Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
της 19ης Σεπτεμβρίου 2018 [1]

**Υπόθεση C-374/17**

**Finanzamt B**
**κατά**
**A-Brauerei,**
**παρισταμένου του:**
**Bundesministerium der Finanzen**

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Ουσιαστική επιλεκτικότητα – Δεν υφίσταται – Κριτήριο γενικής διαθεσιμότητας – Γενικό μέτρο – Πλαίσιο αναφοράς – Συγκρισιμότητα – Δικαιολογητικός λόγος αντλούμενος από τη φύση ή την όλη οικονομία του πλαισίου αναφοράς – Φορολογικό πλεονέκτημα – Φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων – Απαλλαγή πράξεων μετατροπής εντός ομίλου εταιριών – Προϋπόθεση συμμετοχής τουλάχιστον κατά 95 % στο εταιρικό κεφάλαιο των συμμετεχουσών εταιριών – Περίοδοι διατηρήσεως της συμμετοχής επί πέντε έτη πριν από και μετά την πράξη μετατροπής»

## I. Εισαγωγή

1. Με απόφαση της 30ής Μαΐου 2017, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

2. Το ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της A-Brauerei και της Finanzamt B (φορολογικής αρχής, Γερμανία) με αντικείμενο την απόφαση της δεύτερης να εξαιρέσει την πράξη απορροφήσεως από την A-Brauerei της θυγατρικής της, T-GmbH, από το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 6a του Grunderwerbsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, όπως είχε στις 26 Φεβρουαρίου 1997, BGBl. I, σ. 418, 1804, που τροποποιήθηκε προσφάτως με το άρθρο 12, σημείο 1, του νόμου της 22ας Ιουνίου 2011, BGBl. I, σ. 1126, στο εξής: GrEStG). Κατ' ουσίαν, η διάταξη αυτή απαλλάσσει από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων ορισμένες πράξεις μετατροπής που πραγματοποιηθούνται εντός ομίλου εταιριών.

3. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απορρόφηση της T-GmbH από την A-Brauerei εμπίπτει στο άρθρο 6a του GrEStG και, επομένως, πρέπει να απαλλαγεί από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων. Το δικαστήριο αυτό ζητεί, εντούτοις, να διευκρινιστεί αν η απαλλαγή αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Επισημαίνει ότι ο

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

χαρακτηρισμός του μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης θα εξαρτηθεί κυρίως από την ερμηνεία της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας. Παρά ταύτα, το εν λόγω δικαστήριο έχει την άποψη ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα και, επομένως, δεν συνιστά κρατική ενίσχυση.

4. Προκαταρκτικώς, οφείλω να επισημάνω ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα χαρακτηρίζεται από τη συνύπαρξη δύο μεθόδων αναλύσεως, ειδικά στον φορολογικό τομέα, όπως επιβεβαιώνει η ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» [2].

5. Αφενός, η κλασική μέθοδος αναλύσεως, η οποία δύναται να συναχθεί από το γράμμα της Συνθήκης ΛΕΕ [3], στηρίζεται στο κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας. Κατά την προσέγγιση αυτή, η οποία εφαρμόστηκε, μεταξύ άλλων, στην απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου [4], επιλεκτικό είναι κάθε πλεονέκτημα το οποίο δεν είναι διαθέσιμο στο σύνολο των επιχειρήσεων που είναι παρούσες στην ημεδαπή. Το κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας επιτάσσει όχι να απολαύουν όντως όλες οι επιχειρήσεις του σχετικού πλεονεκτήματος, αλλά να *μπορούν* όλες να απολαύουν του πλεονεκτήματος αυτού [5].

6. Αφετέρου, η λεγόμενη μέθοδος του «πλαισίου αναφοράς», η οποία ανάγεται στην απόφαση Paint Graphos κ.λπ. [6] που εκδόθηκε το 2011 και η οποία επιβεβαιώθηκε στην απόφαση Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. [7], στηρίζεται στο κριτήριο της δυσμενούς διακρίσεως [8]. Κατ' αυτήν την προσέγγιση τριών σταδίων, πλεονέκτημα είναι επιλεκτικό όταν συνιστά παρέκκλιση από το οικείο πλαίσιο αναφοράς, όταν δεν είναι διαθέσιμο σε όλες τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση και όταν δεν δικαιολογείται από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος [9].

7. Σκοπός κάθε μιας από τις δύο αυτές μεθόδους αναλύσεως είναι η διάκριση των επιλεκτικών μέτρων, τα οποία εμπίπτουν στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, από τα γενικά μέτρα, τα οποία δεν εμπίπτουν στη διάταξη αυτή. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, η εφαρμογή κάθε μιας από τις δύο αυτές μεθόδους καταλήγει, κατά την άποψή μου, στο ίδιο αποτέλεσμα, ήτοι στην έλλειψη επιλεκτικού χαρακτήρα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 6a του GrEStG.

8. Εντούτοις, προτείνω στο Δικαστήριο να εφαρμόσει *μόνο την κλασική μέθοδο αναλύσεως* και να κρίνει, κατ' εφαρμογήν της μεθόδου αυτής, ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή συνιστά γενικό μέτρο, δεδομένου ότι είναι διαθέσιμη σε κάθε επιχείρηση παρούσα στην εθνική επικράτεια, και μάλιστα σε κάθε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση που κατέχει ακίνητο στην εθνική επικράτεια [10].

9. Συγκεκριμένα, ομολογώ ότι προβληματίζομαι σε κάποιον βαθμό για τις πρακτικές συνέπειες της χρήσεως της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, τόσο σε ουσιαστικό όσο και σε τυπικό επίπεδο [11]. Φρονώ, ιδίως, ότι η μέθοδος αυτή ενέχει κίνδυνο επεκτάσεως των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων σε κάθε φορολογική διαφοροποίηση, με αποτέλεσμα να πρέπει να υποβάλλονται σε εξέταση όλα τα φορολογικά καθεστώτα των κρατών μελών προς αναζήτηση δυσμενών διακρίσεων.

2 Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, C/2016/2946 (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1, στο εξής: ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως»), σημεία 128 έως 131.

3 Κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύονται οι ενισχύσεις που ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής, ήτοι οι ενισχύσεις που δεν είναι διαθέσιμες σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους κλάδους παραγωγής. Εντούτοις, εν αντιθέσει προς άλλες διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ, η διάταξη αυτή δεν περιέχει καμία παραπομπή στην έννοια της «δυσμενούς διακρίσεως».

4 Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011 (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 73 και 103 έως 108).

5 Βλ. σημείο 94 των παρουσών προτάσεων.

6 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011 (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

7 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Βλ. σημείο 63 των παρουσών προτάσεων και παρατιθέμενες στην υποσημείωση παραπομπές.

9 Βλ. σημείο 118 των παρουσών προτάσεων.

10 Βλ. σημεία 89 έως 116 των παρουσών προτάσεων.

11 Βλ. σημεία 61 έως 88 των παρουσών προτάσεων.

10. Επικουρικώς, θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς οδηγεί στο ίδιο συμπέρασμα, ήτοι στη διαπίστωση της ελλείψεως κρατικής ενισχύσεως, χωρίς να αποκρύψω τις αξιοσημείωτες δυσχέρειες που συνεπάγεται η εφαρμογή της μεθόδου αυτής[12].

## II. Το γερμανικό νομικό πλαίσιο

11. Το άρθρο 1 του Umwandlungsgesetz (γερμανικού νόμου περί μετατροπής των εταιριών, στο εξής: UmwG) έχει ως εξής:

«1) Τα εδρεύοντα στην ημεδαπή υποκείμενα δικαίου επιδέχονται μετατροπή:

1. διά συγχωνεύσεως·

2. διά διασπάσεως (διάσπαση με λύση της εταιρίας και με μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας, διάσπαση χωρίς λύση της εταιρίας και με μερική μεταβίβαση της περιουσίας, διάσπαση με θυγατρικοποίηση)·

3. διά μεταβιβάσεως της περιουσίας·

[…]».

12. Το άρθρο 2 του UmwG ορίζει τα εξής:

«Τα υποκείμενα δικαίου δύνανται να συγχωνευθούν διά λύσεως άνευ εκκαθαρίσεως:

1. μέσω απορροφήσεως διά μεταβιβάσεως του συνόλου της περιουσίας ενός ή περισσότερων υποκειμένων δικαίου (απορροφώμενα υποκείμενα δικαίου) σε υφιστάμενο άλλο υποκείμενο δικαίου (απορροφών υποκείμενο δικαίου) […]».

13. Το άρθρο 1 του GrEStG ορίζει τα εξής:

«1) Όταν αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, οι ακόλουθες νομικές πράξεις υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων:

1. σύμβαση πωλήσεως ή άλλη δικαιοπραξία που θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας·

2. η συμφωνία περί μεταβιβάσεως της κυριότητας, αν δεν έχει προηγηθεί δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας·

3. η μεταβίβαση της κυριότητας, αν δεν έχει προηγηθεί δικαιοπραξία που θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας και δεν απαιτείται συμφωνία για τη μεταβίβαση της κυριότητας.

[…]

2a) Αν ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή ανήκει στην περιουσία προσωπικής εταιρίας και αν κατά τη διάρκεια περιόδου πέντε ετών μεταβληθεί άμεσα ή έμμεσα η σύνθεση των εταίρων κατά τέτοιον τρόπο ώστε τουλάχιστον το 95 % των εταιρικών μεριδίων να μεταφερθεί σε νέους εταίρους, θεωρείται ότι πρόκειται για δικαιοπραξία αφορώσα τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου σε νέα προσωπική εταιρία. […]

12 Βλ. σημεία 117 έως 195 των παρουσών προτάσεων.

3) Αν ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή ανήκει στην περιουσία εταιρίας και εφόσον δεν χωρεί φορολόγηση βάσει της παραγράφου 2a, στον φόρο υπόκεινται επίσης οι ακόλουθες νομικές πράξεις:

1. δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα μεταβιβάσεως ενός ή περισσότερων εταιρικών μεριδίων, όταν κατόπιν της μεταβιβάσεως τουλάχιστον το 95 % των εταιρικών μεριδίων κατέχεται αποκλειστικώς, με άμεσο ή έμμεσο τρόπο, από τον αποκτώντα ή από ελέγχουσες και ελεγχόμενες εταιρίες ή από ελεγχόμενα πρόσωπα, ή ακόμη από ελεγχόμενες εταιρίες ή ελεγχόμενα πρόσωπα·

2. η άμεση ή έμμεση συγκέντρωση τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων, αν δεν έχει προηγηθεί ενοχική δικαιοπραξία κατά την έννοια του σημείου 1·

3. δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα μεταβιβάσεως, κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο, τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων·

4. η άμεση ή έμμεση μεταβίβαση τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων, αν δεν έχει προηγηθεί ενοχική δικαιοπραξία κατά την έννοια του σημείου 3.»

14. Το άρθρο 6a του GrEStG ορίζει τα εξής:

«Όταν πρόκειται για φορολογητέα νομική πράξη κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, και κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2a ή 3, η οποία έπεται μετατροπής κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του [UmwG], δεν επιβάλλεται φόρος· […] η πρώτη περίοδος έχει εφαρμογή επίσης για ανάλογες μετατροπές που προβλέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους επί του οποίου έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο. Η πρώτη περίοδος έχει εφαρμογή μόνον όταν στην πράξη μετατροπής μετέχουν αποκλειστικώς μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από τη συγκεκριμένη ελέγχουσα επιχείρηση ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από μία ελέγχουσα επιχείρηση. Κατά την έννοια της τρίτης περιόδου, “ελεγχόμενη” είναι μια εταιρία της οποίας το κεφάλαιο ή η εταιρική περιουσία κατέχεται αδιαλείπτως από την ελέγχουσα εταιρία, άμεσα ή έμμεσα ή εν μέρει άμεσα και εν μέρει έμμεσα, σε ποσοστό τουλάχιστον 95 %, επί πέντε έτη πριν από και επί πέντε έτη μετά τη νομική αυτή πράξη.»

## III. Η υπόθεση της κύριας δίκης

15. Η A-Brauerei, προσφεύγουσα πρωτοδίκως και αναιρεσίβλητη στην κύρια δίκη, είναι ανώνυμη εταιρία με εμπορική δραστηριότητα. Κατείχε το 100 % των εταιρικών μεριδίων της T-GmbH, ιδιοκτήτριας διαφόρων ακινήτων. Η T-GmbH ήταν το μοναδικό μέλος της E-GmbH.

16. Με σύμβαση της 1ης Αυγούστου 2012, η T-GmbH, ως απορροφώμενο υποκείμενο δικαίου, μεταβίβασε το σύνολο της περιουσίας της (επομένως, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων) με όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, διά λύσεως άνευ εκκαθαρίσεως δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, σημείο 1, του UmwG, στην A-Brauerei, ως απορροφών υποκείμενο δικαίου (συγχώνευση διά απορροφήσεως). Η συγχώνευση τέθηκε σε ισχύ στις 24 Σεπτεμβρίου 2012 με την καταχώρισή της στο εμπορικό μητρώο. Κατά την ημερομηνία αυτή, έπαυσε να υφίσταται η T-GmbH, της οποίας μέλος ήταν η A-Brauerei για περίοδο ανώτερη των πέντε ετών. Έκτοτε, η A-Brauerei είναι το μοναδικό μέλος της E-GmbH.

17. Η φορολογική αρχή, καθής πρωτοδίκως και αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη, εκτίμησε ότι η μεταβίβαση των ακινήτων στην A-Brauerei, κατόπιν της συγχωνεύσεως με την T-GmbH, συνιστά πράξη φορολογητέα δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 3, του GrEStG και ότι η πράξη αυτή δεν εμπίπτει στην κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή. Η φορολογική αρχή απέρριψε

σχετική ένσταση της A-Brauerei διευκρινίζοντας ότι η T-GmbH δεν ήταν ελεγχόμενη εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 6a του GrEStG, καθόσον, λόγω της συγχωνεύσεως, έπαυσε να υφίσταται και, ως εκ τούτου, δεν τηρήθηκε η εκ του νόμου πενταετής περίοδος διατηρήσεως της συμμετοχής της ελέγχουσας εταιρίας στην ελεγχόμενη εταιρία.

18. Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) έκανε δεκτή την προσφυγή που άσκησε η A-Brauerei και της χορήγησε το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπεται στο άρθρο 6a του GrEStG.

19. Με την αίτηση αναιρέσεως που κατέθεσε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η φορολογική αρχή προβάλλει παράβαση του άρθρου 6a του GrEStG. Ζητεί να αναιρεθεί η απόφαση του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου) και να απορριφθεί η προσφυγή. Η A-Brauerei ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως.

20. Το Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία) παρενέβη στη δίκη. Ανέφερε ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που θεσπίστηκε πρόσφατα με το άρθρο 6a του GrEStG δεν αποτέλεσε το αντικείμενο επίσημης διαδικασίας ελέγχου από την Επιτροπή.

## IV. Το προδικαστικό ερώτημα

21. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) παρέσχε στο Δικαστήριο εξηγήσεις σχετικά με τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων που θεσπίστηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 1, του GrEStG, την κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή, καθώς και τη λυσιτέλεια του προδικαστικού ερωτήματος.

22. Εκτιμώ ότι, για την ορθή κατανόηση της διαφοράς της κύριας δίκης και των όσων διακυβεύονται στην υπό κρίση υπόθεση, είναι χρήσιμο να εκτεθούν εν μέρει οι εν λόγω εξηγήσεις.

### *A. Ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων που θεσπίστηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 1, του GrEStG*

23. Ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, ο οποίος θεσπίστηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 1, του GrEStG, καλύπτει κατ' αρχήν όλες τις νομικές πράξεις με τις οποίες μεταβάλλεται ο κάτοχος δικαιωμάτων επί ακινήτου στην ημεδαπή.

24. Στις πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, του GrEStG περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι μεταβολές των κατόχων δικαιωμάτων κατόπιν μετατροπών οι οποίες προβλέπονται από τον UmwG, όπως συγχώνευση, διάσπαση ή μεταβίβαση περιουσίας. Στο πλαίσιο των πράξεων αυτών, η περιουσία του απορροφώμενου υποκειμένου δικαίου μεταβιβάζεται, στο σύνολό της (καθολική διαδοχή) ή εν μέρει (ειδική διαδοχή), σε νέο υποκείμενο δικαίου, χωρίς να είναι αναγκαία χωριστή μεταβίβαση των στοιχείων ενεργητικού.

25. Επιπλέον, το άρθρο 1, παράγραφοι 2a και 3, του GrEStG καθιερώνει πλάσμα δικαίου, δυνάμει του οποίου ορισμένες νομικές πράξεις που αφορούν μερίδια εταιριών εξομοιώνονται με νομικές πράξεις που αφορούν ακίνητα τα οποία κατέχουν οι εν λόγω εταιρίες και, ως εκ τούτου, υπόκεινται κατ' αρχήν στον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων. Όλες οι περιπτώσεις που καλύπτονται από αυτό το πλάσμα δικαίου συνεπάγονται τη συνολική ή διαδοχική μεταβίβαση τουλάχιστον του 95 % των μεριδίων της οικείας εταιρίας.

### *Β. Η κατά το άρθρο 6α του GrEStG απαλλαγή*

26. Το άρθρο 6a του GrEStG θεσπίζει απαλλαγή από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων σε περιπτώσεις μετατροπών κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του UmwG. Η απαλλαγή αυτή ισχύει για τις επιχειρήσεις με έδρα στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Ισχύει επίσης για τις ανάλογες μετατροπές που προβλέπονται στο δίκαιο κράτους μέλους ή κράτους επί του οποίου έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο.

27. Εντούτοις, το άρθρο 6a, τρίτη περίοδος, του GrEStG περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αυτής στις μετατροπές που πραγματοποιούν όμιλοι εταιριών. Συγκεκριμένα, στη μετατροπή πρέπει να μετέχουν μόνον μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από αυτή την ελέγχουσα επιχείρηση ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από μία ελέγχουσα επιχείρηση. Εταιρία χαρακτηρίζεται ως «ελεγχόμενη» όταν το κεφάλαιό της ή η εταιρική περιουσία της κατέχεται σε ποσοστό τουλάχιστον 95 % και αδιαλείπτως από την ελέγχουσα επιχείρηση, κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο, επί πέντε έτη πριν από και επί πέντε έτη μετά τη σχετική νομική πράξη.

28. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι ερμηνεύει ευρέως το άρθρο 6a του GrEStG, σύμφωνα με τον σκοπό του πλεονεκτήματος αυτού ο οποίος συνίσταται στη διευκόλυνση των αναδιαρθρώσεων εντός ομίλων εταιριών.

29. Η ευρεία αυτή ερμηνεία ισχύει για την έννοια της «ελέγχουσας επιχειρήσεως» κατά το άρθρο 6a, τρίτη περίοδος, του GrEStG. Ελέγχουσα επιχείρηση μπορεί να είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, προσωπική εταιρία ή ένωση προσώπων που ασκεί κάθε είδους οικονομική δραστηριότητα. Η τελευταία προϋπόθεση πληρούται ειδικά όταν η ελέγχουσα επιχείρηση είναι παρούσα στην αγορά μέσω της συμμετοχής της στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

30. Δυνάμει της εν λόγω ευρείας ερμηνείας, οι κατά το άρθρο 6a, τέταρτη περίοδος, του GrEStG περίοδοι διατηρήσεως της συμμετοχής είναι καθοριστικής σημασίας μόνον εφόσον μπορούν να τηρηθούν κατόπιν της μετατροπής. Επομένως, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως ελεγχόμενης εταιρίας με την ελέγχουσα επιχείρηση, μόνον η περίοδος προ της συγχωνεύσεως μπορεί να τηρηθεί δεδομένου ότι, εξ ορισμού, η συμμετοχή της ελέγχουσας επιχειρήσεως στο κεφάλαιο της ελεγχόμενης εταιρίας εξαφανίζεται κατόπιν της πράξεως συγχωνεύσεως. Παρά ταύτα, το κατά το άρθρο 6a του GrEStG φορολογικό πλεονέκτημα χορηγείται επειδή η μη τήρηση της περιόδου διατηρήσεως μετά τη συγχώνευση οφείλεται ακριβώς στην ίδια την πράξη συγχωνεύσεως. Η ερμηνεία αυτή ισχύει για τις λοιπές πράξεις μετατροπής που αφορά το άρθρο 6a, πρώτη περίοδος, του GrEStG.

### *Γ. Η λυσιτέλεια του προδικαστικού ερωτήματος*

31. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η απορρόφηση της T-GmbH από την A-Brauerei εμπίπτει στο άρθρο 6a του GrEStG και, επομένως, πρέπει να απαλλαγεί από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων. Συγκεκριμένα, στην πράξη μετατροπής έλαβαν μέρος η A-Brauerei, ως ελέγχουσα επιχείρηση, και η T-GmbH, η οποία απορροφήθηκε από την A-Brauerei, ως ελεγχόμενη εταιρία. Η A-Brauerei ασκεί οικονομική δραστηριότητα και κατείχε το 100 % των εταιρικών μεριδίων της T-GmbH επί περισσότερα από πέντε έτη πριν από τη συγχώνευση διά απορροφήσεως. Εξάλλου, η μη τήρηση της μεταγενέστερης περιόδου διατηρήσεως της συμμετοχής οφείλεται στην ίδια την πράξη συγχωνεύσεως.

32. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απαλλαγή αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

33. Υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα εθνικά δικαστήρια δύνανται, σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων, να επιλαμβάνονται διαφορών στο πλαίσιο των οποίων έχουν την υποχρέωση να ερμηνεύουν και να εφαρμόζουν την έννοια της «ενισχύσεως» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προκειμένου, ιδίως, να κρίνουν αν κρατικό μέτρο εφαρμόστηκε χωρίς να τηρηθεί η κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ διαδικασία προηγούμενου ελέγχου.

34. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, αν η απαλλαγή αυτή χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση», το άρθρο 6a του GrEStG θα καταστεί ανεφάρμοστο και η αναιρετική διαδικασία θα ανασταλεί έως ότου η Επιτροπή εκδώσει απόφαση σχετικά με τη συμβατότητα της ενισχύσεως αυτής με την εσωτερική αγορά. Στην αντίθετη περίπτωση, η αίτηση αναιρέσεως που κατέθεσε η φορολογική αρχή θα απορριφθεί ως αβάσιμη και η A-Brauerei θα μπορέσει να επωφεληθεί της εν λόγω απαλλαγής.

35. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν είναι επιλεκτικό το κατά το άρθρο 6a του GrEStG φορολογικό πλεονέκτημα.

36. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την έννοια ότι υφίσταται απαγορευόμενη ενίσχυση κατά τη διάταξη αυτή όταν, σύμφωνα με καθεστώς που ισχύει σε κράτος μέλος, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων για φορολογητέα απόκτηση κατόπιν μετατροπής (συγχωνεύσεως), αν στην πράξη μετατροπής μετέχουν συγκεκριμένα υποκείμενα δικαίου (ελέγχουσα επιχείρηση και ελεγχόμενη επιχείρηση) και η συμμετοχή της ελέγχουσας επιχειρήσεως στην ελεγχόμενη επιχείρηση ανέρχεται σε ποσοστό 100 % επί πέντε έτη πριν από και επί πέντε έτη μετά τη σχετική νομική πράξη;»

## V. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

37. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 21 Ιουνίου 2017.

38. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η A-Brauerei, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

39. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 11ης Ιουνίου 2018, παρέστησαν για να αναπτύξουν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους οι εκπρόσωποι της A-Brauerei, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

## VI. Ανάλυση

40. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρέπει να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση» φορολογικό πλεονέκτημα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται σε απαλλαγή από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων πράξεως μετατροπής εντός ομίλου εταιριών, εν προκειμένω συγχωνεύσεως, στην οποία μετέχουν μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ελεγχόμενη εταιρία, θεωρουμένου ότι η ελέγχουσα επιχείρηση πρέπει να έχει συμμετοχή τουλάχιστον κατά 95 % στην ελεγχόμενη εταιρία κατά τη διάρκεια των πέντε ετών που προηγούνται της πράξεως και, κατ' αρχήν, των πέντε ετών που έπονται αυτής.

41. Κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οι 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 εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.

42. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τον χαρακτηρισμό ενισχύσεως ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής[13].

43. Οι δυσχέρειες στην υπό κρίση υπόθεση επικεντρώνονται στην προϋπόθεση της επιλεκτικότητας[14].

44. Το αιτούν δικαστήριο, η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρούν ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική απαλλαγή δεν πληροί την προϋπόθεση αυτή και ότι, επομένως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση». Η Επιτροπή υποστηρίζει την αντίθετη άποψη.

45. Όπως το αιτούν δικαστήριο, η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση, θεωρώ ότι η εν λόγω φορολογική απαλλαγή δεν είναι επιλεκτική. Αυτή η έλλειψη επιλεκτικότητας πρέπει να συναχθεί από την εφαρμογή της κλασικής μεθόδου αναλύσεως της επιλεκτικότητας, η οποία στηρίζεται στην έννοια της «γενικής διαθεσιμότητας» (ενότητα Γ), καθώς και από την εφαρμογή της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, και τούτο παρά τις δυσχέρειες εφαρμογής της (ενότητα Δ).

46. Προηγουμένως, επιθυμώ εντούτοις να επισημάνω την αποφασιστική σημασία που η ερμηνεία της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας έχει στον φορολογικό τομέα (ενότητα Α) καθώς και τη συστημική σημασία της επιλογής της μεθόδου αναλύσεως της επιλεκτικότητας (ενότητα Β).

### *Α. Επί της αποφασιστικής σημασίας της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας στον φορολογικό τομέα*

47. Η προϋπόθεση της επιλεκτικότητας είναι αποφασιστικής σημασίας για τον χαρακτηρισμό μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» στον φορολογικό τομέα, δεδομένου ότι φορολογικό μέτρο που διαφοροποιεί οικονομικούς φορείς πληροί, κατά κανόνα, τις *λοιπές* προϋποθέσεις που απαιτούνται για τον χαρακτηρισμό αυτόν.

48. Ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εξαρτάται από την τήρηση έξι προϋποθέσεων[15]. Πρώτον, το εθνικό μέτρο πρέπει να παρέχει πλεονέκτημα σε επιχείρηση. Δεύτερον, το πλεονέκτημα αυτό πρέπει να είναι επιλεκτικό. Τρίτον, το εν λόγω πλεονέκτημα πρέπει να μπορεί να καταλογιστεί στο κράτος. Τέταρτον, το πλεονέκτημα πρέπει να χορηγείται με κρατικούς πόρους. Πέμπτον, το μέτρο πρέπει να επηρεάζει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Έκτον, το εν λόγω μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

13 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψεις 46 και 47)· της 16ης Ιουλίου 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, σκέψεις 23 και 24), και της 18ης Φεβρουαρίου 2016, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-446/14 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:97, σκέψεις 21 και 22).

14 Για διεξοδική ανάλυση της εξελίξεως της ερμηνείας της έννοιας της «επιλεκτικότητας» στη νομολογία του Δικαστηρίου, βλ. Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2015, σ. 103 έως 150.

15 Η κλασική νομολογία του Δικαστηρίου ομαδοποιεί ορισμένες από τις προϋποθέσεις αυτές και, κατ' αυτόν τον τρόπο, προσδιορίζει τέσσερα συστατικά στοιχεία της έννοιας της «ενισχύσεως». Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή για παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να είναι ικανή να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, η εν λόγω παρέμβαση πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη της. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαΐου 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, σκέψη 13), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 37).

49. Από τις έξι αυτές προϋποθέσεις, τρεις πληρούνται, σχεδόν εξ ορισμού, από κάθε εθνικό μέτρο το οποίο προβλέπει φορολογικό πλεονέκτημα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή.

50. Κατ' αρχάς, μια τέτοια απαλλαγή παρέχει *πλεονέκτημα* στους φορολογουμένους το οποίο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλάσσοντάς τους από ένα οικονομικό βάρος, ήτοι τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων που θεσπίστηκε με το άρθρο 1 του GrEStG, στην υπόθεση της κύριας δίκης.

51. Εν συνεχεία, ένα φορολογικό πλεονέκτημα προβλέπεται εν γένει με νομοθετικό ή κανονιστικό μέτρο, όπως το άρθρο 6a του GrEStG στην υπόθεση της κύριας δίκης. Επομένως, πρέπει να θεωρείται ότι πληρούται η απαίτηση *καταλογισμού στο κράτος*[16].

52. Τέλος, το Δικαστήριο έχει κρίνει από μακρού ότι η θέσπιση φορολογικού πλεονεκτήματος συνεπάγεται τη χρήση *κρατικών πόρων*, και τούτο παρά την έλλειψη άμεσης μεταβιβάσεως τέτοιων πόρων, δεδομένου ότι ένα τέτοιο πλεονέκτημα ανάγεται στην παραίτηση του κράτους μέλους από τα φορολογικά έσοδα τα οποία, κανονικά, θα είχε εισπράξει[17].

53. Μεταξύ των τριών εναπομενουσών προϋποθέσεων, αυτές που αφορούν τον επηρεασμό του *εμπορίου* μεταξύ των κρατών μελών και τον κίνδυνο στρεβλώσεως του *ανταγωνισμού* θα πληρούνται, στην πράξη, πολύ συχνά όταν το επίμαχο μέτρο δεν εμπίπτει σε κανονισμό σχετικά με τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας[18] ή στην πρακτική λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής σχετικά με τα μέτρα που έχουν καθαρά τοπικό αντίκτυπο[19].

54. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, δεν απαιτείται να αποδειχθεί ότι η επίμαχη ενίσχυση έχει πραγματικές επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και ότι προκαλεί πραγματική στρέβλωση του ανταγωνισμού, αλλά μόνο να εξεταστεί αν η ενίσχυση αυτή είναι ικανή να θίξει το εν λόγω εμπόριο και να νοθεύσει τον ανταγωνισμό[20].

55. Ειδικότερα, όταν ενίσχυση χορηγηθείσα από κράτος μέλος ενδυναμώνει τη θέση επιχειρήσεως έναντι άλλων ανταγωνιστριών επιχειρήσεων στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να θεωρείται ότι το εμπόριο αυτό επηρεάζεται από την ενίσχυση, και τούτο χωρίς να είναι αναγκαίο η αποδέκτρια επιχείρηση να μετέχει η ίδια στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών[21].

56. Επιπλέον, δεν υφίσταται κάποιο όριο ή ποσοστό κάτω του οποίου μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν επηρεάζεται το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Πράγματι, το σχετικά χαμηλό ύψος μιας ενισχύσεως ή το σχετικά μικρό μέγεθος της αποδέκτριας επιχειρήσεως δεν αποκλείουν εκ των προτέρων το ενδεχόμενο επηρεασμού του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών[22].

16 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Association Vent De Colère! κ.λπ. (C-262/12, EU:C:2013:851, σκέψεις 17 και 18), και της 13ης Σεπτεμβρίου 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, σκέψεις 21 και 22).

17 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14)· της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψεις 26 έως 28), και της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-66/02, EU:C:2005:768, σκέψεις 76 έως 81).

18 Βλ., ιδίως, κανονισμό (ΕΕ) 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (ΕΕ 2013, L 352, σ. 1). Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα εφαρμογής ενός τέτοιου κανονισμού δεν προβλήθηκε στην υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία.

19 Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημεία 196 και 197.

20 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 78)· της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 51), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 78).

21 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-66/02, EU:C:2005:768, σκέψη 117)· της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 79 και 80), και της 19ης Μαρτίου 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, σκέψεις 55 και 56).

22 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-142/87, EU:C:1990:125, σκέψη 43)· της 21ης Ιουλίου 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, σκέψη 41), και της 17ης Ιουλίου 2008, Essent Netwerk Noord κ.λπ. (C-206/06, EU:C:2008:413, σκέψη 76).

57. Όσο για την προϋπόθεση της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, έχει διευκρινιστεί ότι οι ενισχύσεις που σκοπούν στην απαλλαγή επιχειρήσεως από έξοδα που αυτή κανονικά θα έπρεπε να επωμιστεί στο πλαίσιο της τρέχουσας διαχειρίσεώς της ή των συνήθων δραστηριοτήτων της κατ' αρχήν νοθεύουν τις συνθήκες του ανταγωνισμού [23]. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι φορολογικό πλεονέκτημα, εφόσον παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στους ενδιαφερόμενους οικονομικούς φορείς, είναι ικανό να νοθεύσει τον ανταγωνισμό [24].

58. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν οι δύο αυτές προϋποθέσεις πληρούνται στο ειδικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι, ανεξάρτητα από τη διαφορά αυτή, η επίμαχη απαλλαγή σκοπό έχει να εφαρμόζεται σε πραγματικές περιστάσεις στις οποίες όντως πληρούνται οι δύο αυτές προϋποθέσεις.

59. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή πληροί, κατ' αρχήν, τις πέντε πρώτες προϋποθέσεις που απαιτούνται για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως». Επομένως, ο χαρακτηρισμός της εν λόγω απαλλαγής ως «κρατικής ενισχύσεως» θα εξαρτηθεί πρωτίστως από τον ενδεχόμενο επιλεκτικό χαρακτήρα της. Γενικότερα, αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η επιλεκτικότητα έχει αποφασιστική σημασία για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» στον φορολογικό τομέα.

60. Λαμβανομένης υπόψη ακριβώς της αποφασιστικής αυτής σημασίας της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας στον φορολογικό τομέα, πρέπει να υπογραμμιστεί η συστημική σημασία της επιλογής της μεθόδου αναλύσεως της επιλεκτικότητας.

### *Β. Επί της συστημικής σημασίας της επιλογής της μεθόδου αναλύσεως της επιλεκτικότητας και επί της διακρίσεως μεταξύ του κριτηρίου γενικής διαθεσιμότητας και του κριτηρίου δυσμενούς διακρίσεως*

61. Όπως επισημαίνεται στην εισαγωγή των παρουσών προτάσεων, η νομολογία του Δικαστηρίου χαρακτηρίζεται από τη συνύπαρξη δύο μεθόδων αναλύσεως της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, εκ των οποίων η πρώτη βασίζεται στο κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας (κλασική μέθοδος αναλύσεως) και η δεύτερη στο κριτήριο της δυσμενούς διακρίσεως (μέθοδος του πλαισίου αναφοράς).

62. Οι δύο αυτές μέθοδοι έχουν, στην πράξη, διαφορετικές συνέπειες τόσο σε *ουσιαστικό* επίπεδο, ήτοι στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, όσο και σε *τυπικό* επίπεδο, ήτοι στην ποιότητα της απαιτούμενης αναλύσεως για τον καθορισμό της υπάρξεως ενισχύσεως.

63. Πρώτον, όσον αφορά τις συνέπειες σε ουσιαστικό επίπεδο, η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς, η οποία στηρίζεται στην έννοια της «δυσμενούς διακρίσεως» [25], δημιουργεί ερωτηματικά ως προς τη νομιμότητα *κάθε διαφοροποιήσεως* στην οποία τα κράτη μέλη προβαίνουν στον φορολογικό τομέα.

64. Συγκριτικά, η κλασική μέθοδος αναλύσεως περιορίζει την έκταση της πραγματοποιούμενης εξετάσεως ως προς τις κρατικές ενισχύσεις *μόνο στις διαφοροποιήσεις που δεν είναι γενικά διαθέσιμες*, ήτοι στις διαφοροποιήσεις από τις οποίες δεν μπορούν να επωφεληθούν όλες οι επιχειρήσεις που είναι παρούσες στην ημεδαπή.

23 Βλ. αποφάσεις της 30ής Απριλίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας και Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, σκέψη 54)· της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 80), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 66).

24 Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, σκέψη 55), και της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψη 53).

25 Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 53), και Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 83). Βλ. επίσης, συναφώς, Thomas, S., «Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck», *Revue Lamy de la Concurrence*, αριθ. 58, 1η Φεβρουαρίου 2017.

65. Μολονότι οι δύο αυτές έννοιες μπορεί να φαίνονται θεωρητικά παρεμφερείς, παρά ταύτα έχουν αισθητώς διαφορετική εμβέλεια στην πράξη.

66. Για να δώσω ένα ακραίο παράδειγμα, μέτρο το οποίο προβλέπει προοδευτική αύξηση των φορολογικών συντελεστών, καθοριζομένων ανάλογα με το επίπεδο των εισοδημάτων, συνιστά αναμφισβήτητα γενικό μέτρο κατά την κλασική μέθοδο αναλύσεως, δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση μπορεί να επωφεληθεί των ευνοϊκότερων συντελεστών. Αντιθέτως, κατά τη μέθοδο του πλαισίου αναφοράς, οι ευνοϊκότεροι συντελεστές συνιστούν διαφοροποίηση η οποία πρέπει να επικυρωθεί είτε από τη μη συγκρισιμότητα (δεύτερο στάδιο) είτε από την ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου αντλούμενου από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος (τρίτο στάδιο).

67. Σπεύδω να διευκρινίσω ότι ασφαλώς δεν λέγω ότι η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς θα οδηγούσε αυτομάτως στον χαρακτηρισμό των προοδευτικά αυξανόμενων φορολογικών συντελεστών ως «επιλεκτικών» [26], αλλά ότι ενέχει τη δυνατότητα αυτή, δεδομένου ότι γεννά ερωτηματικά ως προς τη νομιμότητα μέτρων που σε προηγούμενο στάδιο απορρίφθηκαν από την κλασική μέθοδο αναλύσεως. Αυτός ο κίνδυνος επεκτάσεως των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων θα μπορούσε να αφορά, ιδίως, μέτρα παρόμοια εκείνων που το Δικαστήριο χαρακτήρισε στο παρελθόν ως «γενικά μέτρα» [27].

68. Με άλλα λόγια, το πεδίο έρευνας του κριτηρίου της δυσμενούς διακρίσεως είναι αισθητώς ευρύτερο από εκείνο του κριτηρίου της γενικής διαθεσιμότητας. Συγκεκριμένα, το κριτήριο της δυσμενούς διακρίσεως έχει, κατ' αρχήν, εφαρμογή σε *κάθε* κριτήριο διαφοροποιήσεως, ειδικά στον φορολογικό τομέα [28].

69. Συγκριτικά, το κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας αφορά μόνο τα κριτήρια διαφοροποιήσεως που αποκλείουν με μη αναστρέψιμο τρόπο ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής από το ευεργέτημα του συγκεκριμένου πλεονεκτήματος. Αυτό δεν ισχύει, μεταξύ άλλων, όσον αφορά τις διαφοροποιήσεις που θεμελιώνονται στη χρήση νομικών πράξεων, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή που θεσπίστηκε με το άρθρο 6a του GrEStG. Επομένως, κατά την κλασική μέθοδο αναλύσεως, η απαλλαγή αυτή είναι γενικό μέτρο δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση μπορεί να διαρθρώσει τις δραστηριότητες σε όμιλο εταιριών και να προβεί, ενδεχομένως, σε κάποια από τις πράξεις μετατροπής που αφορά το άρθρο 6a του GrEStG [29].

70. Αντιθέτως, η απαλλαγή αυτή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «επιλεκτική» κατ' εφαρμογήν της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, αν το όργανο που καλείται να την κρίνει (η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο, το Δικαστήριο ή το εθνικό δικαστήριο) εκτιμά ότι η διαφορετική μεταχείριση που προκύπτει από αυτήν δεν μπορεί να επικυρωθεί από τη μη συγκρισιμότητα [30] ή από την ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου [31].

71. Ένας άλλος τρόπος εξηγήσεως της διαφορετικής εμβέλειας των δύο αυτών προσεγγίσεων συνίσταται στην αναζήτηση του χρονικού σημείου στο οποίο πρέπει να τοποθετηθεί κανείς για να εκτιμήσει την επιλεκτικότητα ενός πλεονεκτήματος. Κατά την κλασική μέθοδο αναλύσεως η οποία στηρίζεται στην αντίληψη περί διαθεσιμότητας, η επιλεκτικότητα εκτιμάται *πριν* από το χρονικό

26 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» διευκρινίζει, στο σημείο της 139, ότι η προοδευτικότητα του φόρου εισοδήματος και η αναδιανεμητική λειτουργία του μπορούν να συνιστούν δικαιολογητικούς λόγους αντλούμενους από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος. Βλ., επίσης, σημείο 187 των παρουσών προτάσεων.

27 Βλ. σημεία 95 έως 97 των παρουσών προτάσεων.

28 Όπως εξέθεσα στα σημεία 47 έως 60 των παρουσών προτάσεων, οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πληρούνται, συνήθως, στον φορολογικό τομέα.

29 Βλ. σημεία 89 έως 116 των παρουσών προτάσεων.

30 Βλ. σημεία 141 έως 179 των παρουσών προτάσεων.

31 Βλ. σημεία 180 έως 195 των παρουσών προτάσεων.

σημείο στο οποίο η επιχείρηση λαμβάνει απόφαση η οποία της παρέχει τη δυνατότητα να επωφεληθεί πλεονεκτήματος, όπως επένδυση, πρόσληψη εργαζομένου ή πράξη μετατροπής εντός ομίλου εταιριών. Κατά την πρώτη αυτή προσέγγιση, πλεονέκτημα δεν είναι επιλεκτικό αν η συμπεριφορά που αυτό στοχεύει μπορεί να επιδειχθεί από κάθε επιχείρηση [32].

72. Αντιστρόφως, η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς οδηγεί στην εκτίμηση της επιλεκτικότητας *μετά* από μια τέτοια λήψη αποφάσεως, συγκρίνοντας την κατάσταση των επιχειρήσεων που όντως επωφελούνται του πλεονεκτήματος –επειδή επέδειξαν τη στοχευμένη συμπεριφορά– με την κατάσταση των επιχειρήσεων που δεν επωφελούνται αυτού –επειδή δεν επέδειξαν τη συμπεριφορά αυτή. Είναι προφανές ότι η δεύτερη αυτή προσέγγιση έχει ως αποτέλεσμα ότι υπάγει στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων μεγάλο αριθμό φορολογικών διαφοροποιήσεων οι οποίες σε προηγούμενο στάδιο αποκλείονται από την πρώτη προσέγγιση [33].

73. Για να ανακεφαλαιώσω, η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς συντελεί στη μετατροπή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων σε *γενικό κριτήριο δυσμενούς διακρίσεως*, το οποίο αφορά κάθε κριτήριο διαφοροποιήσεως, και έτσι οδηγεί στην εξέταση όλων των φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών, στο μέτρο που τα καθεστώτα αυτά διαρθρώνονται γύρω από διαφοροποιήσεις [34]. Επιπλέον, η αυστηρότητα του κριτηρίου αυτού επιτείνεται από τους περιορισμούς που αφορούν τους σκοπούς που μπορούν να προβληθούν τόσο κατά το στάδιο της συγκρισιμότητας [35] όσο και κατά το στάδιο της δικαιολογήσεως [36].

74. Πάντως, σε τομέα όπως η φορολογία, ο οποίος συνδέεται στενά με την κυριαρχία των κρατών μελών και παρουσιάζει μικρή ή ουδεμία εναρμόνιση σε επίπεδο Ένωσης, εγείρει δε λεπτά πολιτικά ζητήματα όπως η φορολογική ισότητα ή η προοδευτικότητα του φόρου, τίθεται εύλογα το ερώτημα αν είναι πιο κατάλληλη η χρήση λιγότερο παρεμβατικής μεθόδου αναλύσεως, βασισμένης στην έννοια της «γενικής διαθεσιμότητας».

75. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι η εκτίμηση της συμβατότητας μέτρων ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά, βάσει του άρθρου 107, παράγραφοι 2 και 3, ΣΛΕΕ, εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής [37].

32 Βλ., συναφώς, Nicolaides, P., «Excessive Widening of the Concept of Selectivity», *European State Aid Law Quarterly*, 2017, τόμος 1, σ. 62 έως 72, σ. 70: «[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment» (η υπογράμμιση δική μου). Υπ' αυτή την έννοια, βλ. Derenne, J., «Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?», *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, τόμος 8, αριθ. 5, σ. 311 έως 313, σ. 313: «However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective».

33 Βλ., μεταξύ άλλων, Nicolaides, P., όπ.π. σ. 72, καθώς και Derenne, J., όπ.π., σ. 313.

34 Κάθε φορολογική πολιτική στηρίζεται σε διαφοροποιήσεις οι οποίες θεσπίζονται με γνώμονα κοινωνικούς, οικονομικούς, περιβαλλοντικούς ή άλλους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το συγκεκριμένο κράτος. Οι φορολογικές αυτές διαφοροποιήσεις μπορούν, μεταξύ άλλων, να λάβουν τη μορφή απαλλαγών, εκπτώσεων, πιστώσεων φόρου ή ακόμη διαφοροποιημένων (ιδίως προοδευτικά αυξανόμενων) φορολογικών συντελεστών.

35 Βλ. σημεία 149 έως 159 των παρουσών προτάσεων.

36 Βλ. σημεία 180 έως 186 των παρουσών προτάσεων.

37 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 28)· της 19ης Ιουλίου 2016, Kotnik κ.λπ. (C-526/14, EU:C:2016:570, σκέψη 37)· της 26ης Οκτωβρίου 2016, ΔΕΗ και Επιτροπή κατά Αλουμίνιον της Ελλάδος (C-590/14 P, EU:C:2016:797, σκέψη 96), και της 18ης Μαΐου 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, σκέψη 42).

76. Εκτός των περιπτώσεων που απαριθμούνται στο άρθρο 107, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, των οποίων η πρακτική σημασία είναι περιορισμένη λόγω της ειδικότητάς τους, η Επιτροπή διαθέτει συναφώς ευρεία εξουσία εκτιμήσεως, της οποίας η άσκηση συνεπάγεται αξιολογήσεις οικονομικού και κοινωνικού χαρακτήρα [38]. Επομένως, μολονότι η Επιτροπή πρέπει πάντοτε να αποφαίνεται επί της συμβατότητας με την κοινή αγορά των κρατικών ενισχύσεων που ελέγχει, ακόμη και αν αυτές δεν της έχουν κοινοποιηθεί, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να κηρύσσει τις ενισχύσεις αυτές συμβατές με την κοινή αγορά [39]. Εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται για παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή του ασύμβατου των κρατικών ενισχύσεων με την κοινή αγορά, το άρθρο 107, παράγραφοι 2 και 3, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνεύεται στενά [40].

77. Λαμβανομένων υπόψη της αποκλειστικής αρμοδιότητας και της ευρείας εξουσίας εκτιμήσεως που η Επιτροπή έχει όσον αφορά τη συμβατότητα των ενισχύσεων με την εσωτερική αγορά, επέκταση του πεδίου εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, με τη βοήθεια της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, θα παρείχε στην Επιτροπή την εξουσία να «λειάνει τις διαφορές» στα εθνικά φορολογικά καθεστώτα απαιτώντας την κατάργηση των διαφοροποιήσεων που νομίμως θεσπίστηκαν για κοινωνικούς, οικονομικούς, περιβαλλοντικούς ή άλλους λόγους [41].

78. Κατά την άποψή μου, η παροχή τέτοιας εξουσίας στην Επιτροπή δύσκολα μπορεί να συμβιβαστεί με την αρχή της αυτονομίας των κρατών μελών στον φορολογικό τομέα. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, ο καθορισμός των φορολογικών βάσεων και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητα των κρατών μελών [42].

79. Με άλλα λόγια, δεν είναι έργο της Επιτροπής να αποφαίνεται, στο πλαίσιο της απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων, επί κάθε διαφορετικής μεταχειρίσεως που απορρέει από την καθορισθείσα από κάθε κράτος μέλος κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως.

80. Επίσης, τίθεται εύλογα το ερώτημα αν η χρήση της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς θα ανάγκαζε εν τοις πράγμασι τα κράτη μέλη να κοινοποιούν στην Επιτροπή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, τη μεγάλη πλειονότητα των εθνικών τους μέτρων στον τομέα της φορολογικής πολιτικής, και ιδίως εκείνων που υλοποιούν τον ετήσιο προϋπολογισμό τους ή εκείνων που είναι διαθέσιμα σε κάθε επιχείρηση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή.

38 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Atzeni κ.λπ. (C-346/03 και C-529/03, EU:C:2006:130, σκέψη 84)· της 8ης Μαρτίου 2016, Ελλάδα κατά Επιτροπής (C-431/14 P, EU:C:2016:145, σκέψη 68), και της 19ης Ιουλίου 2016, Kotnik κ.λπ. (C-526/14, EU:C:2016:570, σκέψη 38). Βλ., επίσης, Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2013, 2η έκδοση, αριθ. 3.26: «Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)».

39 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2002, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-351/98, EU:C:2002:530, σκέψη 75)· της 13ης Φεβρουαρίου 2003, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-409/00, EU:C:2003:92, σκέψη 94), και της 29ης Απριλίου 2004, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-91/01, EU:C:2004:244, σκέψη 44).

40 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-301/96, EU:C:2003:509, σκέψεις 66, 71, 106 και 131)· της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Atzeni κ.λπ. (C-346/03 και C-529/03, EU:C:2006:130, σκέψη 79), και της 14ης Οκτωβρίου 2010, Nuova Agricast και Cofra κατά Επιτροπής (C-67/09 P, EU:C:2010:607, σκέψη 74).

41 Όπως εξέθεσα στα σημεία 47 έως 60 των παρουσών προτάσεων, οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ κατ' αρχήν πληρούνται στον φορολογικό τομέα, οπότε ο χαρακτηρισμός φορολογικής διαφοροποιήσεως ως «κρατικής ενισχύσεως» εξαρτάται πρωτίστως από τον επιλεκτικό χαρακτήρα της. Ως εκ τούτου, η ερμηνεία της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας θα καθορίσει σε μεγάλο βαθμό την έκταση της εξουσίας να «λειάνει τις διαφορές» που παρέχεται στην Επιτροπή όσον αφορά τα εθνικά φορολογικά καθεστώτα.

42 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 97), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 38).

81. Συγκριτικά, η χρήση της κλασικής μεθόδου αναλύσεως, η οποία στηρίζεται στο κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας, παρέχει τη δυνατότητα όπως οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, και πρωτίστως η δράση της Επιτροπής, επικεντρωθούν εκ νέου στα πιο επιζήμια για τον ανταγωνισμό μέτρα στην εσωτερική αγορά, ήτοι στις ατομικές ενισχύσεις και στις τομεακές ενισχύσεις[43]. Αντιθέτως, τα διατομεακά μέτρα υπάγονται στους κανόνες αυτούς μόνο στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι είναι εμμέσως επιλεκτικά και, επομένως, επιζήμια για τον ανταγωνισμό στην εσωτερική αγορά (εξαίρεση «Γιβραλτάρ»[44]).

82. Δεύτερον, ερωτηματικά εγείρονται επίσης σχετικά με τις συνέπειες της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς *σε τυπικό επίπεδο*, ήτοι σχετικά με την ποιότητα της απαιτούμενης αναλύσεως για τον καθορισμό της υπάρξεως ενισχύσεως, και τούτο για τους τέσσερις ακόλουθους λόγους. Υπογραμμίζω ότι επίσης η θεωρία έχει προσδιορίσει τις τυπικές αυτές δυσχέρειες[45].

83. Πρώτον, εν αντιθέσει προς την κλασική μέθοδο αναλύσεως, η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς είναι τυπικά διαρθρωμένη γύρω από τρία διαδοχικά στάδια, των οποίων το ακριβές περιεχόμενο είναι ασαφές[46].

84. Δεύτερον, στο συγκεκριμένο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής δημιουργεί, κατά την άποψή μου, πολλές δυσχέρειες, οι οποίες εξηγούν σε μεγάλο βαθμό την ασυνήθιστα μεγάλη έκταση των παρουσών προτάσεων. Οι δυσχέρειες αυτές είναι ακόμη πιο αξιοσημείωτες αν ληφθεί υπόψη ότι ο επίμαχος στην υπό κρίση υπόθεση φορολογικός μηχανισμός είναι σχετικά κοινός.

85. Τρίτον, η μεθοδολογία αυτή συντελεί στο να μετατοπιστεί η συζήτηση περί επιλεκτικότητας προς τυπικά ζητήματα όπως ο καθορισμός του κρίσιμου πλαισίου αναφοράς. Έτσι, στην πρόσφατη απόφαση Andres κατά Επιτροπής[47], το Δικαστήριο έκρινε, ορθώς κατά την άποψή μου, ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο στο στάδιο του καθορισμού του κρισίμου πλαισίου αναφοράς. Ωστόσο, αντιμέτωπο με το τυπικό αυτό σφάλμα που διαπράχθηκε κατά το πρώτο στάδιο της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, το Δικαστήριο δεν είχε την ευκαιρία να αποφανθεί επί του ζητήματος ουσίας, ήτοι επί του επιλεκτικού ή μη χαρακτήρα φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο ωφελούσε έμμεσα τις προβληματικές επιχειρήσεις.

86. Τέταρτον, εύλογα τίθεται το ερώτημα αν είναι σκόπιμο να επιβάλλεται ανάλυση τέτοιας πολυπλοκότητας στα πρόσωπα που καλούνται να εξετάσουν την ύπαρξη ενισχύσεως σε εθνικό επίπεδο. Σκέπτομαι κατ' αρχάς τους εθνικούς δημοσίους υπαλλήλους που είναι επιφορτισμένοι να κοινοποιούν τα μέτρα ενισχύσεως στην Επιτροπή, εν συνεχεία τις επιχειρήσεις οι οποίες ενδέχεται να

43 Σκέπτομαι, ειδικότερα, το πρόβλημα των διοικητικών φορολογικών αποφάσεων («tax rulings») χάρη στις οποίες ορισμένες επιχειρήσεις θα μπορούσαν να επωφεληθούν φορολογικών πλεονεκτημάτων θεσπισμένων «κατά παραγγελία». Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημεία 169 έως 174.

44 Βλ. σημεία 98 έως 101 των παρουσών προτάσεων.

45 Βλ., μεταξύ άλλων, Peiffert, O., «Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État», *Revue Concurrences*, 2017, αριθ. 3, σ. 52 έως 63, σ. 53 και 54: «[Π]αρά την αύξηση των ένδικων διαφορών στον τομέα αυτόν, οι αποφάσεις του [Δικαστηρίου] και του [Γενικού Δικαστηρίου] φαίνεται ενίοτε να γεννούν περισσότερα ζητήματα από όσα επιλύουν. Από απόψεως ασφάλειας δικαίου, η νομολογιακή διευκρίνιση [της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας] είναι πάντοτε αναγκαία. [Τ]α στοιχεία που καθιστούν δυνατό τον μετά βεβαιότητας προσδιορισμό του μη επιλεκτικού μέτρου είναι λιγοστά. Η συζήτηση φαίνεται να μετατοπίζεται στον χώρο του "πλαισίου αναφοράς" βάσει του οποίου θα πρέπει να συγκρίνονται οι διαφορετικοί τρόποι μεταχειρίσεως των επιχειρήσεων […]. Γενικότερα, από τη νομολογία προκύπτει ότι προδικαστικές παραπομπές πραγματοποιούνται από εθνικά δικαστήρια τα οποία αντιμετωπίζουν σημαντικές δυσχέρειες κατά την ερμηνεία της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας, η οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή της υποχρεώσεως διατηρήσεως της ισχύουσας καταστάσεως (standstill) που υπέχουν».

46 Βλ. σημεία 121 έως 140 (πρώτο στάδιο), 141 έως 179 (δεύτερο στάδιο) και 180 έως 195 (τρίτο στάδιο) των παρουσών προτάσεων.

47 Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Η υπόθεση εκείνη αφορούσε φορολογικό καθεστώς το οποίο περιελάμβανε έναν γενικό κανόνα (τη μεταφορά των ζημιών), μια παρέκκλιση (μερική ή ολική άρνηση μεταφοράς των ζημιών σε περίπτωση σημαντικής μεταβολής της μετοχικής συνθέσεως) και μια παρέκκλιση από την παρέκκλιση (η μεταφορά των ζημιών καθίσταται εκ νέου δυνατή όταν η σημαντική μεταβολή της μετοχικής συνθέσεως έχει ως σκοπό την εξυγίανση της εταιρίας). Το Δικαστήριο έκρινε ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο επιβεβαιώνοντας την ανάλυση της Επιτροπής κατά την οποία το πλαίσιο αναφοράς συνίστατο μόνο στην παρέκκλιση, μη λαμβανομένου υπόψη του γενικού κανόνα.

κληθούν να επιστρέψουν μια παρανόμως χορηγηθείσα ενίσχυση και, τέλος, τα εθνικά δικαστήρια που είναι επιφορτισμένα με τη θεραπεία της παράνομης χορηγήσεως ενισχύσεως [48]. Επισημαίνεται ότι ακριβώς στο πλαίσιο της αποστολής αυτής το αιτούν δικαστήριο προέβη στην παρούσα προδικαστική παραπομπή προς το Δικαστήριο [49].

87. Για όλους τους προεκτεθέντες λόγους, τόσο ουσιαστικούς όσο και τυπικούς, προτείνω στο Δικαστήριο να εφαρμόσει, όχι μόνο στην υπό κρίση υπόθεση αλλά γενικότερα στον φορολογικό τομέα, την κλασική μέθοδο αναλύσεως η οποία στηρίζεται στο κριτήριο της γενικής διαθεσιμότητας.

88. Όπως θα αναδειχθεί στην ακόλουθη ενότητα, η εφαρμογή αυτής της κλασικής μεθόδου αναλύσεως οδηγεί αβίαστα στη διαπίστωση του μη επιλεκτικού χαρακτήρα της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής.

### *Γ. Επί της εφαρμογής της κλασικής μεθόδου αναλύσεως της επιλεκτικότητας και επί του χαρακτηρισμού της θεσπισθείσας στο άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής ως γενικού μέτρου*

89. Το άρθρο 107 ΣΛΕΕ απαγορεύει τις ενισχύσεις που συνεπάγονται ευνοϊκή μεταχείριση «ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής», ήτοι τις επιλεκτικές ενισχύσεις [50].

90. Κατά πάγια νομολογία, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από γενικό μέτρο το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους οικονομικούς φορείς δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [51].

91. Εν αντιθέσει προς τη μέθοδο του πλαισίου αναφοράς, την οποία θα εξετάσω στην επόμενη ενότητα, η κλασική μέθοδος αναλύσεως στηρίζεται όχι στην αντίληψη περί δυσμενούς διακρίσεως [52] αλλά σε εκείνη περί *γενικής διαθεσιμότητας*. Κατά την προσέγγιση αυτή, επιλεκτικό είναι κάθε μέτρο το οποίο παρέχει πλεονέκτημα διαθέσιμο μόνο σε «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», κατά τη διατύπωση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η οποία δεν παραπέμπει στην έννοια της «δυσμενούς διακρίσεως».

92. Κατ' εφαρμογήν της προσεγγίσεως αυτής, ως «επιλεκτικά» πρέπει να χαρακτηρίζονται μόνο τα πλεονεκτήματα τα οποία ευνοούν είτε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις ή κατηγορίες επιχειρήσεων είτε έναν ή περισσότερους τομείς δραστηριοτήτων [53].

93. Επομένως, η έννοια του «γενικού μέτρου» πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στα πλεονεκτήματα που παρέχονται στο σύνολο των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως του τομέα δραστηριότητάς τους, ήτοι στα διατομεακά πλεονεκτήματα. Τέτοια πλεονεκτήματα πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρούνται ως γενικά μέτρα, δεδομένου ότι, προς τούτο, πρέπει να είναι διαθέσιμα στο σύνολο των επιχειρήσεων που βρίσκονται στην ημεδαπή [54].

48 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 28)· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, σκέψη 31), και της 18ης Μαΐου 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, σκέψη 42).

49 Βλ. σημεία 33 και 34 των παρουσών προτάσεων.

50 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 32), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 41).

51 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39)· της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 27), και της 28ης Ιουνίου 2018, Lowell Financial Services κατά Επιτροπής (C-219/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:508, σκέψη 87).

52 Βλ. σημείο 63 των παρουσών προτάσεων και παρατιθέμενες στην υποσημείωση παραπομπές.

53 Βλ., ως παραδείγματα τομεακών ενισχύσεων, αποφάσεις της 19ης Μαΐου 1999, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-6/97, EU:C:1999:251, σκέψη 17)· της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-66/02, EU:C:2005:768, σκέψεις 96 έως 98), και Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψεις 45 έως 49), και της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψεις 50 έως 53).

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

94. Τούτου λεχθέντος, η έννοια του «γενικού μέτρου» δεν επιτάσσει να *επωφελούνται όντως* του επίμαχου διατομεακού πλεονεκτήματος όλες οι επιχειρήσεις (κριτήριο πραγματικής διαθέσεως), αλλά μόνο να *μπορούν να επωφεληθούν αυτού* όλες οι επιχειρήσεις (κριτήριο διαθεσιμότητας)[55]. Αυτή είναι η έννοια της πάγιας νομολογίας κατά την οποία το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ενός μέτρου μπορούν να επωφεληθούν από το ως άνω μέτρο δεν μπορεί αφ' εαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα[56]. Τουναντίον, μπορούν να χαρακτηριστούν ως «επιλεκτικά» τα πλεονεκτήματα από τα οποία αποκλείονται με μη αναστρέψιμο τρόπο ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι οικονομικοί τομείς.

95. Η νομολογία του Δικαστηρίου περιέχει διάφορα παραδείγματα γενικών ή δυνητικά γενικών μέτρων. Έτσι, φορολογικό μέτρο το οποίο παρέχει στους φορολογουμένους τη δυνατότητα εκπτώσεως του κέρδους από την πώληση ορισμένων οικονομικών αγαθών υπό την προϋπόθεση ότι αποκτούν άλλα οικονομικά αγαθά πρέπει να χαρακτηριστεί ως «γενικό μέτρο»[57]. Ομοίως, το γεγονός ότι αυξημένη μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως αφορά μόνο τις επιχειρήσεις που απασχολούν χειρώνακτες εργαζομένους ή εργαζομένους των οποίων ο χρόνος εργασίας υπερβαίνει ορισμένο αριθμό ωρών δεν αρκεί για να συναχθεί η ύπαρξη ενισχύσεως[58].

96. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι πρέπει να χαρακτηριστεί ως «γενικό μέτρο» εθνική διάταξη η οποία προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ότι φορολογικές δίκες περατώνονται με την καταβολή ποσού ίσου με το 5 % της αξίας του αντικειμένου της διαφοράς[59], η ακόμη εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η πράξη που διακόπτει την προθεσμία παραγραφής στο πλαίσιο ποινικής διώξεως όσον αφορά βαρείες απάτες σχετικές με τον ΦΠΑ επιμηκύνει την προθεσμία παραγραφής μόνο κατά το ένα τέταρτο της αρχικής της διάρκειας[60].

97. Εξάλλου, στην απόφαση Netherlands Maritime Technology Association κατά Επιτροπής[61], το Δικαστήριο επιβεβαίωσε το κύρος αποφάσεως της Επιτροπής[62] η οποία χαρακτήριζε ως «γενικό μέτρο» την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος έχοντος εφαρμογή μόνο για τα στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως.

98. Τούτου λεχθέντος, διατομεακό πλεονέκτημα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «γενικό μέτρο» αν διαπιστώνεται ότι είναι *έμμεσα επιλεκτικό*, ήτοι όταν, παρά τον φαινομενικά γενικό χαρακτήρα του, ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι οικονομικοί τομείς αποκλείονται, στην πραγματικότητα, με μη αναστρέψιμο τρόπο από το ευεργέτημά του.

55 Ερμηνεία βασισμένη στο κριτήριο της πραγματικής διαθέσεως θα οδηγούσε στον χαρακτηρισμό ως «επιλεκτικού» κάθε μέτρου που συνιστά φορολογικό κίνητρο, δεδομένου ότι, εξ ορισμού, ένα τέτοιο μέτρο όντως δεν ευνοεί το σύνολο των επιχειρήσεων, αλλά σκοπεί να επηρεάσει τη συμπεριφορά τους παρέχοντας φορολογικό πλεονέκτημα σε εκείνες που επιδεικνύουν την επιθυμητή συμπεριφορά. Μια τέτοια ερμηνεία δύσκολα θα μπορούσε να συνάδει με την αρχή της αυτονομίας των κρατών μελών στον φορολογικό τομέα (βλ. σημείο 78 των παρουσών προτάσεων).

56 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42)· 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 59), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 94).

57 Βλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 22). Το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη μέτρο ήταν όμως επιλεκτικό καθόσον προέβλεπε αυξημένη έκπτωση σε περίπτωση αποκτήσεως νέων συμμετοχών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες που είχαν την έδρα και την κεντρική τους διοίκηση σε κάποιο από τα νέα ομόσπονδα κράτη ή στο Βερολίνο και απασχολούσαν με σύμβαση εργασίας το πολύ 250 μισθωτούς (βλ. σκέψη 23 της ίδιας αποφάσεως).

58 Βλ. απόφαση της 17ης Ιουνίου 1999, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-75/97, EU:C:1999:311, σκέψη 28). Το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη μέτρο ήταν όμως επιλεκτικό, καθόσον ρητώς ευνοούσε ορισμένους τομείς δραστηριότητας (βλ. σκέψεις 29 έως 31 της ίδιας αποφάσεως).

59 Βλ. απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψεις 39 έως 44).

60 Βλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 62).

61 Απόφαση της 14ης Απριλίου 2016 (C-100/15 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:254).

62 Απόφαση C(2012) 8252 τελικό της Επιτροπής, της 20ής Νοεμβρίου 2012, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.34736 (2012/N) – Ισπανία – Πρόωρη απόσβεση αγαθών που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση.

99. Έτσι, στην απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου [63], το Δικαστήριο έκρινε ότι φορολογικά πλεονεκτήματα, κατά τα φαινόμενα γενικού χαρακτήρα, τα οποία στην πραγματικότητα ευνοούσαν μόνο τις εξωχώριες εταιρίες ήσαν εμμέσως επιλεκτικά. Ομοίως, στην απόφαση GEMO, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι είναι εμμέσως επιλεκτικό ένα μέτρο το οποίο προβλέπει τη δωρεάν συλλογή και απόρριψη σορών ζώων και αποβλήτων σφαγείων καθόσον από ένα τέτοιο μέτρο επωφελούνται κατ' ουσίαν οι κτηνοτρόφοι και τα σφαγεία, και τούτο παρά το γεγονός ότι το μέτρο αυτό μπορεί περιστασιακά να ευνοεί άλλα πρόσωπα [64].

100. Ακριβώς λόγω των επιζήμιων συνεπειών τους για τον ανταγωνισμό στην εσωτερική αγορά τέτοια ευθέως ή εμμέσως επιλεκτικά πλεονεκτήματα πρέπει να υπόκεινται στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Αντιστρόφως, τα πλεονεκτήματα που είναι διαθέσιμα σε όλες τις επιχειρήσεις δεν έχουν τέτοιες συνέπειες που περιορίζουν τον ανταγωνισμό και, επομένως, δεν υπόκεινται στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

101. Συνεπώς, κατά την πάγια αυτή νομολογία, πρέπει να εξακριβωθεί αν η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή παρέχει, *άμεσα ή έμμεσα*, πλεονέκτημα από το οποίο αποκλείονται με μη αναστρέψιμο τρόπο ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι οικονομικοί τομείς.

102. Κατά την άποψή μου, δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι η απαλλαγή αυτή συνιστά γενικό μέτρο, κατά την ως άνω προσδιορισθείσα έννοια, ήτοι μέτρο από το οποίο μπορούν να επωφεληθούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως του τομέα δραστηριότητάς τους.

103. Συγκεκριμένα, όπως εξήγησε η Γερμανική Κυβέρνηση, το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος δεν αφορά μόνο, πρώτον, επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε ορισμένο τομέα ούτε ορισμένα είδη παραγωγής, αλλά εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως του αντικειμένου της δραστηριότητάς τους. Δεύτερον, το άρθρο 6a του GrEStG δεν επιβάλλει καμία προϋπόθεση σχετικά με τη νομική μορφή, το μέγεθος της επιχειρήσεως ή τον τόπο έδρας της επιχειρήσεως. Τρίτον, οι πράξεις μετατροπής που αφορά η διάταξη αυτή διενεργούνται σε όλους τους κλάδους δραστηριότητας.

104. Η επιχειρηματολογία αυτή ενισχύεται από τη βούληση του Γερμανού νομοθέτη κατά τη θέσπιση του άρθρου 6a του GrEStG, όπως την προσδιόρισε η A-Brauerei, ήτοι τη βούληση διευκολύνσεως των αναδιαρθρώσεων επιχειρήσεων προκειμένου να εξαλειφθούν ορισμένα εμπόδια για την οικονομική ανάπτυξη [65]. Έτσι, η βούληση του Γερμανού νομοθέτη ήταν να ευνοηθεί η ανάπτυξη της γερμανικής οικονομίας *εν γένει*, και όχι εκείνη συγκεκριμένου τομέα. Κατά την άποψή μου, οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε τέτοια μέτρα.

105. Προσθέτω ότι κάθε επιχείρηση δύναται, στο πλαίσιο της οικονομικής στρατηγικής της, να διαρθρώνει τις δραστηριότητές της σε όμιλο εταιριών και να προβαίνει, ενδεχομένως, σε μια από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 6a του GrEStG πράξεις μετατροπής.

63 Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011 (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 103 έως 108).

64 Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, σκέψεις 35 έως 39).

65 Νομοσχέδιο περί επιταχύνσεως της οικονομικής αναπτύξεως («Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums»), Deutscher Bundestag, έγγραφο 17/15, σ. 21. Παράρτημα 10 των γραπτών παρατηρήσεων της A-Brauerei.

106. Ουδείς λόγος επιβάλλει διαφορετική μεταχείριση της περιπτώσεως αυτής από εκείνην του προαναφερθέντος φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται μόνο για τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία αποκτώνται στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως. Ομοίως, κάθε επιχείρηση μπορούσε να διαρθρώσει την απόκτηση στοιχείων ενεργητικού συνάπτοντας σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως. Συναφώς, εκτιμώ ότι οι λόγοι που οδήγησαν την Επιτροπή να αποκλείσει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του πλεονεκτήματος αυτού μπορούν να μεταφερθούν στο σύνολό τους στην επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση απαλλαγή [66].

107. Με άλλα λόγια, τόσο οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως όσο και οι όμιλοι εταιριών είναι νομικές πράξεις διαθέσιμες σε κάθε επιχείρηση και σε κάθε οικονομική δραστηριότητα, οπότε φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με τη χρήση τους συνιστά γενικό μέτρο.

108. Επισημαίνεται επίσης ότι, όπως ορθώς υποστήριξε η Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 6a του GrEStG δεν διακρίνει μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων εγκαταστημένων σε άλλα κράτη μέλη. Επιπλέον, κατά τη διάταξη αυτή, η απαλλαγή έχει εφαρμογή επίσης στις «αντίστοιχες μετατροπές» που προβλέπονται στο δίκαιο κράτους μέλους.

109. Κατά συνέπεια, εφόσον είναι διαθέσιμη σε κάθε επιχείριση παρούσα στην εθνική επικράτεια, και μάλιστα σε κάθε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση που κατέχει ακίνητο στην εθνική επικράτεια, η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή συνιστά γενικό μέτρο το οποίο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

110. Κατ' εφαρμογήν της νομολογίας που υπομνήσθηκε στο σημείο 94 των παρουσών προτάσεων, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «γενικού μέτρου» δεν μπορεί να αποκλειστεί με το σκεπτικό ότι όλες οι επιχειρήσεις *όντως* δεν απολαύουν της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής, είτε επειδή δεν διάρθρωσαν τη δραστηριότητά τους σε όμιλο εταιριών είτε επειδή δεν προέβησαν σε μια από τις προβλεπόμενες στην ως άνω διάταξη πράξεις μετατροπής.

111. Όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, κάθε φορολογικό πλεονέκτημα εξαρτάται από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων, πράγμα που κατ' ανάγκην αποκλείει ορισμένους φορολογουμένους από το ευεργέτημά του. Απλώς και μόνον η ύπαρξη μιας ή περισσότερων προϋποθέσεων παροχής του δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί το φορολογικό πλεονέκτημα ως «επιλεκτικό», επειδή άλλως το σύνολο της φορολογίας των κρατών μελών θα υπαγόταν στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

112. Με άλλα λόγια, φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο συνδέεται με συμπεριφορά την οποία μπορεί να επιδείξει κάθε επιχείρηση συνιστά γενικό μέτρο [67].

113. Τέλος, προς άρση κάθε αμφισημίας, διευκρινίζεται ότι η προτιμώμενη από εμέ κλασική μέθοδος αναλύσεως που εφαρμόζεται στην παρούσα ενότητα πρέπει να διακρίνεται από εκείνη που εφαρμόστηκε από το Γενικό Δικαστήριο και δεν επικυρώθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. [68]. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο είχε ερμηνεύσει την προϋπόθεση της επιλεκτικότητας ως επιβάλλουσα, εκ μέρους της Επιτροπής, τον προσδιορισμό ειδικής κατηγορίας επιχειρήσεων ευνοούμενων από το επίμαχο φορολογικό μέτρο. Όπως ορθώς έκρινε το Δικαστήριο, μια τέτοια τυπολατρική ερμηνεία της έννοιας της «επιλεκτικότητας» πρέπει να

66 Βλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, Netherlands Maritime Technology Association κατά Επιτροπής (C-100/15 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:254, σκέψη 23): «Η Επιτροπή επισήμανε, καταρχάς, ότι το μέτρο αυτό εφαρμοζόταν σε όλες τις υποκείμενες στον φόρο εισοδήματος εταιρίες στην Ισπανία, χωρίς διάκριση ανάλογα με τον τομέα δραστηριότητας, τον τόπο εγκαταστάσεως, το μέγεθος ή το νομικό καθεστώς τους. Το γεγονός ότι το εν λόγω μέτρο εφαρμοζόταν μόνο στα στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν δημιουργεί επιλεκτικό πλεονέκτημα, καθόσον κάθε είδους στοιχείο ενεργητικού μπορεί να χρηματοδοτηθεί με συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως τις οποίες μπορούν να χρησιμοποιήσουν εταιρίες από όλους τους τομείς δραστηριότητας και κάθε μεγέθους. Η Επιτροπή επισήμανε επίσης ότι, κατά τις ισπανικές αρχές, το κοινοποιηθέν μέτρο εφαρμοζόταν τόσο σε στοιχεία ενεργητικού κατασκευασμένα στην Ισπανία όσο και σε στοιχεία ενεργητικού κατασκευασμένα σε άλλα κράτη μέλη». Βλ. επίσης απόφαση C(2012) 8252 τελικό, σημεία 26 έως 36.

67 Βλ. σημείο 71 των παρουσών προτάσεων και παρατιθέμενες στην υποσημείωση παραπομπές.

68 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

απορριφθεί[69]. Επιπλέον, όπως ορθώς επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας M. Wathelet με τις προτάσεις του στην υπόθεση εκείνη, το επίμαχο μέτρο ευνοούσε τις επιχειρήσεις που προέβαιναν σε διασυνοριακές πράξεις[70]. Πάντως, τούτο δεν συμβαίνει με το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση μέτρο[71].

114. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα την απάντηση ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή συνιστά γενικό μέτρο και, επομένως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

115. Η εφαρμογή της προσεγγίσεως αυτής ενδείκνυται ακόμη περισσότερο δεδομένου ότι αυστηρή ερμηνεία της αποφάσεως Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ.[72] θα μπορούσε να υποδηλώσει ότι η έννοια του «γενικού μέτρου» κατέστη εν τοις πράγμασι κενή περιεχομένου, όπως η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Παρά ταύτα, διευκρινίζω ότι φρονώ ότι η εμβέλεια της αποφάσεως εκείνης περιορίζεται, εν προκειμένω, στη διαπίστωση της προαναφερθείσας πλάνης περί το δίκαιο.

116. Επικουρικώς, θα εφαρμόσω, στην επόμενη ενότητα, τη μέθοδο του πλαισίου αναφοράς.

### *Δ. Επί της εφαρμογής της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς στην κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή*

117. Για να εκτιμήσει την επιλεκτικότητα, ειδικά στον φορολογικό τομέα, το Δικαστήριο χρησιμοποίησε, σε ορισμένες υποθέσεις, μέθοδο σε τρία στάδια βασισμένη στον καθορισμό «πλαισίου αναφοράς».

118. Κατά τη μέθοδο αυτή, πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να καθοριστεί το πλαίσιο αναφοράς, ήτοι το κοινό ή σύνηθες φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Σε δεύτερο στάδιο, πρέπει να εκτιμηθεί αν το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το καθεστώς αυτό θεσπίζοντας διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρηματιών που με γνώμονα τον επιδιωκόμενο από το εν λόγω καθεστώς σκοπό βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Σε τρίτο στάδιο, πρέπει επίσης να εξακριβωθεί αν η επίμαχη διαφοροποίηση δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του προηγουμένως προσδιορισθέντος φορολογικού καθεστώτος[73].

119. Όπως θα υπογραμμίσω κατά την ανάλυσή μου, κάθε ένα από τα στάδια της εν λόγω μεθόδου αναλύσεως συνεπάγεται δυσχέρειες εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση. Συναφώς, προβληματίζομαι όσον αφορά τη σκοπιμότητα να απαιτείται μια τόσο περίπλοκη ανάλυση για κάθε μία από τις φορολογικές διαφοροποιήσεις που θεσπίζουν τα κράτη μέλη.

120. Τούτου λεχθέντος, παρά τις εν λόγω δυσχέρειες εφαρμογής, εκτιμώ ότι μπορεί να συναχθεί από κάθε ένα από τα τρία στάδια της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή δεν είναι επιλεκτική.

69 Βλ. 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 71 και 94).

70 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:624, σημεία 135 έως 139).

71 Βλ. σημείο 108 των παρουσών προτάσεων.

72 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 49 και 64) · της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 41), και Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 57 έως 60), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 86 και 87). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, σημείο 96).

*1. Επί του καθορισμού του κρισίμου πλαισίου αναφοράς*

121. Η πρώτη επίσημη μνεία, στη νομολογία του Δικαστηρίου, της ανάγκης καθορισμού πλαισίου αναφοράς ανατρέχει στην απόφαση Πορτογαλία κατά Επιτροπής[74], σε χωρίο στο οποίο το Δικαστήριο εξέτασε τη *γεωγραφική* επιλεκτικότητα του επίμαχου πλεονεκτήματος. Κατά την άποψή μου, η προσέγγιση αυτή πρέπει να εγκριθεί ανεπιφύλακτα στο πλαίσιο αυτό. Συγκεκριμένα, η εξέταση της γεωγραφικής επιλεκτικότητας απαιτεί να καθοριστεί, προηγουμένως, αν το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς τοποθετείται στο επίπεδο του κράτους ή στο επίπεδο της ενδιαφερόμενης ενδοκρατικής οντότητας[75].

122. Μόνο αργότερα, αρχής γενομένης από την απόφαση Paint Graphos κ.λπ.[76], η οποία εκδόθηκε το 2011, «εισήγαγε» το Δικαστήριο το στάδιο αυτό στο πλαίσιο της εκτιμήσεως της *ουσιαστικής* επιλεκτικότητας.

123. Πάντως, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, ο καθορισμός του κρισίμου πλαισίου αναφοράς συνεπάγεται δυσχέρειες, τις οποίες ανέδειξαν, μεταξύ άλλων, διάφοροι γενικοί εισαγγελείς. Στην υπόθεση Andres κατά Επιτροπής[77], ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl επισήμανε ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς συνιστά σημαντική πηγή ανασφάλειας δικαίου, ιδίως στον φορολογικό τομέα. Στις υποθέσεις ANGED[78], η γενική εισαγγελέας J. Kokott επισήμανε, αφενός, ότι η εξέταση της επιλεκτικότητας συνεπάγεται σοβαρές δυσχέρειες στα φορολογικά καθεστώτα των κρατών μελών και, αφετέρου, ότι ο καθορισμός πλαισίου αναφοράς δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας.

124. Επίσης η θεωρία απηχεί τις δυσχέρειες αυτές[79].

125. Οι δυσχέρειες που συνδέονται με τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς αντικατοπτρίζονται επίσης στη νομολογία του Δικαστηρίου. Μεταξύ άλλων, οδήγησαν στην αναίρεση των αποφάσεων του Γενικού Δικαστηρίου στις υποθέσεις Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., καθώς και Andres κατά Επιτροπής[80].

74 Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψεις 56 και 57).

75 Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, UGT-Rioja κ.λπ. (C-428/06 έως C-434/06, EU:C:2008:488, σκέψεις 47, 75 και 143).

76 Βλ., ιδίως, σκέψη 49 της αποφάσεως της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550), όπου το Δικαστήριο παραπέμπει, «υπό την έννοια αυτή», στη σκέψη 56 της αποφάσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511). Βλ., εν συνεχεία, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19)· της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψεις 35 έως 45)· της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 55), καθώς και τις παρατιθέμενες στην υποσημείωση 80 αποφάσεις.

77 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Κατ' αρχάς, στο σημείο 98 των προτάσεων αυτών, ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl επισημαίνει ότι η συγκεκριμένη υπόθεση αναδεικνύει τις δυσχέρειες που συνδέονται με τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς. Εν συνεχεία, στο σημείο 101 των ίδιων προτάσεων, ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl επισημαίνει ότι, «[σ]ε 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"». Τέλος, το σημείο 105 των εν λόγω προτάσεων έχει ως εξής: «[…] 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. Η απάντηση της Επιτροπής φαίνεται να επιβεβαιώνει ότι, *στην πραγματικότητα*, ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς σε μια συγκεκριμένη περίπτωση *δεν στηρίζεται σε σύνολο αντικειμενικών κριτηρίων*» (η υπογράμμιση δική μου).

78 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2017:854, σημεία 76 και 88).

79 Βλ., μεταξύ άλλων, Peiffert, O., όπ.π., σ. 60: «Μολονότι αντιλαμβανόμαστε ότι τα δικαστήρια της Ένωσης δεν θεωρούν ότι […] δεσμεύονται από τα στοιχεία που προβάλλουν τα κράτη μέλη, παρά ταύτα ο καθορισμός αυτού του πλαισίου αναφοράς συνεπάγεται σημαντικές δυσχέρειες. Άλλωστε, δεν υφίσταται σαφής μέθοδος στον τομέα αυτόν».

80 Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Όσον αφορά την τελευταία υπόθεση, βλ., επίσης, αποφάσεις της ίδιας ημέρας στις υποθέσεις Γερμανία κατά Επιτροπής (C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506)· Γερμανία κατά Επιτροπής (C-209/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:507), και Lowell Financial Services κατά Επιτροπής (C-219/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:508).

126. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, τις δυσχέρειες αυτές αναδεικνύει η ποικιλία των προσεγγίσεων που προτάθηκαν στο Δικαστήριο για τον καθορισμό του κρισίμου πλαισίου αναφοράς.

127. Πριν εξετάσω τις προσεγγίσεις αυτές, πρέπει να υπογραμμίσω ότι το γεγονός ότι το άρθρο 6a του GrEStG συνιστά παρέκκλιση από το άρθρο 1 του GrEStG δεν αρκεί για να αποκλειστεί το άρθρο 6a του GrEStG από το πλαίσιο αναφοράς. Με άλλα λόγια, δεν αρκεί να διαπιστωθεί ότι το άρθρο 6a του GrEStG συνιστά *τυπικά* παρέκκλιση από το άρθρο 1 του GrEStG για να συναχθεί ότι το άρθρο 1 του GrEStG συνιστά το πλαίσιο αναφοράς και το άρθρο 6a του GrEStG συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αυτό.

128. Συναφώς, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην πρόσφατη απόφαση Andres κατά Επιτροπής[81], ότι η χρήση συγκεκριμένης νομοθετικής τεχνικής δεν αρκεί για τον καθορισμό του κρισίμου πλαισίου αναφοράς για την ανάλυση της προϋποθέσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, επειδή άλλως ο τύπος των κρατικών παρεμβάσεων θα υπερίσχυε αποφασιστικά των αποτελεσμάτων τους, και, επομένως, ότι η χρησιμοποιηθείσα νομοθετική τεχνική δεν μπορεί να αποτελέσει στοιχείο αποφασιστικής σημασίας για τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς. Υπογραμμίζω ότι αυτή η βούληση απορρίψεως της τυπολατρίας κατά την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων συνάδει με αυτό τούτο το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο απαγορεύει τις ενισχύσεις που χορηγούνται «υπό οποιαδήποτε μορφή».

129. Στο ίδιο πνεύμα, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν διακρίνει ανάλογα με τις αιτίες ή τους σκοπούς των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει με γνώμονα τα αποτελέσματά τους[82].

130. Με άλλα λόγια, το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να καθορίζεται αποκλειστικά βάσει των αποτελεσμάτων των επίμαχων μέτρων. Πάντως, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης διαπιστώνεται ότι τα αποτελέσματα των άρθρων 1 και 6a του GrEStG ερμηνεύθηκαν με διαφορετικό τρόπο από αυτούς που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο.

131. Κατά την A-Brauerei, σκοπός του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων είναι η φορολόγηση της αποκτήσεως του ελέγχου ακινήτου το οποίο βρίσκεται στη γερμανική επικράτεια. Κατά την προσέγγιση αυτή, την οποία θα χαρακτήριζα ως «οικονομική», το πλαίσιο αναφοράς συνίσταται, από κοινού, από τα άρθρα 1 και 6a του GrEStG. Συγκεκριμένα, το άρθρο 6a του GrEStG εντάσσεται ευθέως στο πλαίσιο αναφοράς απαλλάσσοντας από τον φόρο τις πράξεις μετατροπής που δεν επιφέρουν μεταβολή στον έλεγχο του ακινήτου, το οποίο παραμένει στην κατοχή της ίδιας ελέγχουσας επιχειρήσεως. Κατά συνέπεια, προβάλλεται ότι το άρθρο 6a του GrEStG δεν συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς και, επομένως, δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

132. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί επίσης ότι το πλαίσιο αναφοράς συνίσταται, από κοινού, από τα άρθρα 1 και 6a του GrEStG. Εντούτοις, εν αντιθέσει προς την A-Brauerei, η κυβέρνηση αυτή πρότεινε προσέγγιση βασισμένη στην έννοια της «φοροδοτικής ικανότητας». Κατά την προσέγγιση αυτή, ο σκοπός του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων είναι η φορολόγηση της αντικειμενικής οικονομικής ικανότητας του αγοραστή ή του πωλητή του ακινήτου η οποία εκδηλώνεται κατά μια μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου.

81 Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 92 και 104).

82 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 36)· της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψη 40), και της 26ης Οκτωβρίου 2016, Orange κατά Επιτροπής (C-211/15 P, EU:C:2016:798, σκέψη 38).

133. Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, το πλαίσιο αναφοράς στηρίζεται μόνο στο άρθρο 1 του GrEStG, το οποίο, κατ' αυτήν, ορίζει τις πράξεις ανταλλαγής που γεννούν τη φορολογική υποχρέωση για όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που από νομικής ή οικονομικής απόψεως αποκτούν ακίνητο στη Γερμανία. Συναφώς, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι το επίμαχο πλαίσιο αναφοράς είναι αμιγώς φορολογικού χαρακτήρα και σκοπεί στη φορολόγηση όλων των πράξεων ανταλλαγής που από νομικής ή οικονομικής απόψεως οδηγούν στη μεταβίβαση κυριότητας.

134. Ομολογώ ότι είναι πάρα πολύ δύσκολο να αμφισβητηθεί η επιρροή κάθε ενός εκ των τριών αυτών σκοπών. Όπως συμβαίνει με τις περισσότερες φορολογικές διατάξεις, εκτιμώ ότι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων επιδιώκει ταυτόχρονα περισσότερους σκοπούς οι οποίοι μπορούν να προσδιοριστούν βάσει των συνεπειών του, και ιδίως εκείνους που ανέφεραν η A-Brauerei, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Κατά την άποψή μου, η προτίμηση για έναν εκ των σκοπών αυτών εις βάρος των άλλων, για τον καθορισμό «τού» κρίσιμου πλαισίου αναφοράς για την εξέταση της προϋποθέσεως της επιλεκτικότητας, ενέχει μη αμελητέο κίνδυνο αυθαιρεσίας.

135. Ειδικότερα, η προσέγγιση της Επιτροπής, κατά την οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνον ο φορολογικός σκοπός του καθεστώτος αυτού, ήτοι η είσπραξη φορολογικών εσόδων, πρέπει οπωσδήποτε να απορριφθεί καθόσον θα αφαιρούσε κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα από τα δύο πρώτα στάδια της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς[83].

136. Αυτός ο συνδεδεμένος με τον καθορισμό του κρισίμου πλαισίου αναφοράς κίνδυνος αυθαιρεσίας συνιστά σημαντική πηγή ανασφάλειας δικαίου, ιδίως για τους εθνικούς δημοσίους υπαλλήλους, τις επιχειρήσεις και τα εθνικά δικαστήρια που καλούνται να εκτιμήσουν την ύπαρξη ενισχύσεως σε εθνικό επίπεδο[84]. Υπογραμμίζω ότι αυτή η ανασφάλεια δικαίου νομίζω ότι είναι συμφυής με την ανάγκη καθορισμού του πλαισίου αναφοράς βάσει των σκοπών που επιδιώκει ο επίμαχος φόρος.

137. Κατά την άποψή μου, αυτή η ανασφάλεια δικαίου δύσκολα μπορεί να συνάδει με την πάγια νομολογία κατά την οποία η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» έχει νομικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων[85]. Εξάλλου, υπενθυμίζω ότι ουδόλως δικαιολογείται να διαθέτει η Επιτροπή ευρεία εξουσία εκτιμήσεως όσον αφορά τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ[86]. Πάντως, θα υπάρχει κίνδυνος η ανασφάλεια δικαίου που συνοδεύει τον καθορισμό του κρισίμου πλαισίου αναφοράς να παράσχει, εν τοις πράγμασι, τέτοια εξουσία στην Επιτροπή.

138. Αυτή η ανασφάλεια δικαίου είναι ακόμη περισσότερο κατακριτέα δεδομένου ότι η επιλογή του πλαισίου αναφοράς μπορεί να έχει καθοριστική σημασία για την εξέταση της επιλεκτικότητας και, επομένως, για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως»[87]. Έτσι, στην υπό κρίση υπόθεση, τα προτεινόμενα από την A-Brauerei και τη Γερμανική Κυβέρνηση πλαίσια αναφοράς αποκλείουν την επιλεκτικότητα της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής, και τούτο εν αντιθέσει προς το προτεινόμενο από την Επιτροπή πλαίσιο αναφοράς.

83 Βλ. σημεία 145 και 146 των παρουσών προτάσεων.

84 Βλ. σημείο 86 των παρουσών προτάσεων.

85 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2000, Γαλλία κατά Ladbroke Racing και Επιτροπής (C-83/98 P, EU:C:2000:248, σκέψη 25)· 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 132)· της 21ης Ιουνίου 2012, BNP Paribas και BNL κατά Επιτροπής (C-452/10 P, EU:C:2012:366, σκέψη 100), και της 30ής Νοεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Γαλλίας και Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, σκέψη 87).

86 Βλ. αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 112), και 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 132).

87 Στα σημεία 47 έως 60 των παρουσών προτάσεων, εξέθεσα τους λόγους για τους οποίους οι διαφοροποιήσεις στον φορολογικό τομέα πληρούν, κατ' αρχήν, τις λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

139. Τούτου λεχθέντος, προτιμώ παρά ταύτα την προτεινόμενη από την A-Brauerei προσέγγιση, η οποία φρονώ ότι ενισχύεται από τις εξηγήσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, η θεσπισθείσα στο άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή συνιστά διόρθωση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 1 του GrEStG, το οποίο είχε οριστεί με υπερβολικά ευρύ τρόπο, εξαιρώντας τις μετατροπές εντός ομίλων εταιριών λόγω της ελλείψεως αντικτύπου τους στην οικονομική κυριότητα των οικείων ακινήτων [88]. Κατά συνέπεια, το άρθρο 6a του GrEStG εντάσσεται στο πλαίσιο αναφοράς και δεν μπορεί να θεωρηθεί επιλεκτικό κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

140. Επικουρικώς, για την περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς συνίσταται μόνο από το άρθρο 1 του GrEStG, σύμφωνα με την προτεινόμενη από την Επιτροπή προσέγγιση, θα εξετάσω στην επόμενη ενότητα αν οι καταστάσεις που εμπίπτουν στο άρθρο 6a του GrEStG είναι συγκρίσιμες με εκείνες που δεν εμπίπτουν σε αυτό.

*2. Επί της μη συγκρισιμότητας των καταστάσεων που εμπίπτουν και αυτών που δεν εμπίπτουν στην κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή*

141. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δεύτερο στάδιο της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς συνίσταται στην εξέταση του αν το επίμαχο φορολογικό μέτρο θεσπίζει διαφοροποιήσεις μεταξύ των επιχειρηματιών που, *με γνώμονα τον επιδιωκόμενο από το πλαίσιο αναφοράς σκοπό*, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση [89].

142. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο δεν κλήθηκε να εξετάσει την πτυχή αυτή στην υπόθεση Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. [90], δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε ακυρώσει την απόφαση της Επιτροπής χωρίς να εξετάσει τα επιχειρήματα που αφορούσαν τη μη συγκρισιμότητα των φορολογουμένων που ενέπιπταν στην επίμαχη απαλλαγή και εκείνων που δεν ενέπιπταν σε αυτήν.

143. Η εκτίμηση της συγκρισιμότητας, εντός του δευτέρου σταδίου της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, εγείρει διάφορα λεπτά ζητήματα.

144. Πρώτον, εφόσον επιβάλλει τον προσδιορισμό του επιδιωκόμενου από το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς «σκοπού», το δεύτερο αυτό στάδιο ενέχει κίνδυνο ανασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στο σημείο 134 των παρουσών προτάσεων, ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων επιδιώκει ταυτόχρονα περισσότερους σκοπούς, όπως οι περισσότερες φορολογικές διατάξεις. Επισημαίνω, εκ νέου, ότι, κατά την άποψή μου, η προτίμηση ενός εκ των σκοπών αυτών εις βάρος των άλλων για την εξέταση της συγκρισιμότητας ενέχει κίνδυνο αυθαιρεσίας.

145. Ενδεικτικά, η προτεινόμενη από την Επιτροπή προσέγγιση καταλήγει στην προτίμηση του φορολογικού σκοπού του καθεστώτος αυτού, ήτοι στην είσπραξη φορολογικών εσόδων, με γνώμονα τον οποίο όλοι οι υποκείμενοι στον συγκεκριμένο φόρο φορολογούμενοι βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Κατά την άποψή μου, επιβάλλεται να αποκλειστεί μια τέτοια προσέγγιση, καθόσον θα αφαιρέσει κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα από τα δύο πρώτα στάδια της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς, ενώ γίνεται δεκτό ότι η εμβέλεια του τρίτου σταδίου είναι περιορισμένη.

88 Έτσι, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οποία αφορά την απορρόφηση θυγατρικής (T-GmbH) από τη μητρική εταιρία (A-Brauerei), η οικονομική κυριότητα των ακινήτων της T-GmbH μπορούσε να παρασχεθεί στην A-Brauerei πριν από την πράξη συγχωνεύσεως διά απορροφήσεως, λόγω της κατοχής από την A-Brauerei του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου της T-GmbH.

89 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57)· της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Comunidad Autónoma de Galicia και Retegal κατά Επιτροπής (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, σκέψεις 58 και 61), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 38 και 40).

90 Βλ. 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 92 έως 94 και 123).

146. Συγκεκριμένα, και κατ' αρχάς, αν το πλαίσιο αναφοράς οριστεί ως ο φόρος, κάθε φορολογικό πλεονέκτημα παρεχόμενο σε ορισμένους φορολογουμένους συνιστά κατ' ανάγκην παρέκκλιση από το πλαίσιο αυτό (πρώτο στάδιο). Εν συνεχεία, όλοι οι φορολογούμενοι μπορούν, ως υποκείμενοι στον εν λόγω φόρο, να θεωρηθούν ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με γνώμονα τον σκοπό που συνίσταται στην είσπραξη φορολογικών εσόδων (δεύτερο στάδιο). Τέλος, μόνον οι συμφυείς με το πλαίσιο αναφοράς μηχανισμοί γίνονται δεκτοί ως δικαιολογητικός λόγος αντλούμενος από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος (τρίτο στάδιο) [91].

147. Εν πάση περιπτώσει, η απόδοση ενός ή περισσότερων σκοπών σε δεδομένο φορολογικό καθεστώς ενέχει κατ' ανάγκην αβεβαιότητα. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, στην πρόσφατη υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής [92], ο γενικός εισαγγελέας M. Bobek προσδιόρισε όχι λιγότερους από τρεις παράγοντες που μπορούν να ληφθούν υπόψη για την εκτίμηση της συγκρισιμότητας στο πλαίσιο της επιλεκτικότητας, υπογραμμίζοντας ότι η εκτίμηση αυτή «*θα εμπεριέχει ένα περιθώριο υποκειμενικής επιλογής* σχετικά με το ποιες επιχειρήσεις είναι παρεμφερείς και για ποιον λόγο, προσδίδοντας μεγαλύτερη βαρύτητα σε κάποιον παράγοντα σε σχέση με κάποιον άλλον».

148. Φρονώ ότι η υποκειμενικότητα της εκτιμήσεως αυτής βρίσκεται σε αντίφαση προς την πάγια νομολογία, η οποία υπενθυμίζεται στο σημείο 137 των παρουσών προτάσεων, κατά την οποία, αφενός, η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων και, αφετέρου, ουδόλως δικαιολογείται να διαθέτει η Επιτροπή ευρεία διακριτική εξουσία όσον αφορά τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως».

149. Δεύτερον, υφίσταται αβεβαιότητα επίσης όσον αφορά το είδος των σκοπών που μπορούν να προβληθούν για την εκτίμηση της συγκρισιμότητας. Κατά την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», η εκτίμηση αυτή πρέπει να διενεργείται υπό το πρίσμα «του *σκοπού που είναι συμφυής* με το σύστημα αναφοράς», τα δε «κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεστούν *σκοπούς εξωγενείς* –όπως τους στόχους της περιφερειακής, περιβαλλοντικής ή βιομηχανικής πολιτικής– για να δικαιολογήσουν τη διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων» [93].

91 Βλ. σημεία 180 έως 186 των παρουσών προτάσεων.

92 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σημεία 31 έως 37), η υπογράμμιση δική μου. Κατ' αυτόν, οι τρεις κρίσιμοι παράγοντες είναι το πεδίο εφαρμογής του μέτρου, ο σκοπός του μέτρου και η δυνατότητα υποκαταστάσεως των σχετικών προϊόντων.

93 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημείο 135, η υπογράμμιση δική μου.

150. Η εν λόγω διάκριση μεταξύ «συμφυούς σκοπού» και «σκοπών εξωγενών» σε σχέση με το πλαίσιο αναφοράς δημιουργεί, στην πράξη, ερωτηματικά ως προς τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να καταστεί ένας θεμιτός σκοπός «συμφυής» με το πλαίσιο αναφοράς. Από την ανάγνωση της σχετικής νομολογίας[94] που προτείνεται από την ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως»[95] φαίνεται ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς πρέπει να διαρθρώνεται στενά γύρω από τον προβαλλόμενο θεμιτό σκοπό, όπως, για παράδειγμα, ένας οικολογικός φόρος που θεμελιώνεται στον σκοπό προστασίας του περιβάλλοντος.

151. Ωστόσο, η ως άνω ερμηνεία της Επιτροπής αποκλείει τη δυνατότητα επικλήσεως θεμιτού σκοπού, όπως η προστασία του περιβάλλοντος, στο πλαίσιο γενικού φόρου όπως ο φόρος εισοδήματος, δεδομένου ότι ένας γενικός φόρος δεν διαρθρώνεται στενά γύρω από έναν τέτοιο σκοπό. Πάντως, διερωτώμαι όσον αφορά τη σκοπιμότητα να θεωρηθεί ότι ένας θεμιτός σκοπός, όπως η προστασία του περιβάλλοντος, είναι «συμφυής» με *ειδικό φόρο* θεμελιωμένο στον εν λόγω σκοπό, ακριβώς όταν ο σκοπός αυτός πρέπει να θεωρείται «εξωγενής» ως προς τον *γενικό φόρο*.

152. Συγκεκριμένα, μια τέτοια ερμηνεία θα έχει ως αποτέλεσμα ασύμμετρη μεταχείριση, αφενός, των πλεονεκτημάτων που προβλέπονται στο πλαίσιο ειδικών φόρων και, αφετέρου, εκείνων που θεσπίζονται στο πλαίσιο γενικών φόρων. Φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο παρέχεται στο πλαίσιο ειδικού φόρου θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «μη επιλεκτικό» βάσει του θεμιτού σκοπού (ο οποίος χαρακτηρίζεται ως «συμφυής»), εν αντιθέσει προς φορολογικό πλεονέκτημα που θεμελιώνεται στον ίδιο σκοπό (ο οποίος χαρακτηρίζεται ως «εξωγενής») στο πλαίσιο γενικού φόρου εισοδήματος[96].

153. Μια τέτοια ασύμμετρη μεταχείριση θα ήταν μεροληπτική υπέρ των ειδικών φόρων και κατά των γενικών φόρων –όπως ο φόρος εισοδήματος– εντός αυτής ταύτης της ρυθμίσεως περί κρατικών ενισχύσεων και ενδέχεται να αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών[97].

154. Σε πιο ουσιαστικό επίπεδο, ομολογώ ότι έχω ορισμένες ανησυχίες για τα πρακτικά αποτελέσματα ερμηνείας η οποία αποκλείει τη δυνατότητα επικλήσεως ορισμένων θεμιτών σκοπών που επιδιώκει το επίμαχο φορολογικό καθεστώς.

94 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψεις 86 έως 93), όπου το Δικαστήριο υπενθυμίζει την υποχρέωση εξακριβώσεως της συγκρισιμότητας με γνώμονα τον περιβαλλοντικό σκοπό που επιδιώκει ένας οικολογικός φόρος· της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-279/08 P, EU:C:2011:551, σκέψεις 63 έως 68), όπου το Δικαστήριο διαπιστώνει τη συγκρισιμότητα με γνώμονα τον περιβαλλοντικό σκοπό που επιδιώκει ένα καθεστώς που σκοπεί στον περιορισμό των εκπομπών NOx (προστασία του περιβάλλοντος)· της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψεις 29 και 30), όπου το Δικαστήριο απορρίπτει τους σκοπούς που είναι εξωγενείς προς το επίμαχο φορολογικό σύστημα, όπως η διατήρηση της απασχολήσεως (σκέψη 30), αλλά το χωρίο αυτό φαίνεται να αφορά μάλλον το τρίτο στάδιο της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς (βλ. σκέψη 29)· της 4ης Ιουνίου 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψεις 78 και 79), όπου το Δικαστήριο διαπιστώνει τη μη συγκρισιμότητα με γνώμονα τον περιβαλλοντικό σκοπό που επιδιώκει ένας ειδικός φόρος επί της χρήσεως πυρηνικού καυσίμου για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας· της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 49 έως 56), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψεις 42 έως 50), και ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψεις 37 έως 46), όπου το Δικαστήριο διαπιστώνει τη μη συγκρισιμότητα με γνώμονα τους σκοπούς προστασίας του περιβάλλοντος και χωροταξίας που επιδιώκει ένας ειδικός φόρος.

95 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημείο 136: «Η δομή *ορισμένων εισφορών ειδικού σκοπού* (και ιδίως η φορολογική βάση τους), όπως οι φόροι για το περιβάλλον και την υγεία που επιβάλλονται για να αποθαρρύνουν ορισμένες δραστηριότητες ή προϊόντα που έχουν αρνητικές επιπτώσεις στο περιβάλλον ή στην ανθρώπινη υγεία, θα ενσωματώνει κατά κανόνα τους επιδιωκόμενους στόχους πολιτικής. Σε τέτοιες περιπτώσεις η διαφοροποιημένη μεταχείριση των δραστηριοτήτων ή προϊόντων των οποίων η κατάσταση είναι διαφορετική από την κατάσταση εκείνων των δραστηριοτήτων ή προϊόντων που υπόκεινται στον φόρο όσον αφορά τον εγγενή επιδιωκόμενο στόχο δεν συνιστά παρέκκλιση» (η υπογράμμιση δική μου).

96 Βλ., συναφώς, Piernas López, J. J., «Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case», *European State Aid Law Quarterly*, 2018, αριθ. 2, σ. 274 έως 281, σ. 279: «[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid.»

97 Βλ. σημεία 74 και 78 των παρουσών προτάσεων.

155. Έχω ήδη υπογραμμίσει ότι σκοπός της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς ήταν να μετατραπεί η απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων σε *γενικό* κριτήριο απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων, απαγορεύοντας κατ' αρχήν κάθε φορολογική διαφοροποίηση [98]. Πάντως, η προαναφερθείσα ερμηνεία θα επιδείνωνε έτι περαιτέρω τη σοβαρότητα της απαγορεύσεως αυτής αποδεχόμενη, για την εκτίμηση της συγκρισιμότητας, μόνο τους *συμφυείς* με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς σκοπούς.

156. Για σκοπούς συγκρίσεως, επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ που θεσπίζουν τις ελευθερίες κυκλοφορίας προβλέπουν απαγόρευση των διακρίσεων που βασίζονται μόνο στην *καταγωγή/προέλευση*, ενώ αποδέχονται τη δυνατότητα επικλήσεως *κάθε θεμιτού σκοπού* κατά την εκτίμηση της συγκρισιμότητας και κατά την εξέταση ενδεχόμενων δικαιολογητικών λόγων.

157. Συναφώς, δεν με πείθει το επιχείρημα ότι η Επιτροπή *δύναται*, θεωρητικά, να λαμβάνει υπόψη, κατά την εξέταση της συμβατότητας ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά, κάθε θεμιτό σκοπό που επιδιώκεται με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, ο οποίος αφορά μεταξύ άλλων την κοινωνική ή την περιβαλλοντική προστασία. Συγκεκριμένα, μια τέτοια *δυνατότητα* δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκής, λαμβανομένων υπόψη της υποχρεώσεως στενής ερμηνείας του άρθρου 107, παράγραφοι 2 και 3, ΣΛΕΕ και της ευρείας εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει η Επιτροπή στο πλαίσιο της εξετάσεως αυτής [99], ιδίως σε μη εναρμονισμένο τομέα όπως είναι η φορολογία.

158. Κατά συνέπεια, μολονότι η απλώς και μόνον επίκληση θεμιτού σκοπού από κράτος μέλος δεν μπορεί, αφ' εαυτής, να οδηγήσει στον αποκλεισμό κρατικού μέτρου από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, μεταξύ άλλων, στην απόφαση Ιταλία κατά Επιτροπής [100] και στην απόφαση British Aggregates κατά Επιτροπής [101], πρέπει να μπορεί να γίνει επίκληση κάθε θεμιτού σκοπού *στο ειδικό πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς*, ήτοι κατά την εξέταση της συγκρισιμότητας.

159. Θεωρώ ότι η προσέγγιση αυτή επιβεβαιώθηκε στις πρόσφατες αποφάσεις ANGED, στις οποίες το Δικαστήριο εκτίμησε τη συγκρισιμότητα με γνώμονα την προστασία του περιβάλλοντος και τη χωροταξία, χωρίς να χαρακτηρίσει τους σκοπούς αυτούς ως «συμφυείς» με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς [102].

160. Τούτου λεχθέντος, πρέπει να εξεταστεί, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, αν, αφενός, οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής και, αφετέρου, εκείνοι που δεν εμπίπτουν σε αυτό βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με γνώμονα το *σύνολο των σκοπών* που επιδιώκονται με τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων.

161. Όπως το αιτούν δικαστήριο, η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση με τις προσεγγίσεις που εξέθεσαν, εκτιμώ ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο και ότι, επομένως, η εν λόγω απαλλαγή δεν είναι επιλεκτική.

98 Βλ. σημεία 61 έως 73 των παρουσών προτάσεων.

99 Βλ. σημείο 76 των παρουσών προτάσεων.

100 Απόφαση της 2ας Ιουλίου 1974 (173/73, EU:C:1974:71, σκέψεις 21, 22, 27 και 28).

101 Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψεις 86 έως 93).

102 Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 49 έως 56)· ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψεις 42 έως 50), και ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψεις 37 έως 46).

*α) Επί της μη συγκρισιμότητας μεταξύ των πράξεων μετατροπής που πραγματοποιούνται εντός ομίλου και των πράξεων που πραγματοποιούνται εκτός ομίλου*

162. Πρώτον, η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή αφορά τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως ή μεταβιβάσεως περιουσίας [103] εντός ομίλου εταιριών, στις οποίες μετέχουν μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ή περισσότερες ελεγχόμενες από την εν λόγω ελέγχουσα επιχείρηση εταιρίες ή περισσότερες ελεγχόμενες από μία ελέγχουσα επιχείρηση εταιρίες.

163. Κατά την Επιτροπή, ο επιδιωκόμενος από το άρθρο 1 του GrEStG σκοπός είναι αμιγώς φορολογικού χαρακτήρα, ήτοι η φορολόγηση όλων των πράξεων ανταλλαγής που από νομικής ή οικονομικής απόψεως οδηγούν σε μεταβίβαση κυριότητας. Πάντως, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, οι επιχειρήσεις που αποκτούν ακίνητα εκτός ομίλου βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις επιχειρήσεις που επωφελούνται της επίμαχης απαλλαγής.

164. Δεν συμφωνώ με αυτή τη θέση της Επιτροπής. Κατ' εμέ, οι πράξεις μετατροπής που πραγματοποιούνται *εντός* ομίλου δεν είναι συγκρίσιμες με τις πράξεις που πραγματοποιούνται *εκτός* ομίλου.

165. Συγκεκριμένα, σε οικονομικό επίπεδο, κάθε ακίνητο που ανήκει σε όμιλο εταιριών ανήκει έμμεσα στη μητρική εταιρία, κατά το ύψος της συμμετοχής της στην εταιρία η οποία από νομικής απόψεως είναι ιδιοκτήτρια του ακινήτου. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή εξαρτάται από τη συμμετοχή της ελέγχουσας επιχειρήσεως τουλάχιστον κατά 95 % στο μετοχικό κεφάλαιο των εταιριών που μετέχουν στη μετατροπή. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο αντίκτυπος πράξεως μετατροπής είναι ουδέτερος ή περιθωριακός σε οικονομικό επίπεδο, καθόσον η ελέγχουσα επιχείρηση διατηρεί έμμεσα την κατοχή του ακινήτου πριν από και μετά την εν λόγω πράξη, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν το αιτούν δικαστήριο [104]. Στο ίδιο πνεύμα, η A-Brauerei επισήμανε ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να απαλλαγούν από τον φόρο πράξεις που δεν επιφέρουν μεταβολή του ελέγχου των συγκεκριμένων ακινήτων.

166. Με άλλα λόγια, και όπως επιβεβαίωσε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 6a του GrEStG έχει, μεταξύ άλλων, ως συνέπεια την αποφυγή οικονομικής διπλής φορολογίας όσον αφορά τους ομίλους εταιριών. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι ο φόρος πρέπει να καταβληθεί κατά την ένταξη ακινήτου στην περιουσία εταιρίας του ομίλου, θα ήταν άδικο να εισπράττεται εκ νέου ο εν λόγω φόρος σε κάθε μετατροπή εντός ομίλου εταιριών.

167. Κατ' εμέ, αυτή η ειδικότητα των πράξεων μετατροπής που πραγματοποιούνται *εντός ομίλου*, μεταξύ εταιριών που συνδέονται με συμμετοχή τουλάχιστον κατά 95 %, απαγορεύει να θεωρούνται τέτοιες πράξεις συγκρίσιμες με τις αποκτήσεις ακινήτων που πραγματοποιούνται *εκτός ομίλου*, όπως η απλώς και μόνο πώληση μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων.

*β) Επί της μη συγκρισιμότητας μεταξύ των πράξεων μετατροπής που πραγματοποιούνται εντός ομίλου και των άλλων μέτρων αναδιαρθρώσεως που λαμβάνονται εντός ομίλου*

168. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι πράξεις μετατροπής που πραγματοποιούνται εντός ομίλου είναι συγκρίσιμες, με γνώμονα τον φορολογικό σκοπό που επιδιώκεται με τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, με τα άλλα μέτρα αναδιαρθρώσεως που λαμβάνονται εντός ομίλου. Ενδεικτικά, επισήμανε ότι η πώληση ακινήτου μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου δεν επωφελείται της θεσπισθείσας στην επίμαχη διάταξη απαλλαγής.

103 Συγκεκριμένα, το άρθρο 6a του GrEStG παραπέμπει στις πράξεις μετατροπής κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του UmwG, το οποίο αφορά τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως ή μεταβιβάσεως περιουσίας.

104 Βλ. σημείο 139 των παρουσών προτάσεων.

169. Η ως άνω θέση της Επιτροπής με εκπλήσσει. Συγκεκριμένα, εκτιμώ ότι το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα η οδηγία 2009/133/ΕΚ[105], έχει αναγνωρίσει την ειδικότητα των πράξεων μετατροπής εντός ομίλου, και μεταξύ άλλων την ειδικότητα των πράξεων συγχωνεύσεως όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης. Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τη μη φορολόγηση των υπεραξιών –μεταξύ άλλων, ακινήτων– σε περίπτωση συγχωνεύσεως, διασπάσεως ή μερικής διασπάσεως[106].

170. Αντιθέτως, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν επέκτεινε το πλεονέκτημα αυτό στις άλλες πράξεις που πραγματοποιούνται μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, και μεταξύ άλλων στις απλώς και μόνο πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού μεταξύ τέτοιων εταιριών. Κατά την άποψή μου, η διαφορετική αυτή μεταχείριση οφείλεται στην ειδικότητα των πράξεων αναδιαρθρώσεως, την οποία επισήμανε επίσης η A-Brauerei. Συγκεκριμένα, οι πράξεις αναδιαρθρώσεως έχουν ειδικές έννομες συνέπειες, ειδικότερα λόγω της εμβέλειάς τους, στη νομική προσωπικότητα και/ή στην περιουσία των οικείων εταιριών. Για παράδειγμα, οι πράξεις συγχωνεύσεως επιφέρουν, κατ' αρχήν, την εξαφάνιση ενός νομικού προσώπου και τη μεταβίβαση της περιουσίας του στην απορροφώσα εταιρία. Συγκριτικά, η μοναδική συνέπεια της απλώς και μόνο πωλήσεως είναι η μεταβίβαση στοιχείου ενεργητικού στην περιουσία άλλου προσώπου.

171. Αυτή η αντικειμενική διαφορά του χαρακτήρα των πράξεων αποκλείει, κατ' εμέ, να μπορέσουν να θεωρηθούν συγκρίσιμες, με γνώμονα τον φόρο που επιβάλλεται σε πράξεις που αφορούν ακίνητα, οι πράξεις μετατροπής και οι λοιπές πράξεις μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, και ιδίως οι πωλήσεις, είτε πρόκειται για άμεσο φόρο επί των υπεραξιών είτε για έμμεσο φόρο επί των μεταβιβάσεων ακινήτων όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης.

*γ) Επί της μη συγκρισιμότητας μεταξύ των πράξεων μετατροπής που πληρούν το ίσο με 95 % κατώτατο όριο συμμετοχής και εκείνων που δεν το πληρούν*

172. Τρίτον, επισημαίνεται ότι το άρθρο 6a του GrEStG προβλέπει ίσο με 95 % κατώτατο όριο συμμετοχής στην ελεγχόμενη εταιρία ή στις ελεγχόμενες εταιρίες που μετέχουν στην πράξη μετατροπής. Όπως ανέφερε η Γερμανική Κυβέρνηση, για να μπορέσει να τύχει της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγής, η μετατροπή πρέπει να αφορά:

– μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ελεγχόμενη εταιρία,

– μία ελέγχουσα επιχείρηση και περισσότερες ελεγχόμενες εταιρίες, ή

– περισσότερες ελεγχόμενες εταιρίες μιας ελέγχουσας επιχειρήσεως.

173. Κατά την ως άνω διάταξη, εταιρία είναι «ελεγχόμενη» όταν η ελέγχουσα επιχείρηση μετέχει, κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο, στο κεφάλαιό της ή στην εταιρική περιουσία της σε ποσοστό τουλάχιστον 95 %. Επομένως, υπάρχει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των συμμετοχών που είναι κατώτερες του ορίου του 95 % και, αφετέρου, εκείνων που είναι ίσες ή ανώτερες του ορίου αυτού, και μόνον οι δεύτερες μπορούν να τύχουν της απαλλαγής.

174. Εντούτοις, οι συμμετοχές αυτές δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, δεδομένου ότι το ίσο με 95 % κατώτατο όριο συμμετοχής συνιστά επίσης προϋπόθεση φορολογήσεως βάσει του άρθρου 1, παράγραφοι 2a και 3, του GrEStG, όπως ορθώς εξήγησαν η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση.

105 Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο (ΕΕ 2009, L 310, σ. 34).

106 Βλ. άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2009/133: «Η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μερική διάσπαση δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας».

175. Για να επαναλάβω το αριθμητικό παράδειγμα που έδωσε η A-Brauerei, βάσει του άρθρου 1, παράγραφοι 2a και 3, του GrEStG η απόκτηση συμμετοχής κατά 94 % σε εταιρία ιδιοκτήτρια ακινήτων ευρισκόμενων στη γερμανική επικράτεια δεν φορολογείται. Αντιθέτως, η μεταγενέστερη συγχώνευση της θυγατρικής εταιρίας και της μητρικής εταιρίας δεν θα τύχει της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής και, επομένως, θα υπόκειται στον φόρο. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος, επομένως, θα εισπραχθεί μία μόνο φορά για τις δύο αυτές πράξεις.

176. Αντιστρόφως, η απόκτηση συμμετοχής ίσης με 95 % ή ανώτερης στην ίδια εταιρία φορολογείται βάσει του άρθρου 1 του GrEStG, ενώ η μεταγενέστερη συγχώνευση θα τύχει της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής. Ο φόρος θα εισπραχθεί, εκ νέου, μία μόνο φορά για τις δύο αυτές πράξεις.

177. Έτσι, το ίσο με 95 % κατώτατο όριο συμμετοχής το οποίο προβλέπεται για την απαλλαγή (άρθρο 6a του GrEStG), σε συνδυασμό με το ίσο με 95 % κατώτατο όριο συμμετοχής το οποίο προβλέπεται ως προϋπόθεση φορολογήσεως (άρθρο 1, παράγραφοι 2a και 3, του GrEStG), δεν εισάγει διάκριση μεταξύ συγκρίσιμων καταστάσεων, αλλά, αντιθέτως, καθιστά δυνατή τη διασφάλιση μεταχειρίσεως μη εισάγουσας δυσμενείς διακρίσεις για τις διάφορες πράξεις που προβλέπει το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης καθεστώς.

178. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι, αφενός, οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής και, αφετέρου, εκείνοι που δεν εμπίπτουν σε αυτό δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με γνώμονα τους σκοπούς που επιδιώκονται με τον επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης φόρο. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή αυτή δεν είναι επιλεκτική κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

179. Επικουρικώς, για την περίπτωση που το Δικαστήριο εκτιμήσει ότι οι συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, θα εξετάσω στην επόμενη ενότητα την ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου αντλούμενου από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος.

*3. Επί της υπάρξεως δικαιολογητικού λόγου αντλούμενου από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος*

180. Από τη νομολογία προκύπτει ότι η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν αφορά τα κρατικά μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων και, επομένως, είναι εκ των προτέρων επιλεκτικά, όταν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται [107].

181. Στον φορολογικό τομέα, το περιεχόμενο του δικαιολογητικού αυτού λόγου διευκρινίζεται ως ακολούθως. Μέτρο μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση και την όλη οικονομία του φορολογικού συστήματος αν το συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος. Συναφώς, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των σκοπών τους οποίους έχει οριστεί να υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση με το καθεστώς αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με αυτό τούτο το φορολογικό σύστημα και είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των σκοπών αυτών [108].

107 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 83)· της 21ης Ιουνίου 2012, BNP Paribas και BNL κατά Επιτροπής (C-452/10 P, EU:C:2012:366, σκέψη 101)· της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 42), 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 58).

108 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 81)· της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 65)· της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 43).

182. Όπως η διάκριση μεταξύ «συμφυούς σκοπού» και «εξωγενών σκοπών» η οποία εξετάστηκε στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου[109], εκτιμώ ότι στην πράξη η εφαρμογή της διακρίσεως μεταξύ «μηχανισμών που είναι συμφυείς με το αυτό τούτο το φορολογικό σύστημα» και «εξωγενών σκοπών» είναι δυσχερής.

183. Αφενός, τίθεται εύλογα το ερώτημα αν η έκφραση «αυτό τούτο το φορολογικό σύστημα» παραπέμπει στο πλαίσιο αναφοράς –το οποίο αφορά τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων στην υπόθεση της κύριας δίκης– ή στο σύνολο της φορολογίας κράτους μέλους.

184. Εκτιμώ ότι ο περιορισμός της έννοιας αυτής στους συμφυείς με το σύνολο της φορολογίας κράτους μέλους μηχανισμούς ενέχει τον κίνδυνο να αφαιρέσει κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα από το τρίτο στάδιο της μεθόδου του πλαισίου αναφοράς. Συγκεκριμένα, αν ίσχυε κάτι τέτοιο, δικαιολογητικός λόγος βασισμένος στην καταπολέμηση των καταχρηστικών πρακτικών ή στη βούληση αποφυγής της διπλής φορολογίας θα ήταν επιτρεπτός, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, μόνον αν η φορολογία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ήταν διαρθρωμένη *στο σύνολό της* γύρω από τους σκοπούς αυτούς.

185. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι η έννοια των «μηχανισμών που είναι συμφυείς με αυτό τούτο το φορολογικό σύστημα» παραπέμπει στους μηχανισμούς που είναι συμφυείς *μόνο με το πλαίσιο αναφοράς*, το οποίο αφορά τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων στην υπόθεση της κύριας δίκης. Θεωρώ ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», η οποία αφορά με μονοσήμαντο τρόπο τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές που είναι συμφυείς με «σύστημα αναφοράς»[110].

186. Αφετέρου, και ανεξάρτητα από την προηγούμενη παρατήρηση, επίσης η διαχωριστική γραμμή μεταξύ «εξωγενών σκοπών» και «μηχανισμών συμφυών» με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς αποτελεί πηγή δυσχερειών. Συναφώς, παραπέμπω στις παρατηρήσεις μου σχετικά με τη διάκριση μεταξύ «συμφυούς σκοπού» και «εξωγενών σκοπών» στο πλαίσιο της εκτιμήσεως της συγκρισιμότητας[111].

187. Τούτου λεχθέντος, στην ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», η Επιτροπή προσδιόρισε διάφορους σκοπούς οι οποίοι, κατ' αυτήν, μπορούν να προβληθούν στο πλαίσιο αυτού του τρίτου σταδίου, όπως η ανάγκη καταπολεμήσεως της απάτης ή της φοροδιαφυγής, η ανάγκη συνυπολογισμού ειδικών λογιστικών απαιτήσεων, η διοικητική διαχειρισιμότητα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η προοδευτικότητα του φόρου εισοδήματος και η αναδιανεμητική λειτουργία του, η ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολογίας ή η βελτιστοποίηση της εισπράξεως των φορολογικών απαιτήσεων[112].

188. Πάντως, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, φρονώ ότι οι δικαιολογητικοί λόγοι που προέβαλαν η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση αντιστοιχούν σε διάφορους σκοπούς που προσδιόρισε η Επιτροπή.

189. Κατ' αρχάς, η A-Brauerei υποστήριξε ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή βασίζεται άμεσα στις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του καθεστώτος του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός αφορά τις νομικές πράξεις που καταλήγουν στη μεταβολή του ελέγχου επί των ακινήτων που βρίσκονται στην ημεδαπή.

109 Βλ. σημεία 149 έως 159 των παρουσών προτάσεων.

110 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημείο 138.

111 Βλ. σημεία 149 έως 159 των παρουσών προτάσεων.

112 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενισχύσεως», σημείο 139.

190. Κατά την άποψή μου, ο δικαιολογητικός αυτός λόγος, ο οποίος μπορεί να συνδεθεί με τον σκοπό αποτροπής της διπλής φορολογίας, πρέπει να εγκριθεί για τους λόγους που εκτίθενται στα σημεία 162 έως 167 των παρουσών προτάσεων.

191. Εν συνεχεία, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγή συνάδει με τον σκοπό που αποδόθηκε στον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων και που συνίσταται στη φορολόγηση της αντικειμενικής οικονομικής ικανότητας του αγοραστή ή του πωλητή η οποία εκδηλώνεται κατά τη μεταβίβαση ακινήτου. Πάντως, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 6a του GrEStG πράξεις δεν έχουν αντίκτυπο στην οικονομική ικανότητα των μετεχόντων σε αυτές, δεδομένου ότι αυτοί οι μετέχοντες δεν είναι ανεξάρτητοι αλλά συνδέονται μεταξύ τους διά της συμμετοχής της ελέγχουσας επιχειρήσεως, τουλάχιστον κατά 95 %, στο μετοχικό κεφάλαιο μιας ή περισσότερων συμμετεχουσών εταιριών.

192. Εκ νέου, δεν βλέπω κανένα λόγο αμφισβητήσεως της εγκυρότητας της εξηγήσεως αυτής.

193. Τέλος, η A-Brauerei και η Γερμανική Κυβέρνηση αιτιολόγησαν επίσης την απαίτηση που αφορά τις πενταετείς περιόδους διατηρήσεως, πριν από και μετά την πράξη μετατροπής, όσον αφορά τη συμμετοχή κατά 95 % στο μετοχικό κεφάλαιο της ελεγχόμενης εταιρίας [113]. Κατά τις εξηγήσεις τους, οι περίοδοι αυτές καθιστούν δυνατή την αποφυγή της εφαρμογής της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής σε ορισμένες καταχρηστικές πρακτικές οι οποίες συνίστανται, μεταξύ άλλων, στη βραχυπρόθεσμη απόκτηση εταιρικών μεριδίων για την πραγματοποίηση μετατροπών που δεν υπόκεινται στον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων.

194. Υπογραμμίζω, συναφώς, ότι το αιτούν δικαστήριο επικύρωσε την εγκυρότητα της εξηγήσεως αυτής. Επιπλέον, το άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/96/ΕΕ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν, με ανάλογο τρόπο, το ευεργέτημα φορολογικού πλεονεκτήματος από τη διάρκεια της συμμετοχής στο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας [114].

195. Από τα προεκτεθέντα απορρέει ότι οι προϋποθέσεις χορηγήσεως της κατά το άρθρο 6a του GrEStG απαλλαγής δικαιολογούνται από τη φύση και την οικονομία του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικού καθεστώτος και ότι, επομένως, η απαλλαγή αυτή δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

## VII. Πρόταση

196. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) την ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι συνιστά γενικό μέτρο και, επομένως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση» φορολογικό πλεονέκτημα όπως το επίμαχο στη διαφορά της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων πράξεως μετατροπής εντός ομίλου εταιριών, εν προκειμένω συγχωνεύσεως,

113 Κατά τις εξηγήσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, δυνάμει της ευρείας ερμηνείας που αυτό έχει υιοθετήσει η δεύτερη πενταετής περίοδος δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση συγχωνεύσεως. Βλ. σημείο 30 των παρουσών προτάσεων.

114 Οδηγία του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8). Κατά την αιτιολογική της σκέψη 3, ο σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές τους εταιρίες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία των εισοδημάτων αυτών σε επίπεδο μητρικής εταιρίας. Κατά το άρθρο της 3, παράγραφος 2, στοιχείο β', τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της οδηγίας αυτής στις εταιρίες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για τον χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών ή στις εταιρίες τους στις οποίες εταιρία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.

στην οποία μετέχουν μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ελεγχόμενη εταιρία, όταν η ελέγχουσα επιχείρηση έχει συμμετοχή τουλάχιστον κατά 95 % στην ελεγχόμενη εταιρία κατά τη διάρκεια των πέντε ετών που προηγούνται της πράξεως και, κατ' αρχήν, των πέντε ετών που έπονται αυτής.