διαπίστωση που περιέχεται στο σημείο 159 και στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης ότι το επίδικο μέτρο δεν ήταν ικανό να παράσχει πλεονέκτημα στους αποδέκτες του, όπως επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 48 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης.

68. Για λόγους πληρότητας, κρίνω σκόπιμη μια ακόμη διευκρίνιση.

69. Επισημαίνω ότι, στο σημείο 159 και στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή είχε αναφέρει ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών δεν είναι ικανή να παράσχει πλεονέκτημα σε φορέα εκμετάλλευσης δημόσιου καζίνο, όπως η WestSpiel. Συνέκρινε, ειδικότερα, το ποσό που καταβλήθηκε το 2014 ως παρακράτηση επί των κερδών (82,02 εκατομμύρια ευρώ) με το ποσό της παρακράτησης αυτής που εξέπεσε από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος (27,3 εκατομμύρια ευρώ), με αποτέλεσμα να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το οικονομικό όφελος που προέκυψε από την εν λόγω δυνατότητα έκπτωσης ήταν χαμηλότερο από την επιβάρυνση, η οποία είναι πάντοτε υψηλότερη, που συνδέεται με την καταβολή της παρακράτησης και αφορά ειδικώς τους φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο.

70. Η προσέγγιση αυτή έχει ως βάση την προτεινόμενη από την Επιτροπή ανάγνωση της απόφασης Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona¹¹, με την οποία συμφωνεί εμμέσως το Γενικό Δικαστήριο. Σύμφωνα με τη σκέψη 63 της απόφασης αυτής, η Επιτροπή οφείλει, κατά την εξέταση των διαφόρων συνιστωσών μέτρου δυνάμενου να συνεπάγεται κρατική ενίσχυση, να εξετάζει όλα τα νομικά και πραγματικά στοιχεία που αφορούν το μέτρο, μεταξύ των οποίων καταλέγονται τα οφέλη και οι επιβαρύνσεις που αυτό συνεπάγεται.

71. Κατά τη γνώμη μου, η αρχή αυτή είναι προδήλως αλυσιτελής για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς. Φρονώ ότι από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που στοιχειοθετούν την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης», συμπεριλαμβανομένου του πλεονεκτήματος, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα οφέλη και οι επιβαρύνσεις που απορρέουν από εθνικό φορολογικό μέτρο ως *αναγκαίες συνέπειες του επίμαχου φορολογικού μέτρου*.

¹⁰ Βλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹¹ Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

72. Με άλλα λόγια, τα εν λόγω οφέλη και επιβαρύνσεις πρέπει να προκύπτουν από το μέτρο κατά του οποίου προβάλλονται ενστάσεις ως προς τη φορολογική ελάφρυνση που συνεπάγεται για τους αποδέκτες του σε σχέση με την «κανονική φορολόγηση», και όχι από τον συνδυασμό του μέτρου αυτού και των φορολογικών κανόνων που συνιστούν το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.

73. Εν προκειμένω, κατά την εξέταση της ύπαρξης πλεονεκτήματος πρέπει να ληφθούν υπόψη τα οφέλη και οι επιβαρύνσεις που προκύπτουν από τη δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών και όχι ο συνδυασμός του μέτρου αυτού και της παρακράτησης επί των κερδών αυτής καθεαυτήν, καθόσον ουδεμία αμφιβολία υφίσταται ότι η τελευταία εμπίπτει στο «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.

74. Ως εκ τούτου, είμαι πεπεισμένος ότι εάν η ερμηνεία που εκτίθεται στο σημείο 69 των παρουσών προτάσεων γινόταν δεκτή, θα μπορούσε να ανατρέψει τη λογική που διέπει τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων στον φορολογικό τομέα, δεδομένου ότι θα επέτρεπε στα κράτη μέλη να αποκλείουν οποιοδήποτε φορολογικό μέτρο από τον χαρακτηρισμό του ως κρατικής ενίσχυσης εφόσον αποδεικνυόταν ότι η φορολογική επιβάρυνση της οικείας επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από το οικονομικό όφελος που η ίδια αποκομίζει συνεπεία της εφαρμογής του εν λόγω μέτρου.

75. Στο σημείο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν το Δικαστήριο αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, όπως προτείνω με τις παρούσες προτάσεις, μπορεί είτε να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει.

76. Φρονώ ότι, εν προκειμένω, το Δικαστήριο πρέπει να αναπέμψει την υπό κρίση υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο προκειμένου το τελευταίο να εξετάσει τον μοναδικό λόγο ακυρώσεως που είχαν προβάλει ενώπιόν του οι αναιρεσείουσες.

77. Όπως ήδη αναφέρθηκε, με τον λόγο αυτό ακυρώσεως αμφισβητείτο στην πραγματικότητα, υπό το πρίσμα ορισμένων αρχών και διατάξεων του γερμανικού φορολογικού δικαίου, η ορθότητα της ερμηνείας του εθνικού δικαίου στην οποία προέβη η Επιτροπή κατά τον καθορισμό του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος που συνιστά το πλαίσιο αναφοράς. Ωστόσο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο έλεγχος της εκ μέρους της Επιτροπής ερμηνείας του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου στο πλαίσιο αυτό αποτελεί *εκτίμηση περί των πραγματικών περιστατικών* και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί, να αποτελέσει αντικείμενο αναιρετικού ελέγχου από το Δικαστήριο, παρά μόνον προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπήρξε παραμόρφωση του εθνικού αυτού δικαίου¹². Επισημαίνω, εντούτοις, ότι οι αναιρεσείουσες δεν προέβαλαν, με την αίτηση αναιρέσεώς τους, κανένα επιχείρημα που να αποσκοπεί στη διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιας παραμόρφωσης.

¹² Απόφαση Fiat Chrysler Finance Europe (σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Πρόταση

78. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αναιρέσει τη διάταξη του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 22ας Οκτωβρίου 2021, Fachverband Spielhallen και LM κατά Επιτροπής (T-510/20) και να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί του μοναδικού λόγου ακυρώσεως που είχαν προβάλει ενώπιον του οι Fachverband Spielhallen και LM.