



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 21ης Σεπτεμβρίου 2023 \*

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Έννοια της “ενίσχυσης” – Προϋπόθεση σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα – Φορολογική μεταχείριση των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων στη Γερμανία – Παρακράτηση επί των κερδών – Μερική δυνατότητα έκπτωσης των καταβληθέντων βάσει της παρακράτησης ποσών από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος – Απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής – Απόρριψη καταγγελίας κατά το πέρας του προκαταρκτικού σταδίου εξέτασης με την αιτιολογία ότι η εν λόγω δυνατότητα έκπτωσης δεν συνιστά κρατική ενίσχυση – Χωριστή διαπίστωση περί της ανυπαρξίας οικονομικού πλεονεκτήματος και περί της απουσίας επιλεκτικού χαρακτήρα – Προσφυγή ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης περιοριζόμενη στη διαπίστωση της απουσίας επιλεκτικού χαρακτήρα – Αλυσιτελής χαρακτήρας της προσφυγής – Προσδιορισμός από την Επιτροπή του συστήματος αναφοράς ή του “κανονικού” φορολογικού καθεστώτος – Ερμηνεία του εφαρμοστέου εθνικού φορολογικού δικαίου για τον σκοπό αυτό – Χαρακτηρισμός της παρακράτησης επί των κερδών ως “ειδικού φόρου” δυνάμενου να εκπέσει ως “δαπάνη που συνδέεται με εμπορικές συναλλαγές” – Αρχή *ne ultra petita*»

Στην υπόθεση C-831/21 P,

με αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκε στις 28 Δεκεμβρίου 2021,

**Fachverband Spielhallen eV**, με έδρα το Βερολίνο (Γερμανία),

**LM**,

εκπροσωπούμενες από τους A. Bartosch και R. Schmidt, Rechtsanwälte,

αναιρεσείουσες,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι οι:

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή**, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την K. Blanck και τον B. Stromsky, στη συνέχεια από τον B. Stromsky,

καθής πρωτοδίκως,

**Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και R. Kanitz,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl και J. Passer, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με την αίτηση αναίρεσης, η Fachverband Spielhallen eV και η LM ζητούν την αναίρεση 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, EU:T:2021:745), 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) (στο εξής: επίδικη απόφαση).

### Το ιστορικό της διαφοράς και η επίδικη απόφαση

- 2 Το ιστορικό της διαφοράς και το περιεχόμενο της επίδικης απόφασης συνοψίζονται στις σκέψεις 1 έως 18 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης ως εξής:

«1 Στις 22 Μαρτίου 2016, οι προσφεύγουσες, Fachverband Spielhallen eV, επαγγελματική ένωση 88 φορέων εκμετάλλευσης παιγνιομηχανημάτων, και LM, φορέας εκμετάλλευσης μηχανημάτων τυχερών παιγνίων, υπέβαλαν τρεις καταγγελίες [ενώπιον της Ευρωπαϊκής Επιτροπής] σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των φορέων εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας [με την αιτιολογία ότι συνιστούσε κρατική ενίσχυση απαγορευμένη από το δίκαιο της Ένωσης].

2 [Η τρίτη από τις καταγγελίες αυτές αφορούσε ειδικότερα το ομόσπονδο κράτος της] Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας[, στο οποίο] οι δραστηριότητες τυχερών παιγνίων που προσφέρονταν στα καζίνο διέπονταν από τον Spielbank-Gesetz NRW (νόμο περί καζίνο του ομόσπονδου κράτους της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας, στο εξής: νόμος περί καζίνο), μέχρι την αντικατάστασή του το 2020. [Βάσει] του νόμου αυτού, η Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (στο εξής: WestSpiel) ήταν ο μοναδικός παραχωρησιούχος δημόσιων καζίνο εντός του συγκεκριμένου ομόσπονδου κράτους.

- 3 Δυνάμει του νόμου περί καζίνο, τα έσοδά τους 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).
- 4 Επιπλέον, το άρθρο 14 του νόμου περί καζίνο προέβλεπε ότι το 75 % του ετήσιου κέρδους που δηλώνουν οι φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνων, ανεξαρτήτως του αν αυτό προέρχεται από τυχηρά παίγνια ή όχι, έπρεπε να αποδίδεται στο ομόσπονδο κράτος της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας. Εντούτοις, αν 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 να αποδίδεται στο ομόσπονδο κράτος της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας το σύνολο του εν λόγω κέρδους (στο εξής: παρακράτηση επί των κερδών).
- 5 Η παρακράτηση επί των κερδών μπορούσε, ωστόσο, να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος και του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών, έως του ποσού που αντιστοιχεί σε έσοδα μη προερχόμενα από τυχηρά παίγνια, ως “δαπάνη που συνδέεται με εμπορικές συναλλαγές”. Οι προσφεύγουσες με την καταγγελία τους έβαλαν ακριβώς κατά της εν λόγω δυνατότητας έκπτωσης (στο εξής: [δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών ή] επίδικο μέτρο) [...]
- 6 Κατόπιν ανταλλαγής επιστολών με τις προσφεύγουσες, η [...] Επιτροπή έκρινε, στις 9 Δεκεμβρίου 2019, ότι το επίδικο μέτρο δεν παρείχε κανενός είδους επιλεκτικό πλεονέκτημα και, επομένως, δεν συνιστούσε ενίσχυση, για τον λόγο δε αυτόν αποφάσισε να μην κινήσει συναφώς την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ [...].
- 7 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”.
- 8 Η Επιτροπή επισήμανε ότι η δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω παρακράτησης από τη βάση επιβολής 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, κατά 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, κατά την Επιτροπή, η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών δεν αποτελούσε επιλεκτικό πλεονέκτημα.
- 9 Με την [επίδικη] απόφαση, η Επιτροπή εξέτασε, ακολούθως, το επίδικο μέτρο υπό το φως των επιχειρημάτων που είχαν προβάλει οι προσφεύγουσες κατά το προκαταρκτικό στάδιο εξέτασης.

- 10 Η Επιτροπή επισήμανε, πρώτον, ότι, με τα επιχειρήματά τους, οι προσφεύγουσες υποστήριζαν εμμέσως ότι η παρακράτηση επί των κερδών αποτελούσε φόρο συγκρίσιμο με τους φόρους επί των κερδών, οι οποίοι, κατά τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του κανονικού φορολογικού καθεστώτος, ιδίως δε δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5b, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φόρου εισοδήματος), δεν εξέπιπταν.
- 11 Πλην όμως, 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. [...]
- 12 Συναφώς, δεύτερον, η Επιτροπή απάντησε σε επιχείρημα των προσφευγουσών αντλούμενο από το άρθρο 10, παράγραφος 2, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φόρου εταιριών), σύμφωνα με το οποίο ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι φυσικών προσώπων δεν εκπίπτουν για τους σκοπούς του καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών. Η Επιτροπή επισήμανε ότι η διάταξη αυτή αφορά τους γενικούς φόρους επί των κερδών και ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι έχει εφαρμογή και σε ειδικό πρόσθετο φόρο, όπως η παρακράτηση επί των κερδών, στον οποίον υπόκεινται μόνον οι φορείς εκμετάλλευσης δημόσιων καζίνο και του οποίου η βάση επιβολής δεν αντιστοιχεί ακριβώς στα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα των τελευταίων. [...]
- 13 Τρίτον, και σε απάντηση προς έτερο επιχείρημα των προσφευγουσών ότι τα μερίσματα δεν εκπίπτουν 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 αποτελεί μέρισμα. [...]
- 14 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, συνεπώς, δεν είχε επιλεκτικό χαρακτήρα.
- 15 Τέλος, η Επιτροπή τόνισε, στην αιτιολογική σκέψη 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 η ως άνω παρακράτηση εξέπιπτε από τη βάση επιβολής άλλων φόρων δεν ήταν ικανό να παράσχει στη WestSpiel κανενός είδους πλεονέκτημα σε σχέση με το κανονικό φορολογικό καθεστώς.
- 16 Η Επιτροπή υποστήριξε, επ' αυτού, 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 επισήμανε ότι η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης αυτής, εντός των ορίων του άρθρου 14 του νόμου περί καζίνο, είχε ως αποτέλεσμα να μην εφαρμόζονται στο ανωτέρω ποσό οι εν λόγω φορολογικοί συντελεστές. Κατά συνέπεια, το συνολικό ποσό που όφειλε να καταβάλει η WestSpiel στο πλαίσιο του κανονικού φορολογικού καθεστώτος 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.

- 17 Από την [ως άνω] ανάλυση [...] 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 βάση επιβολής του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος υπερκεραζόταν, εν πάση περιπτώσει, 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.
- 18 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 ένα μέρος της παρακράτησης επί των κερδών είναι μικρότερο από το μειονέκτημα που προκύπτει για αυτούς από την επιβαλλόμενη παρακράτηση.»

### **Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη**

- 3 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Αυγούστου 2020, οι νυν αναιρεσείουσες (στο εξής: αναιρεσείουσες) άσκησαν προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίδικης απόφασης.
- 4 Προς στήριξη της προσφυγής τους, προέβαλαν έναν μόνο λόγο ακυρώσεως, ο οποίος αφορά προσβολή των διαδικαστικών δικαιωμάτων τους λόγω της άρνησης της Επιτροπής να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, μολονότι το θεσμικό αυτό όργανο δεν ήταν σε θέση, κατά το πέρας του προκαταρκτικού σταδίου εξέτασης, να υπερβεί το σύνολο των σοβαρών δυσχερειών που, κατά τις αναιρεσείουσες, είχε αντιμετωπίσει.
- 5 Κατά το Γενικό Δικαστήριο, ο μοναδικός αυτός λόγος ακυρώσεως περιλάμβανε, κατ' ουσίαν, πέντε σκέλη.
- 6 Με το πρώτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες υποστήριξαν ότι η Επιτροπή υπέλαβε εσφαλμένα ότι οι ίδιες θεωρούσαν την παρακράτηση επί των κερδών ως φόρο, ενώ αυτές είχαν εξ αρχής επισημάνει ότι επρόκειτο για μεταφορά κερδών η οποία δεν μπορούσε να εκπέσει στο πλαίσιο του κανονικού φορολογικού συστήματος. 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 καθοριστικής σημασίας. 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 προέβαλαν σειρά επιχειρημάτων υποστηρίζοντας ότι, ακόμη και αν η παρακράτηση επί των κερδών συνιστούσε φόρο, δεν θα μπορούσε να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος. Με το πέμπτο σκέλος, οι αναιρεσείουσες αντιτάχθηκαν στην περιεχόμενη στην υποσημείωση 77 της επίδικης απόφασης αναφορά με την οποία η παρακράτηση επί των κερδών συγκρίνεται με τις ειδικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις, παραδείγματος χάριν για αντίθετη στον ανταγωνισμό συμπεριφορά, οι οποίες δύνανται να εκπέσουν.

- 7 Στις σκέψεις 48 και 57 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο έλαβε ως σημείο αφετηρίας της εξέτασης αυτού του μοναδικού λόγου ακυρώσεως ότι οι αναιρεσιδούσες έβαλλαν αποκλειστικά κατά των φερόμενων πλημμελειών της επίδικης απόφασης κατά το μέρος που, στο πλαίσιο της απόφασης αυτής, η Επιτροπή δεν δέχτηκε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου. Πλην όμως, κατά το Γενικό Δικαστήριο, στην εν λόγω απόφαση η Επιτροπή δεν προέβη σε συνολική εξέταση των κριτηρίων σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας, αλλά στόχευσε στο να αποδείξει, αφενός, προς απάντηση στα επιχειρήματα των αναιρεσιδούσων, ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω η φερόμενη επιλεκτικότητα και, αφετέρου και αυτοτελώς, ότι δεν υφίστατο οικονομικό πλεονέκτημα, ανεξαρτήτως τυχόν επιλεκτικότητας.
- 8 Στη σκέψη 58 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι οι αναιρεσιδούσες δεν είχαν αμφισβητήσει συγκεκριμένα την περιεχόμενη στην αιτιολογική σκέψη 159 και στην υποσημείωση 87 της επίδικης απόφασης διαπίστωση 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 παρακράτησης.
- 9 Παρά ταύτα, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, στις σκέψεις 60 έως 66 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, κατά πόσον ασκούν επιρροή, όσον αφορά την απόδειξη της ύπαρξης του πλεονεκτήματος που, κατά τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, απορρέει από τη δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών, τα παραρτήματα τα οποία επισυνάπτονται στο υπόμνημα απάντησης των αναιρεσιδούσων και τα οποία αφορούν διάφορα «φορολογικά σενάρια» βάσει λογιστικών στοιχείων για τα οικονομικά έτη 2014 και 2019, αλλά έκρινε ότι τα διάφορα αυτά στοιχεία είχαν υποβληθεί εκπρόθεσμα και ήταν απαράδεκτα.
- 10 Στη σκέψη 67 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, το Γενικό Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία, ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως «ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτεί να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις της εν λόγω διάταξης και, όσον αφορά την προϋπόθεση περί ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η ύπαρξη πλεονεκτήματος πρέπει να εκτιμάται ανεξαρτήτως επιλεκτικότητας.
- 11 Το Γενικό Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού, στη σκέψη 68 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι οι αναιρεσιδούσες, καθόσον δεν είχαν αποδείξει ότι η εκτίμηση των πληροφοριών και των στοιχείων που διέθετε η Επιτροπή, κατά το προκαταρκτικό στάδιο εξέτασης του επίδικου μέτρου, θα έπρεπε να της είχε δημιουργήσει σοβαρές αμφιβολίες και δυσχέρειες ως προς το ζήτημα αν η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών συνιστούσε πλεονέκτημα υπέρ της WestSpiel, δεν μπορούσαν να υποστηρίξουν βάσιμα ότι η επίδικη απόφαση είχε προσβάλει τα διαδικαστικά δικαιώματά τους.
- 12 Το Γενικό Δικαστήριο, αφού έκρινε, στις σκέψεις 69 και 70 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, ότι ήταν επίσης προδήλως αβάσιμο το επιχείρημα των αναιρεσιδούσων ότι η επίδικη απόφαση ενέχει αντίφαση καθόσον χαρακτηρίζει την παρακράτηση επί των κερδών άλλοτε ως ειδικό φόρο και άλλοτε ως ειδική επιβάρυνση συγκρίσιμη με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για αντίθετη προς τους κανόνες του ανταγωνισμού συμπεριφορά, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο μοναδικός λόγος ακυρώσεως και, ως εκ τούτου, η προσφυγή στο σύνολό της έπρεπε να απορριφθούν ως προδήλως νόμω αβάσιμα.

## Τα αιτήματα των διαδίκων στο πλαίσιο της ανααιρετικής διαδικασίας

- 13 Οι ανααιρεσείουσες ζητούν από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την ανααιρεσιβαλλόμενη διάταξη·
  - να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου·
  - να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.
- 14 Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και
  - να καταδικάσει τις ανααιρεσείουσες στα δικαστικά έξοδα.

## Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

### *Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 15 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, οι ανααιρεσείουσες προβάλλουν έναν μόνο λόγο με τον οποίο υποστηρίζουν κατ' ουσίαν ότι το Γενικό Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή τους με το σκεπτικό ότι το επίδικο μέτρο δεν είναι ικανό να παράσχει κανενός είδους οικονομικό πλεονέκτημα, χωρίς όμως να εξετάσει το ζήτημα αν το εν λόγω πλεονέκτημα έχει από ουσιαστικής απόψεως επιλεκτικό χαρακτήρα, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 107, παράγραφο 1, ΣΛΕΕ προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται για τον χαρακτηρισμό του μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης κατά τη διάταξη αυτή.
- 16 Όπως δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 52 της ανααιρεσιβαλλόμενης διάταξης, παραπέμποντας στην πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τα εθνικά φορολογικά μέτρα, οι προϋποθέσεις περί οικονομικού πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας πρέπει να εξετάζονται από κοινού.
- 17 Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη μέθοδο εξέτασης, σε τρία στάδια, της προϋπόθεσης σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα την οποία έχει καθιερώσει πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το Γενικό Δικαστήριο, προκειμένου να μπορέσει να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται οικονομικό πλεονέκτημα, θα έπρεπε οπωσδήποτε να προσδιορίσει προκαταρκτικώς το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.
- 18 Πλην όμως, κατά τις ανααιρεσείουσες, οι ίδιες είχαν ακριβώς αμφισβητήσει ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου ότι η παρακράτηση επί των κερδών μπορούσε –όπως είχε υποστηρίξει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 159 της επίδικης απόφασης– να χαρακτηριστεί ως «ειδικός φόρος» δυνάμενος να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες φορολογίας του γερμανικού δικαίου.

- 19 Εντούτοις, 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 στην αιτιολογική σκέψη 159 της επίδικης απόφασης.
- 20 Αν, δυνάμει του γερμανικού φορολογικού δικαίου, ο χαρακτηρισμός της παρακράτησης επί των κερδών ως «ειδικού φόρου» ήταν εσφαλμένος και αν, 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, το δε επίδικο μέτρο θα είχε επιλεκτικό χαρακτήρα.
- 21 Δεδομένου ότι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει οπωσδήποτε να απορρέει από τους εφαρμοστέους κανόνες του γερμανικού φορολογικού δικαίου, οι αναιρεσείουσες υποστηρίζουν ότι δεν εγείρεται καμία αμφιβολία, ούτε εξάλλου αμφισβητείται, ότι μεταφορά ή διανομή των κερδών δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος ή από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών. Συγκεκριμένα, οι κανόνες αυτοί απαγορεύουν την αντιστάθμιση των οικονομικών μειονεκτημάτων που προκαλούνται λόγω της παρακράτησης επί των κερδών από τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω παρακράτησης.
- 22 Οι αναιρεσείουσες συνάγουν εξ αυτού ότι, με την αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αρνούμενο την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος χωρίς να έχει προηγουμένως προσδιορίσει το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς κατά τρόπο ανεξάρτητο από την εκτίμηση της Επιτροπής στην επίδικη απόφαση. Πλην όμως, ο προσδιορισμός του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος αποτελεί απαραίτητο στάδιο για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη οικονομικού πλεονεκτήματος.
- 23 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως είναι αλυσιτελής και, εν πάση περιπτώσει, εντελώς αβάσιμος.
- 24 Ο λόγος αυτός στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, καθότι με αυτήν το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή όχι λόγω της απουσίας οικονομικού πλεονεκτήματος αλλά για τον βασικό λόγο ότι το δικόγραφο της προσφυγής δεν περιείχε κανέναν ισχυρισμό κατά της απουσίας πλεονεκτήματος απορρέοντος από το επίδικο μέτρο, όπως η εν λόγω απουσία διαπιστώθηκε στην επίδικη απόφαση.
- 25 Αν όμως δεν υφίσταται πλεονέκτημα, το μέτρο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να συνιστά κρατική ενίσχυση. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν υποθεθεί ότι το επίδικο μέτρο είναι επιλεκτικό, όπως υποστήριξαν πρωτοδίκως οι αναιρεσείουσες, αυτές δεν απέδειξαν ότι το συμπέρασμα της Επιτροπής, ήτοι το ότι δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση, ήταν εσφαλμένο. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Γενικό Δικαστήριο δεν ήταν υποχρεωμένο να εξετάσει αν υπήρχε ή όχι πλεονέκτημα εν προκειμένω και μπορούσε να περιοριστεί στη διαπίστωση ότι η προσφυγή δεν αφορούσε την εν λόγω προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης.
- 26 Επικουρικώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, δυνάμει της αρχής *ne ultra petita*, το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε, εν πάση περιπτώσει, να διαπιστώσει την απουσία οικονομικού πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό δεν αποτελούσε αντικείμενο της προσφυγής πρωτοδίκως και δεν έπρεπε να εξεταστεί αυτεπαγγέλτως στο πλαίσιο λόγου δημοσίας τάξεως.



- 27 Κατά την Επιτροπή, κακώς οι αναιρεσείουσες επικαλούνται τις φερόμενες ιδιαιτερότητες των φορολογικών ενισχύσεων. Μολονότι είναι ακριβές ότι, όσον αφορά τέτοιες ενισχύσεις, τα κριτήρια που αφορούν, αντιστοίχως, το πλεονέκτημα και την επιλεκτικότητα μπορούν να εξεταστούν από κοινού, τα εν λόγω κριτήρια διαφοροποιούνται από εννοιολογικής απόψεως. Επιπλέον, η απόδειξη της ύπαρξης πλεονεκτήματος και η απόδειξη της επιλεκτικότητας αυτού δεν αλληλεπικαλύπτονται ούτε πλήρως ούτε συστηματικώς. Ειδικότερα, η Επιτροπή παρατηρεί ότι, εν προκειμένω, το επίδικο μέτρο δεν αποσκοπούσε στη μείωση του υπό κανονικές συνθήκες κατ' εφαρμογήν του γενικού φορολογικού καθεστώτος οφειλόμενου φόρου. Αντιθέτως, η δυνατότητα έκπτωσης της παρακράτησης επί των κερδών από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επί των κερδών αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των δημοσίων καζίνο στη Βόρεια Ρηνανία-Βεστφαλία η οποία οφείλεται στην παρακράτηση επί των κερδών.
- 28 Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, επικουρικώς και επιμελώς, στις σκέψεις 60 έως 66 της αναιρεσιβαλλόμενης διάταξης, τα στοιχεία τα οποία προέβλεπαν εκπροθέσμως οι αναιρεσείουσες και τα οποία πιθανώς σχετίζονται αορίστως με ενδεχόμενο επιχείρημα σχετικό με την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο απέδειξε ότι τα εν λόγω απαράδεκτα στοιχεία είναι, εν πάση περιπτώσει, αλυσιτελή, δεδομένου ότι δεν θα μπορούσε, βάσει αυτών, να αμφισβητηθεί επιτυχώς η περιεχόμενη στην επίδικη απόφαση διαπίστωση περί απουσίας πλεονεκτήματος.

### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 29 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Όσον αφορά ειδικότερα τον επιλεκτικό χαρακτήρα εθνικών φορολογικών μέτρων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η Επιτροπή, προκειμένου να μπορέσει να χαρακτηρίσει ένα μέτρο αυτού του τύπου ως «επιλεκτικό», πρέπει να προβεί σε εξέταση τριών σταδίων. Ειδικότερα, πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το σύστημα αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, καθόσον εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το σύστημα αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Η έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» δεν καλύπτει, ωστόσο, τα μέτρα που εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το οικείο κράτος μέλος επιτυγχάνει να αποδείξει, σε τρίτο στάδιο, ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, υπό την έννοια ότι προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 31 Στο πλαίσιο του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, οι αναιρεσείουσες προσάπτουν στο Γενικό Δικαστήριο ότι δεν εξέτασε την κεντρική επιχειρηματολογία τους, η οποία εκτίθεται στα πρώτα τρία από τα πέντε σκέλη από τα οποία αποτελούνταν ο μοναδικός λόγος ακυρώσεως που προβλήθηκε προς στήριξη της προσφυγής τους και με την οποία βάλλουν κατά της επίδικης απόφασης καθόσον, με αυτήν, η Επιτροπή, στο πλαίσιο της εκτίμησης της προϋπόθεσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, φέρεται να προσδιόρισε εσφαλμένως το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος κατά το πρώτο στάδιο της εξέτασης στην οποία οφείλει να προβεί σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης.
- 32 Κατά τις αναιρεσείουσες, η πλάνη στην οποία υπέπεσε η Επιτροπή συνίσταται ειδικότερα στον χαρακτηρισμό του επίδικου μέτρου, ήτοι της παρακράτησης επί των κερδών η οποία επιβαρύνει τα δημόσια καζίνο, ως «ειδικού φόρου» ή και ως «ειδικού πρόσθετου φόρου», χαρακτηρισμό βάσει του οποίου η Επιτροπή συνήγαγε τη δυνατότητα έκπτωσης των καταβληθέντων στο πλαίσιο της εν λόγω παρακράτησης ποσών από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών και του φόρου επιτηδεύματος σύμφωνα με τους γενικούς φορολογικούς κανόνες του κανονικού φορολογικού καθεστώτος που προβλέπει το εφαρμοστέο γερμανικό φορολογικό δίκαιο, οι οποίοι δέχονται τη δυνατότητα έκπτωσης των «δαπανών που συνδέονται με εμπορικές συναλλαγές».
- 33 Οι αναιρεσείουσες υποστηρίζουν ότι η παρακράτηση επί των κερδών πρέπει να χαρακτηριστεί ως «μεταφορά» ή «διανομή» κερδών και όχι ως «φόρος» ή «ειδικός φόρος» και, συνεπώς, σύμφωνα με το εφαρμοστέο γερμανικό φορολογικό δίκαιο, η εν λόγω παρακράτηση δεν έπρεπε να εκπίπτει από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος. Επομένως, η έκπτωση που όντως πραγματοποιείται συνιστά παρέκκλιση από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς και, ως εκ τούτου, επιλεκτικό πλεονέκτημα.
- 34 Τίθεται συναφώς το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι, δεδομένου ότι η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της προκαταρκτικής διαδικασίας εξέτασης του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το επίδικο μέτρο δεν συνιστά «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τόσο λόγω της ανυπαρξίας οικονομικού πλεονεκτήματος παρεχόμενου με το μέτρο αυτό όσο και λόγω της απουσίας επιλεκτικότητας του μέτρου, προσφυγή η οποία βάλλει αποκλειστικά κατά της διαπίστωσης της απουσίας επιλεκτικότητας πρέπει να απορρίπτεται ως αλυσιτελής και, ως εκ τούτου, ως προδήλως νόμω αβάσιμη, καθότι, ακόμη και αν ο λόγος αυτός κριθεί βάσιμος, το επίδικο μέτρο εξακολουθεί να μη συνιστά κρατική ενίσχυση λόγω της απουσίας οικονομικού πλεονεκτήματος, όπως τούτο διαπιστώθηκε στην επίδικη απόφαση.
- 35 Επ' αυτού, το Δικαστήριο έχει βεβαίως κρίνει ότι η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα που απορρέει από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να διακρίνεται σαφώς από την παράλληλη διαπίστωση οικονομικού πλεονεκτήματος καθόσον, όταν η Επιτροπή διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, υπό την ευρεία του όρου έννοια, απορρέοντος άμεσα ή έμμεσα από συγκεκριμένο μέτρο, υποχρεούται να αποδείξει, περαιτέρω, ότι το πλεονέκτημα αυτό ευνοεί ειδικώς μία ή πλείονες επιχειρήσεις (απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 59).
- 36 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς 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 (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 37 Για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα φορολογικού μέτρου πρέπει επομένως το κοινό φορολογικό καθεστώς ή το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος σύστημα αναφοράς να έχει ορθώς προσδιοριστεί στην απόφαση της Επιτροπής και εξεταστεί από τον δικαστή ο οποίος επιλαμβάνεται της αμφισβήτησης της ορθότητας του εν λόγω προσδιορισμού. Δεδομένου ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα, τυχόν σφάλμα κατά τον καθορισμό του εν λόγω συστήματος καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς, ο οποίος πρέπει να πραγματοποιείται κατόπιν ανταλλαγής επιχειρημάτων με το οικείο κράτος μέλος, πρέπει να απορρέει από αντικειμενική εξέταση του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του εν λόγω κράτους μέλους κανόνων (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που προσδιορίζει, μέσω της άσκησης των οικείων αρμοδιοτήτων σε ζητήματα άμεσης φορολογίας και τηρουμένης της φορολογικής του αυτονομίας, τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου τα οποία καθορίζουν, καταρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Επομένως, μόνον το εφαρμοστέο στο οικείο κράτος μέλος εθνικό δίκαιο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ο δε εν λόγω καθορισμός αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να εκτιμηθεί όχι μόνον η ύπαρξη πλεονεκτήματος αλλά και το ζήτημα αν το πλεονέκτημα αυτό έχει επιλεκτικό χαρακτήρα (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 74).
- 41 Όπως επίσης επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, η προσέγγιση του Γενικού Δικαστηρίου, που συνοψίζεται στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης, προσκρούει στις αρχές τις οποίες έχει καθιερώσει η υπομνησθείσα στις σκέψεις 36 έως 40 της παρούσας απόφασης νομολογία του Δικαστηρίου και κατά τις οποίες η εξέταση που πρέπει να διενεργήσει η Επιτροπή για να διαπιστώσει την επιλεκτικότητα ενός καθεστώτος φορολογικών ενισχύσεων συμπίπτει, όσον αφορά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, με την εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί για να διαπιστωθεί αν το επίδικο μέτρο έχει ως αποτέλεσμα την παροχή πλεονεκτήματος στους δικαιούχους του.

- 42 Πράγματι, σύμφωνα με τις εν λόγω αρχές, αν το Γενικό Δικαστήριο είχε εξετάσει, στο πλαίσιο της ενάσκησης της εξουσίας πλήρους δικαστικού ελέγχου που διαθέτει όσον αφορά την ερμηνεία του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου στην οποία προέβη η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, τα επιχειρήματα των αναιρεσειουσών που βάλλουν κατά του προσδιορισμού του συστήματος αναφοράς στην ως άνω απόφαση, τα οποία συνοψίζονται στις σκέψεις 32 και 33 της παρούσας απόφασης, και αν το Γενικό Δικαστήριο είχε καταλήξει, κατόπιν της εξέτασης αυτής, στο συμπέρασμα ότι, λαμβανομένων υπόψη των εφαρμοστέων στον τομέα αυτό κανόνων και αρχών του γερμανικού φορολογικού δικαίου, καθώς και της ερμηνείας τους στην εθνική νομολογία και θεωρία, η Επιτροπή είχε όντως υποπέσει σε πλάνη κατά τον προσδιορισμό αυτόν, η εν λόγω πλάνη θα καθιστούσε κατ' ανάγκην πλημμελή στο σύνολό της την ανάλυση της Επιτροπής σχετικά με την προϋπόθεση περί ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, τούτο δε και ως προς τα δύο συστατικά στοιχεία της, ήτοι τόσο ως προς την προϋπόθεση περί επιλεκτικότητας όσο και ως προς την προϋπόθεση περί οικονομικού πλεονεκτήματος.
- 43 Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον έκρινε ότι δεν έπρεπε να εξετάσει τα εν λόγω επιχειρήματα των αναιρεσειουσών με το σκεπτικό ότι, ακόμη και αν ήταν βάσιμα, θα ήταν εν πάση περιπτώσει αλυσιτελή, δεδομένου ότι θα επηρέαζαν μόνον την ανάλυση από την Επιτροπή, στην επίδικη απόφαση, της προϋπόθεσης περί επιλεκτικότητας και όχι της προϋπόθεσης περί οικονομικού πλεονεκτήματος που εξετάστηκε χωριστά με την απόφαση αυτή.
- 44 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το επιχείρημα με το οποίο η Επιτροπή προβάλλει επικουρικώς ότι το Γενικό Δικαστήριο θα είχε παραβιάσει την αρχή *ne ultra petita* αν είχε εξετάσει τη νομιμότητα της επίδικης απόφασης όχι μόνον όσον αφορά την εξέταση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικότητας αλλά και όσον αφορά την ανάλυση της προϋπόθεσης περί ύπαρξης οικονομικού πλεονεκτήματος.
- 45 Όπως έχει κρίνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, εφόσον ο δικαστής του ελέγχου της νομιμότητας δεν μπορεί να αποφανθεί *ultra petita*, η ακυρότητα την οποία κηρύσσει δεν μπορεί να υπερβεί αυτή που ζήτησε ο προσφεύγων (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2017, *British Airways* κατά Επιτροπής, C-122/16 P, EU:C:2017:861, σκέψη 81 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 46 Ωστόσο, μολονότι ο δικαστής οφείλει να αποφαίνεται αποκλειστικώς επί των αιτημάτων των διαδίκων, στους οποίους απόκειται η οριοθέτηση του πλαισίου της διαφοράς, δεν δεσμεύεται δυνάμει της αρχής *ne ultra petita* να λαμβάνει υπόψη μόνον τα επιχειρήματα που αυτοί προβάλλουν προς στήριξη των ισχυρισμών τους, διότι, σε αντίθετη περίπτωση, κινδυνεύει να θεμελιώσει την απόφασή του σε εσφαλμένες νομικές εκτιμήσεις (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Printeos, C-301/19 P, EU:C:2021:39, σκέψη 58).
- 47 Πλην όμως, πρωτοδίκως, οι αναιρεσειούσες ζήτησαν την ακύρωση της επίδικης απόφασης υποστηρίζοντας ιδίως ότι, με την απόφαση αυτή, η Επιτροπή προέβη σε εξέταση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικότητας κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, καθόσον η εξέταση αυτή στηριζόταν σε προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, ο οποίος απορρέει από εσφαλμένη ερμηνεία των κανόνων και των αρχών του γερμανικού φορολογικού δικαίου σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης των «δαπανών που συνδέονται με εμπορικές συναλλαγές».
- 48 Μολονότι είναι αληθές ότι, τυπικώς, η προσφυγή των αναιρεσειουσών αφορούσε μόνον την περιεχόμενη στην επίδικη απόφαση εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την προϋπόθεση περί επιλεκτικότητας και όχι τη σχετική με την προϋπόθεση περί ύπαρξης οικονομικού πλεονεκτήματος, εντούτοις, όπως επισημάνθηκε, η επιχειρηματολογία τους ήταν, επί της ουσίας,

εξίσου λυσιτελής για την εκτίμηση και των δύο ως άνω προϋποθέσεων, καθόσον αφορούσε τον προσδιορισμό, στην απόφαση αυτή, του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, εξέταση η οποία είναι πανομοιότυπη για τις δύο αυτές προϋποθέσεις και η οποία, αν ήταν αντίθετη προς το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, θα καθιστούσε κατ' ανάγκην πλημμελή την εκτίμηση και των δύο προϋποθέσεων στον ίδιο βαθμό.

- 49 Κατά συνέπεια, αν το Γενικό Δικαστήριο είχε εξετάσει, ως όφειλε, την εν λόγω επιχειρηματολογία των αναιρεσειουσών, ουδόλως θα είχε μεταβάλει το αντικείμενο του αιτήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με την προσφυγή, και, ως εκ τούτου, δεν θα είχε παραβιάσει την αρχή *ne ultra petita*.
- 50 Ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο δεν θα είχε παραβιάσει την αρχή αυτή αν, κατόπιν της ως άνω εξέτασης, είχε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επίδικη απόφαση έπρεπε να ακυρωθεί, καθόσον, με την απόφαση αυτή, η Επιτροπή είχε προβεί σε εσφαλμένο προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος.
- 51 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, η αναιρεσιβαλλόμενη διάταξη πρέπει να αναιρεθεί.

### **Επί της αναπομπής της υπόθεσης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου**

- 52 Κατά το άρθρο 61 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν η αναίρεση κριθεί βάσιμη, το Δικαστήριο αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί είτε το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει.
- 53 Με την παρούσα απόφαση, κρίθηκε ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο παραλείποντας να εξετάσει την επιχειρηματολογία των αναιρεσειουσών που βάλλει κατά του προσδιορισμού από την Επιτροπή, στην επίδικη απόφαση, του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος.
- 54 Καθόσον το Γενικό Δικαστήριο δεν έλεγξε την εκ μέρους της Επιτροπής ερμηνεία του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συστήματος αναφοράς ή «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, ως όφειλε να πράξει υπό το πρίσμα της επιχειρηματολογίας που συγκεκριμένα προέβλεπαν ενώπιόν του οι αναιρεσειούσες, το Δικαστήριο κρίνει ότι η υπό κρίση διαφορά δεν είναι ώριμη προς εκδίκαση. Επομένως, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στο Γενικό Δικαστήριο.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 55 Δεδομένου ότι η υπόθεση αναπέμπεται ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.

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

- 1) Αναίρει τη διάταξη του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 22ας Οκτωβρίου 2021, *Fachverband Spielhallen και LM κατά Επιτροπής* (T-510/20, EU:T:2021:745).**
- 2) Αναπέμπει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

**3) Επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)