ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PRIIT PIKAMÄE
της 29ης Σεπτεμβρίου 2022[1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-649/20 P, C-658/20 P και C-662/20 P

Βασίλειο της Ισπανίας (C-649/20 P),
Lico Leasing SA και
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
κατά
Ευρωπαϊκής Επιτροπής (C-649/20 P και C-658/20 P)
και
Caixabank SA
και λοιποί
κατά
Ευρωπαϊκής Επιτροπής

(C-662/20 P)

«Αιτήσεις αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Ενίσχυση χορηγηθείσα από τις ισπανικές αρχές προς ορισμένους ομίλους οικονομικού σκοπού (ΟΟΣ) και τους επενδυτές τους – Φορολογικό καθεστώς ορισμένων συμφωνιών χρηματοδοτικής μισθώσεως για την αγορά πλοίων (ισπανικό φορολογικό καθεστώς χρηματοδοτικής μισθώσεως) – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Ανάκτηση της ενίσχυσης – Έμμεσο πλεονέκτημα»

1. Αντικείμενο των υπό κρίση συνεκδικαζόμενων υποθέσεων είναι οι αναιρέσεις που άσκησαν το Βασίλειο της Ισπανίας (υπόθεση C-649/20 P), η Lico Leasing SA και η Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (στο εξής: PYMAR) (υπόθεση C-658/20 P) και οι Caixabank SA κ.λπ. (υπόθεση C-662/20 P), αντιστοίχως, κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-515/13 RENV και T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή που άσκησε το Βασίλειο της Ισπανίας με αίτημα την ακύρωση της απόφασης 2014/200/ΕΕ της Επιτροπής, της 17ης Ιουλίου 2013, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων SA.21233 C/11 (πρώην NN/11, πρώην CP 137/06) που έθεσε σε εφαρμογή η Ισπανία – Φορολογικό καθεστώς που διέπει ορισμένες συμφωνίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, γνωστό και ως «ισπανικό φορολογικό καθεστώς χρηματοδοτικής μίσθωσης» (στο εξής: επίδικη απόφαση)[2], και την προσφυγή της Lico Leasing και της PYMAR με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω απόφασης, επικουρικώς δε, την ακύρωση

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] ΕΕ 2014, L 114, σ. 1.

της διαταγής ανάκτησης της κρατικής ενίσχυσης και, έτι επικουρικότερον, την ακύρωση της διαταγής ανάκτησης καθόσον αφορά τον υπολογισμό του ποσού της προς ανάκτηση μη συμβατής ενίσχυσης.

2. Το Δικαστήριο καλείται για δεύτερη φορά να εξετάσει το ως άνω ισπανικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο αποτελεί αντικείμενο αντιδικίας ενώπιον των δικαστηρίων της Ένωσης από το 2013 και το οποίο έχει ιδιαίτερη μορφή καθόσον η εφαρμογή του εξαρτάται από την άσκηση ευρείας διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

3. Κατά το αίτημα του Δικαστηρίου, οι παρούσες προτάσεις θα επικεντρωθούν στους λόγους αναιρέσεως με τους οποίους εγείρονται ιδιαιτέρως περίπλοκα νομικά ζητήματα τα οποία έχουν σημασία για την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, ήτοι τα ζητήματα που αφορούν τη μέθοδο ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα και την ερμηνεία της σχετικής με το έμμεσο πλεονέκτημα νομολογίας για την εξακρίβωση του ποσού της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί από τους άμεσους αποδέκτες της.

I. Το ιστορικό της διαφοράς

4. Κατόπιν της υποβολής καταγγελιών σύμφωνα με τις οποίες το ισπανικό φορολογικό καθεστώς χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως εφαρμόσθηκε επί ορισμένων συμφωνιών χρηματοδοτικής μίσθωσης για την αγορά πλοίων (στο εξής: καθεστώς STL), παρείχε στις ναυτιλιακές εταιρίες τη δυνατότητα να αγοράζουν πλοία κατασκευαζόμενα από ισπανικά ναυπηγεία σε τιμές μειωμένες κατά 20 % έως 30 %, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας που προβλέπεται στο άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ με την απόφαση C(2011) 4494 τελικό, της 29ης Ιουνίου 2011 [3].

5. Κατά τη διαδικασία αυτή, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το καθεστώς STL χρησιμοποιούνταν, έως την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω απόφασης, για πράξεις που συνίσταντο στη ναυπήγηση πλοίων και την αγορά τους από ναυτιλιακές εταιρίες, καθώς και στη χρηματοδότηση των εν λόγω πράξεων μέσω ειδικού νομικού και χρηματοοικονομικού σχήματος, οργανωθέντος από τράπεζα. Για την εφαρμογή του καθεστώτος STL, κάθε παραγγελία πλοίου προϋπέθετε τη συμμετοχή ναυτιλιακής εταιρίας, ναυπηγείου, τράπεζας, εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης και ενός ομίλου οικονομικού σκοπού (ΟΟΣ), ο οποίος αποτελούνταν από την τράπεζα και από επενδυτές που αγοράζουν μερίδια συμμετοχής στον εν λόγω ΟΟΣ. Ο ΟΟΣ μίσθωνε το πλοίο από εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης από την έναρξη της ναυπήγησης του πλοίου και στη συνέχεια το εκμίσθωνε στη ναυτιλιακή εταιρία στο πλαίσιο σύμβασης ναύλωσης γυμνού πλοίου. Ο ΟΟΣ δεσμευόταν να αγοράσει το πλοίο κατά τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η δε ναυτιλιακή εταιρία αναλάμβανε την υποχρέωση να το αγοράσει κατά τη λήξη της σύμβασης ναύλωσης γυμνού πλοίου. Κατά την επίδικη απόφαση, η εν λόγω φορολογική διευθέτηση είχε ως σκοπό τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων για τους επενδυτές που μετείχαν σε έναν φορολογικά διαφανή ΟΟΣ και τη μεταβίβαση μέρους των πλεονεκτημάτων αυτών στη ναυτιλιακή εταιρία με τη μορφή έκπτωσης επί της τιμής του πλοίου.

6. Η Επιτροπή διαπίστωσε ότι οι πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος STL αποτελούσαν συνδυασμό πέντε μέτρων τα οποία προβλέπονταν σε πλείονες διατάξεις του Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (βασιλικού νομοθετικού διατάγματος 4/2004, περί εγκρίσεως του κωδικοποιημένου κειμένου του νόμου περί του φόρου εταιριών), της 5ης Μαρτίου 2004 (στο

[3] ΕΕ 2011, C 276, σ. 5.

εξής: TRLIS)[4], και του Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (βασιλικού διατάγματος 1777/2004, περί εγκρίσεως της κανονιστικής απόφασης περί του φόρου εταιριών), της 30ής Ιουλίου 2004 (στο εξής: RIS)[5]. Τα πέντε μέτρα ήταν τα εξής i) η εσπευσμένη απόσβεση των κτηθέντων με χρηματοδοτική μίσθωση στοιχείων του ενεργητικού, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 115, παράγραφος 6, του TRLIS· ii) η κατά διακριτική ευχέρεια εφαρμογή της πρόωρης απόσβεσης των κτηθέντων με χρηματοδοτική μίσθωση στοιχείων του ενεργητικού, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 48, παράγραφος 4, και το άρθρο 115, παράγραφος 11, του TRLIS καθώς και το άρθρο 49 του RIS· iii) οι διατάξεις περί ΟΟΣ· iv) το καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 124 έως 128 του TRLIS, και v) οι διατάξεις του άρθρου 50, παράγραφος 3, του RIS.

7. Βάσει του άρθρου 115, παράγραφος 6, του TRLIS, η εσπευσμένη απόσβεση του κτηθέντος με χρηματοδοτική μίσθωση στοιχείου του ενεργητικού αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία το στοιχείο του ενεργητικού είναι έτοιμο προς λειτουργία, δηλαδή όχι πριν από την παράδοσή του στον μισθωτή και την έναρξη της χρήσης του από αυτόν. Ωστόσο, το άρθρο 115, παράγραφος 11, του TRLIS προέβλεπε ότι το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών δύναται, κατόπιν επίσημου αιτήματος του μισθωτή, να ορίσει προγενέστερη ημερομηνία έναρξης της απόσβεσης. Το άρθρο 115, παράγραφος 11, του TRLIS επέβαλλε δύο γενικές προϋποθέσεις για την εν λόγω πρόωρη απόσβεση. Οι ειδικές προϋποθέσεις που έχουν εφαρμογή στους ΟΟΣ διατυπώνονταν στο άρθρο 48, παράγραφος 4, του TRLIS. Η διαδικασία έγκρισης του άρθρου 115, παράγραφος 11, του TRLIS ρυθμιζόταν λεπτομερώς στο άρθρο 49 του RIS.

8. Το καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα εγκρίθηκε το 2002 ως κρατική ενίσχυση συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον κλάδο των θαλασσίων μεταφορών της 5ης Ιουλίου 1997 (ΕΕ 1997, C 205, σ. 5), όπως τροποποιήθηκαν στις 17 Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ 2004, C 13, σ. 3), με την απόφαση C(2002) 582 τελικό της Επιτροπής, της 27ης Φεβρουαρίου 2002, σχετικά με την κρατική ενίσχυση N 736/2001 εφαρμοσθείσα από την Ισπανία – Σύστημα φορολόγησης των ναυτιλιακών εταιριών βάσει της χωρητικότητας (ΕΕ 2004, C 38, σ. 4). Στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος, οι επιχειρήσεις που έχουν εγγραφεί σε ένα από τα μητρώα ναυτιλιακών εταιριών και έχουν λάβει σχετική έγκριση της φορολογικής αρχής δεν φορολογούνται με γνώμονα τα κέρδη και τις ζημίες τους, αλλά με βάση τη χωρητικότητα. Η ισπανική νομοθεσία επιτρέπει στους ΟΟΣ να εγγράφονται σε ένα από τα μητρώα αυτά, μολονότι δεν είναι ναυτιλιακές εταιρίες.

9. Το άρθρο 125, παράγραφος 2, του TRLIS προέβλεπε ειδική διαδικασία για τα πλοία που είχαν ήδη αγορασθεί κατά τον χρόνο μετάβασης στο καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα και για τα μεταχειρισμένα πλοία που είχαν αγορασθεί όταν η επιχείρηση έχει ήδη υπαχθεί στο καθεστώς αυτό. Βάσει της συνήθους εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος, η δυνητική κεφαλαιακή υπεραξία φορολογούνταν κατά την υπαγωγή στο καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα, η δε φορολόγηση της κεφαλαιακής υπεραξίας θα συντελούνταν, αν και καθυστερημένα, σε μεταγενέστερο στάδιο, κατά την πώληση ή την απόσυρση του πλοίου. Ωστόσο, κατά παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή, το άρθρο 50, παράγραφος 3, του RIS προέβλεπε ότι, κατά την αγορά πλοίων κατόπιν άσκησης του δικαιώματος αγοράς στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχει εγκριθεί προηγουμένως από τις φορολογικές αρχές, τα εν λόγω πλοία θεωρούνταν καινούρια και όχι μεταχειρισμένα, υπό την έννοια του άρθρου 125, παράγραφος 2, του TRLIS, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι έχουν ήδη αποσβεσθεί, πράγμα που σημαίνει ότι οι ενδεχόμενες υπεραξίες δεν φορολογούνταν. Η εν λόγω παρέκκλιση, η οποία δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή, εφαρμόστηκε μόνο για ειδικές συμβάσεις

[4] BOE αριθ. 61, της 11ης Μαρτίου 2004, σ. 10951.

[5] BOE αριθ. 189, της 6ης Αυγούστου 2004, σ. 37072.

χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι οποίες είχαν εγκριθεί από τις φορολογικές αρχές στο πλαίσιο της υποβολής αιτήσεων πρόωρης απόσβεσης δυνάμει του άρθρου 115, παράγραφος 11, του TRLIS, δηλαδή για πλοία που είχαν προσφάτως ναυπηγηθεί και εκμισθωθεί και τα οποία είχαν αγορασθεί μέσω πράξεων στο πλαίσιο του καθεστώτος STL και, πλην μίας περιπτώσεως, είχαν ναυπηγηθεί από ισπανικά ναυπηγεία.

10. Με την εφαρμογή του συνόλου των μέτρων αυτών, ο ΟΟΣ αποκόμιζε φορολογικά πλεονεκτήματα σε δύο στάδια. Κατά το πρώτο στάδιο, η πρόωρη και εσπευσμένη απόσβεση του μισθωμένου πλοίου εφαρμοζόταν στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος φορολογίας εταιριών, πράγμα που συνεπαγόταν σημαντικές φορολογικές ζημίες για τον ΟΟΣ, οι οποίες, λόγω της φορολογικής διαφάνειάς του, μπορούσαν να εκπίπτουν από τα έσοδα των επενδυτών κατ' αναλογίαν του ποσοστού συμμετοχής τους στον ΟΟΣ. Κανονικά, η πρόωρη και εσπευσμένη απόσβεση του κόστους του πλοίου αντισταθμίζεται αργότερα διά της αυξήσεως του καταβαλλόμενου φόρου είτε λόγω της πλήρους απόσβεσης του πλοίου είτε διά της υπεραξίας που πραγματοποιείται σε περίπτωση πώλησης του πλοίου, πλην όμως, κατά το δεύτερο στάδιο, τα ποσά που εξοικονομούνταν από τη φορολογία ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης των αρχικών ζημιών στους επενδυτές διασφαλίζονταν χάρη στη μετάβαση του ΟΟΣ στο καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα, το οποίο επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή της κεφαλαιακής υπεραξίας που πραγματοποιείται από την πώληση του πλοίου στη ναυτιλιακή εταιρία.

11. Η Επιτροπή θεώρησε μεν ότι το καθεστώς STL έπρεπε να περιγράφεται ως «σύστημα», προέβη όμως και σε χωριστή ανάλυση καθενός από τα επίμαχα μέτρα. Με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή έκρινε ότι, μεταξύ των επίμαχων μέτρων, τα μέτρα που απορρέουν από το άρθρο 115, παράγραφος 11, του TRLIS (σχετικά με την πρόωρη απόσβεση των κτηθέντων με χρηματοδοτική μίσθωση στοιχείων του ενεργητικού), τα μέτρα που απορρέουν από την εφαρμογή του καθεστώτος φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα σε επιχειρήσεις, πλοία ή μη επιλέξιμες δραστηριότητες και τα μέτρα που απορρέουν από το άρθρο 50, παράγραφος 3, του RIS (στο εξής: επίμαχα φορολογικά μέτρα) συνιστούν κρατική ενίσχυση προς τους ΟΟΣ και τους επενδυτές τους, η οποία είχε παρανόμως τεθεί σε εφαρμογή από το Βασίλειο της Ισπανίας από την 1η Ιανουαρίου 2002, κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Κατά την Επιτροπή, τα επίμαχα φορολογικά μέτρα δεν ήταν συμβατά με την εσωτερική αγορά, εκτός εάν επρόκειτο για ενίσχυση η οποία ήταν αντίστοιχη προς την αμοιβή η οποία θεωρείτο εύλογη στην αγορά για τη διαμεσολάβηση χρηματοοικονομικών επενδυτών και η οποία καταβαλλόταν σε εταιρίες θαλάσσιων μεταφορών επιλέξιμες βάσει των κατευθυντήριων γραμμών για τις θαλάσσιες μεταφορές. Η Επιτροπή αποφάσισε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας έπρεπε να καταργήσει το εν λόγω καθεστώς ενισχύσεων, στο μέτρο που δεν ήταν συμβατό με την εσωτερική αγορά, και να ανακτήσει τις μη συμβατές ενισχύσεις από τους επενδυτές των ΟΟΣ που επωφελήθηκαν από αυτές, χωρίς οι εν λόγω επενδυτές να έχουν τη δυνατότητα να μετακυλίσουν το βάρος της ανάκτησης σε άλλα πρόσωπα. Ωστόσο, η Επιτροπή αποφάσισε να μην ανακτηθούν οι ενισχύσεις που είχαν χορηγηθεί στο πλαίσιο χρηματοδοτικών πράξεων για τις οποίες οι αρμόδιες εθνικές αρχές είχαν δεσμευθεί να χορηγήσουν το ευεργέτημα των μέτρων με νομικά δεσμευτική πράξη εγκριθείσα πριν από τις 30 Απριλίου 2007, ημερομηνία δημοσίευσης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης 2007/256/ΕΚ, της 20ής Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έθεσε σε εφαρμογή η Γαλλία βάσει του άρθρου 39 CA του γενικού κώδικα φορολογίας – Κρατική ενίσχυση C 46/2004 (πρώην NN 65/2004) (ΕΕ 2007, L 112, σ. 41).

II. Η διαδικασία προ της αιτήσεως αναιρέσεως και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

12. Με χωριστά δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 25 Σεπτεμβρίου και στις 30 Δεκεμβρίου 2013, το Βασίλειο της Ισπανίας, αφενός, και η Lico Leasing και η PYMAR, αφετέρου, άσκησαν προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίδικης απόφασης. Οι δύο υποθέσεις συνενώθηκαν προκειμένου να εκδοθεί κοινή απόφαση.

13. Με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-515/13 και T-719/13, EU:T:2015:1004), το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίδικη απόφαση. Εν συνεχεία, επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως υποβληθείσας από την Επιτροπή, το Δικαστήριο αναίρεσε, με απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ. (C-128/16 P, στο εξής: απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., EU:C:2018:591), την εν λόγω απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, επιφυλάχθηκε ως προς τα δικαστικά έξοδα και αποφάνθηκε ότι οι παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

14. Με την απόφαση που εξέδωσε μετά την εν λόγω αναπομπή, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την αιτίαση που αφορούσε πλάνη κατά την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα του καθεστώτος STL κρίνοντας, κατ' ουσίαν, ότι η ύπαρξη ευρείας διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής για τη χορήγηση έγκρισης πρόωρης απόσβεσης αρκούσε για να χαρακτηριστεί το καθεστώς STL επιλεκτικό στο σύνολό του. Το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε επίσης τον λόγο ακυρώσεως που αφορούσε παραβίαση των αρχών που εφαρμόζονται στην ανάκτηση, λόγω της μεθόδου υπολογισμού της μη συμβατής ενίσχυσης, κρίνοντας ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη όταν διέταξε την ανάκτηση του συνόλου της ενίσχυσης από τους επενδυτές των ΟΟΣ, μολονότι μέρος του πλεονεκτήματος είχε μεταφερθεί σε τρίτους.

15. Εν συνεχεία, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το σύνολο των προσφυγών.

III. Αιτήματα των διαδίκων και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Με την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

17. Η Επιτροπή ζητεί να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως και να καταδικαστεί το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

18. Με την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P, η Lico Leasing και η PYMAR ζητούν από το Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

19. Οι Caixabank κ.λπ. προβάλλουν τα ίδια αιτήματα.

20. Η Επιτροπή ζητεί να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως και να καταδικαστούν η Lico Leasing και η PYMAR καθώς και οι Caixabank κ.λπ. στα δικαστικά έξοδα.

21. Με τις αιτήσεις αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P, οι Caixabank κ.λπ. ζητούν από το Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να ακυρώσει την επίδικη απόφαση, και ειδικότερα το άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής και, επικουρικώς, το άρθρο της 4, παράγραφος 1, και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

22. Η Decal España SA, στην οποία επετράπη με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 2ας Αυγούστου 2021 να παρέμβει υπέρ των Caixabank κ.λπ., προβάλλει τα ίδια αιτήματα.

23. Η Επιτροπή ζητεί να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως ως απαράδεκτη και, επικουρικώς, ως αβάσιμη, και να καταδικαστούν οι Caixabank κ.λπ. και η Decal España στα δικαστικά έξοδα.

24. Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Απριλίου 2022, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των τριών υποθέσεων (C-649/20 P, C-658/20 P και C-662/20 P), βάσει του άρθρου 54 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

25. Το Βασίλειο της Ισπανίας, η Lico Leasing, οι Caixabank κ.λπ., η Decal España και η Επιτροπή αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 15 Ιουνίου 2022.

IV. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

26. Κατόπιν υπόδειξης του Δικαστηρίου, οι παρούσες προτάσεις θα επικεντρωθούν στους λόγους αναιρέσεως που αφορούν τον επιλεκτικό χαρακτήρα της εικαζόμενης ενίσχυσης (δεύτερος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, πρώτος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και πρώτος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P) και τον καθορισμό του ποσού της προς ανάκτηση ενίσχυσης (τέταρτος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, τέταρτος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και τρίτος λόγος αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P).

A. Επί του δεύτερου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, του πρώτου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και του πρώτου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P

1. Σύνοψη των επιχειρημάτων των διαδίκων

27. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως που προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας στην υπόθεση C-649/20 P και με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR στην υπόθεση C-658/20 P και οι Caixabank κ.λπ. στην υπόθεση C-662/20 P επικρίνεται, από πλείονες απόψεις, η διενεργηθείσα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα του καθεστώτος STL.

2. Επί του παραδεκτού

28. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι ως άνω λόγοι αναιρέσεως είναι απαράδεκτοι καθόσον ισοδυναμούν με υποβολή στην κρίση του Δικαστηρίου διαφοράς με αντικείμενο ευρύτερο της διαφοράς που εκδίκασε το Γενικό Δικαστήριο, στο μέτρο που οι αναιρεσείοντες δεν υποστήριξαν ποτέ με την προσφυγή τους ούτε ότι η επίδικη απόφαση ενείχε πλάνη, διότι η Επιτροπή δεν εξέτασε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του καθεστώτος STL μέσω της ανάλυσης τριών σταδίων, ούτε ότι η

Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη παραλείποντας να ορίσει το πλαίσιο αναφοράς ή να προβεί σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των αποδεκτών της ενίσχυσης.

29. Κατά τη γνώμη μου, η προεκτεθείσα ένσταση απαραδέκτου πρέπει να απορριφθεί.

30. Συγκεκριμένα, μολονότι, κατά πάγια νομολογία, η αναιρετική αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στην εκτίμηση της νομικής λύσης που δόθηκε σε σχέση με τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου[6], κατά πάγια επίσης νομολογία, ο αναιρεσείων μπορεί, με την αίτηση αναιρέσεως, να προβάλει λόγους αναιρέσεως οι οποίοι προκύπτουν από την ίδια την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, προκειμένου να αμφισβητήσει τη νομική ορθότητά της[7].

31. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι επίμαχοι λόγοι αναιρέσεως δεν προβλήθηκαν πρωτοδίκως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στις σκέψεις 87 έως 102 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε αν η Επιτροπή είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο παραλείποντας να διενεργήσει ανάλυση τριών σταδίων. Όπως θα εκθέσω αναλυτικότερα στην επόμενη ενότητα των παρουσών προτάσεων, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, στο πλαίσιο της εν λόγω εξέτασης, ότι μπορούσε να περιοριστεί στην εξακρίβωση της ύπαρξης διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής όσον αφορά τη χορήγηση της έγκρισης πρόωρης απόσβεσης, καθότι η ύπαρξη τέτοιας διακριτικής ευχέρειας αρκούσε για να προσδώσει επιλεκτικό χαρακτήρα στο καθεστώς STL στο σύνολό του. Κατά συνέπεια, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι επίμαχοι λόγοι αναιρέσεως προκύπτουν από την ίδια την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

32. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει παραδεκτούς τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, τον πρώτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και τον πρώτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P.

3. Επί της ουσίας

α) Επί της παραλείψεως διενέργειας ανάλυσης τριών σταδίων

33. Υπενθυμίζεται, κατά πρώτον, ότι, στη σκέψη 87 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή δεν είχε διενεργήσει την ανάλυση τριών σταδίων που απαιτείται για τον χαρακτηρισμό μιας ενίσχυσης ως επιλεκτικής, αλλά είχε επισημάνει ότι το καθεστώς STL, εξεταζόμενο στο σύνολό του, ήταν επιλεκτικό, αφενός, λόγω της διακριτικής ευχέρειας που είχε η φορολογική αρχή όσον αφορά τη χορήγηση της απαιτούμενης έγκρισης για την πρόωρη απόσβεση βάσει ασαφώς διατυπωμένων προϋποθέσεων και, αφετέρου, λόγω του ότι η φορολογική αρχή ενέκρινε μόνον πράξεις υπαγόμενες στο καθεστώς STL οι οποίες αποσκοπούσαν στη χρηματοδότηση ποντοπόρων πλοίων. Στην ίδια σκέψη της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε, εν συνεχεία, ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή είχε υποστηρίξει ότι η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής αρκούσε αφ' εαυτής για να προσδώσει επιλεκτικό

[6] Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[7] Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, Sigma Alimentos Exterior κατά Επιτροπής (C-50/19 P EU:C:2021:792, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

χαρακτήρα στο καθεστώς STL στο σύνολό του. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο, στις σκέψεις 88 έως 102 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, επικέντρωσε την ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα στο τελευταίο ως άνω νομικό ζήτημα.

34. Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι η συγκεκριμένη ερμηνεία της επίδικης απόφασης επικρίνεται από την Caixabank (υποστηριζόμενη από την Decal). Κατά την Caixabank, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, στην αιτιολογική σκέψη 156 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή στήριξε την ύπαρξη του επιλεκτικού χαρακτήρα σε δύο εναλλακτικούς συλλογισμούς, ήτοι έναν συλλογισμό βασισμένο στην ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής και έναν άλλο συλλογισμό βασισμένο στον τομεακό χαρακτήρα του καθεστώτος STL και, επομένως, η μη διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων δεν αναιρεί την ύπαρξη της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας. Αντιθέτως, κατά την Caixabank, η Επιτροπή εξέθεσε τα δύο ως άνω στοιχεία όχι ως δύο εναλλακτικούς συλλογισμούς, αλλά ως άρρηκτα συνδεδεμένα μέρη μιας ενιαίας συλλογιστικής η οποία καταλήγει στο συμπέρασμα της τομεακής επιλεκτικότητας του καθεστώτος STL. Ως εκ τούτου, οι Caixabank κ.λπ. υποστηρίζουν ότι, καθόσον υποκατέστησε την αιτιολογία της επίδικης απόφασης με τη δική του, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

35. Το συγκεκριμένο επιχείρημα απορρέει από υπέρμετρα τυπολατρική ερμηνεία της επίδικης απόφασης.

36. Η χρήση των όρων «αφενός» και «αφετέρου» στη σκέψη 87 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης δεν σημαίνει, όπως διατείνονται οι Caixabank κ.λπ., ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα της ύπαρξης επιλεκτικού χαρακτήρα δυνάμει δύο εναλλακτικών συλλογισμών.

37. Αντιθέτως, στη συγκεκριμένη σκέψη της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης επαναλαμβάνεται πιστά, κατ' ουσίαν, ο νομικός συλλογισμός που προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 156 της επίδικης απόφασης, κατά τον οποίον ο επιλεκτικός χαρακτήρας του καθεστώτος STL στο σύνολό του εξαρτάται αποκλειστικά και μόνον από την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής που επιλαμβάνεται αίτησης έγκρισης πρόωρης απόσβεσης. Λαμβανομένης υπόψη της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας, που βασιζόταν στα αόριστα κριτήρια της νομοθεσίας στην οποία η Διοίκηση στηριζόταν για τη χορήγηση των εγκρίσεων πρόωρης απόσβεσης, στην εν λόγω αιτιολογική σκέψη διευκρινίστηκε ότι μόνον οι ΟΟΣ που εκτελούσαν πράξεις υπαγόμενες στο καθεστώς STL για τη χρηματοδότηση ποντοπόρων πλοίων είχαν πρόσβαση σε όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα του καθεστώτος STL. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη και μόνον της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας αρκούσε, κατά την επίδικη απόφαση, για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του καθεστώτος STL.

38. Από τις ως άνω παρατηρήσεις προκύπτει ότι, χωρίς να υποκαταστήσει με τη δική του αιτιολογία εκείνη της επίδικης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο περιορίστηκε, στη σκέψη 87 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, να κάνει χρήση νόμιμης ευχέρειας κατά την ερμηνεία της επίδικης απόφασης[8].

39. Το κύριο επιχείρημα των αναιρεσειόντων είναι ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν καθόρισε το πλαίσιο αναφοράς και δεν διενήργησε την ανάλυση τριών σταδίων που απαιτεί το Δικαστήριο, η οποία συνίσταται στον προσδιορισμό του κοινού φορολογικού καθεστώτος, στην εκτίμηση του αν το επίμαχο μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, καθόσον θεσπίζει διαφορετική μεταχείριση

[8] Βλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 2020, Λάρκο κατά Επιτροπής (C-244/18 P, EU:C:2020:238, σκέψεις 104 και 105).

επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, και στην εξέταση του αν το κράτος μέλος απέδειξε ότι το εν λόγω μέτρο δικαιολογούνταν από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.

40. Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι κατ' αυτόν τον τρόπο το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το Γενικό Δικαστήριο οφείλει να εκτιμήσει τον επιλεκτικό χαρακτήρα του καθεστώτος STL μέσω ανάλυσης τριών σταδίων.

41. Εκτιμώ, όπως και η Επιτροπή, ότι το Δικαστήριο δεν είχε την πρόθεση να επιβάλει τη διενέργεια τέτοιας ανάλυσης.

42. Κατ' αρχάς, πρέπει να ενταχθούν εκ νέου στο πλαίσιό τους τα επιχειρήματα που το Βασίλειο της Ισπανίας προέβαλε προς στήριξη της άποψής του. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., το Δικαστήριο απάντησε στο επιχείρημα ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε υποπέσει σε πλάνη κρίνοντας ότι φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγηθέντα λόγω επενδύσεων σε συγκεκριμένο αγαθό, αποκλειομένων άλλων αγαθών ή άλλων επενδύσεων, δεν είχαν επιλεκτικό χαρακτήρα έναντι των επενδυτών, εφόσον κάθε επιχείρηση μπορούσε να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη πράξη.

43. Συναφώς, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, κατ' αρχάς, στη σκέψη 67 της εν λόγω απόφασης, ότι η ανάλυση που διενήργησε το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στην εσφαλμένη παραδοχή ότι αποδέκτες των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από τα επίμαχα φορολογικά μέτρα μπορούσαν να χαρακτηριστούν οι επενδυτές και όχι οι ΟΟΣ και ότι, συνεπώς, η σχετική με την επιλεκτικότητα προϋπόθεση έπρεπε να εξεταστεί σε σχέση μόνο με τους επενδυτές. Εν συνεχεία, στις σκέψεις 68 έως 71 της εν λόγω απόφασης, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε, κατά τα λοιπά, υποπέσει σε πλάνη κατά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα κρίνοντας ότι τα πλεονεκτήματα που έλαβαν οι επενδυτές που είχαν μετάσχει σε πράξεις υπαγόμενες στο καθεστώς STL δεν ήταν επιλεκτικά, εφόσον κάθε επιχείρηση μπορούσε άνευ διακρίσεως να πραγματοποιήσει τέτοιες πράξεις υπό τις ίδιες προϋποθέσεις. Κατά το Δικαστήριο, το Γενικό Δικαστήριο έπρεπε να είχε διενεργήσει την ανάλυση τριών σταδίων που προκύπτει από την απόφαση Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ.[9] και να εξακριβώσει, μεταξύ άλλων, αν η Επιτροπή είχε στοιχειοθετήσει ότι τα επίμαχα φορολογικά μέτρα εισήγαγαν, διά των αποτελεσμάτων τους, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του καθεστώτος STL.

44. Κατά τη γνώμη μου, από τις ως άνω σκέψεις της απόφασης Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ. προκύπτει ότι η ανάλυση τριών σταδίων θεωρήθηκε απαραίτητη καθότι το Γενικό Δικαστήριο είχε προσδιορίσει τους επενδυτές ως αποδέκτες του καθεστώτος STL. Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από τη σχέση που διαπιστώνει το Δικαστήριο μεταξύ του (εσφαλμένου) προσδιορισμού των αποδεκτών και της πλάνης περί το δίκαιο που αφορά τη μη διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων, όπως προκύπτει από τη χρήση της φράσης «κατά τα λοιπά» στην αρχή της σκέψης 68 της εν λόγω απόφασης.

45. Επισημαίνεται, επιπλέον, ότι στη σκέψη 58 της απόφασης Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο παραλείποντας να εξετάσει αν το σύστημα έγκρισης της πρόωρης απόσβεσης παρείχε στη

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

φορολογική αρχή διακριτική ευχέρεια να ευνοεί τις δραστηριότητες των ΟΟΣ που μετέχουν στο καθεστώς STL ή έχει ως αποτέλεσμα να ευνοούνται τέτοιες δραστηριότητες. Φρονώ ότι με την κρίση αυτή το Δικαστήριο κάλεσε ρητώς το Γενικό Δικαστήριο να διενεργήσει τέτοια εξέταση, το δε Γενικό Δικαστήριο συμμορφώθηκε πλήρως προς την υπόδειξη αυτή στις σκέψεις 88 έως 102 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

46. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά τη μέθοδο που εφάρμοσε για την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα, εφόσον τήρησε το πλαίσιο ανάλυσης που υπομνήσθηκε στην ως άνω σκέψη.

47. Όσον αφορά τα επιχειρήματα των αναιρεσειόντων που βάλλουν γενικότερα κατά της παράλειψης του Γενικού Δικαστηρίου να επικρίνει την παράλειψη διενέργειας ανάλυσης τριών σταδίων με την επίδικη απόφαση, παρατηρώ εκ προοιμίου ότι η εν λόγω ανάλυση σχεδιάστηκε με σκοπό την ανάδειξη της συγκαλυμμένης επιλεκτικότητας ευνοϊκών φορολογικών μέτρων των οποίων μπορεί να επωφεληθεί, φαινομενικά, κάθε επιχείρηση. Η ανάλυση αφορά την εξακρίβωση του αν η εφαρμογή τέτοιων μέτρων γενικής ισχύος συνιστά αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις για τη λήψη του πλεονεκτήματος και εκείνων που δεν τις πληρούν.

48. Οι διατάξεις της ισπανικής νομοθεσίας με τις οποίες θεσπίστηκαν τα μέτρα του καθεστώτος STL παρείχαν στους ΟΟΣ τη δυνατότητα να ζητήσουν πρόσβαση στο ευεργέτημα της πρόωρης απόσβεσης· παρείχαν στους ΟΟΣ τη δυνατότητα να εγγραφούν στο ειδικό μητρώο ναυτιλιακών εταιριών –υπό την προϋπόθεση της άσκησης δραστηριότητας η οποία συνεπάγεται τη διάθεση πλοίου σε τρίτους βάσει σύμβασης ναύλωσης γυμνού πλοίου– και να αποκτήσουν τοιουτοτρόπως το δικαίωμα υπαγωγής τους στο καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα· τέλος, οι εν λόγω διατάξεις παρείχαν στους ΟΟΣ τη δυνατότητα να επωφεληθούν του ευεργετήματος της φορολογικής απαλλαγής της κεφαλαιακής υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση του πλοίου.

49. Φρονώ, επομένως, ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι τα επίμαχα μέτρα εμπίπτουν στην κατηγορία των εκ πρώτης όψεως γενικών μέτρων. Ειδικότερα, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι τα εν λόγω μέτρα είχαν ως αποτέλεσμα την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος στους ΟΟΣ για τον λόγο και μόνον ότι ο προσδιορισμός τους και η διάρθρωση των δραστηριοτήτων τους καθορίζονταν με γνώμονα την επιδίωξη τέτοιου πλεονεκτήματος. Θα επρόκειτο, επομένως, για πλεονέκτημα διαθέσιμο, κατ' αρχήν, σε κάθε οικονομικό φορέα ο οποίος επιδιώκει να εφαρμόσει στρατηγική φορολογικής βελτιστοποίησης, τούτο δε θα καθιστούσε αναγκαία τη διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων προκειμένου να διαπιστωθεί ο ενδεχόμενος επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος.

50. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, τα μέτρα του καθεστώτος STL δεν μπορούν, εν προκειμένω, να χαρακτηριστούν εκ πρώτης όψεως γενικά μέτρα, καθότι η πλήρωση των κριτηρίων υπαγωγής στο καθεστώς δεν οδηγούσε συστηματικά στη λήψη των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από τα εν λόγω μέτρα. Όπως προεκτέθηκε, η χορήγηση των εν λόγω πλεονεκτημάτων εξαρτιόταν, στην πραγματικότητα, από την προηγούμενη εξασφάλιση, από τις εν λόγω επιχειρήσεις, της έγκρισης πρόωρης απόσβεσης, την οποία η φορολογική αρχή χορηγούσε βάσει ευρείας διακριτικής ευχέρειας.

51. Σε συνδυασμό με αόριστα κριτήρια στερούμενα κάθε αντικειμενικού χαρακτήρα, η εν λόγω διακριτική ευχέρεια παρείχε στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να καθορίζει τους δικαιούχους της πρόωρης απόσβεσης ή τις προϋποθέσεις της εν λόγω απόσβεσης, και τούτο οδηγεί, κατά

πάγια νομολογία του Δικαστηρίου[10], στο συμπέρασμα ότι πληρούται το κριτήριο της επιλεκτικότητας.

52. Ως εκ τούτου, κατά τη γνώμη μου, δεν δικαιολογείται εν προκειμένω η διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων, περιλαμβανομένου του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς (ή των κανόνων της «κανονικής φορολογίας»). Συγκεκριμένα, τέτοιος προσδιορισμός είναι αναγκαίος μόνον προκειμένου να εντοπισθεί ενδεχόμενη *διάταξη παρέκκλισης* από το καθεστώς φορολογίας που εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Είναι, όμως πρόδηλο ότι, όταν η εθνική νομοθεσία αναγνωρίζει στη φορολογική αρχή διακριτική ευχέρεια όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών, η άσκηση της εν λόγω ευχέρειας θα παρεκκλίνει κατ' ανάγκην από *κάθε* προηγουμένως θεσπισθέν πλαίσιο αναφοράς.

53. Συναφώς, επισημαίνεται επιπλέον ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν οι αναιρεσείοντες, με την απόφαση στην υπόθεση P το Δικαστήριο ουδόλως συνιστά τη διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων σε περίπτωση που η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος εξαρτάται από έγκριση της αρμόδιας εθνικής αρχής. Συγκεκριμένα, μολονότι φαίνεται ότι, με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο ενσωμάτωσε τη συλλογιστική του σχετικά με τη διακριτική ευχέρεια στο δεύτερο στάδιο (ύπαρξη παρέκκλισης) και στο τρίτο στάδιο (δικαιολόγηση εκ πρώτης όψεως επιλεκτικού μέτρου)[11], εντούτοις δεν καθόρισε εκ των προτέρων το πλαίσιο αναφοράς, παρά τις αμφιβολίες που διατύπωσε συναφώς το εθνικό δικαστήριο με την απόφαση περί παραπομπής[12].

54. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι η ως άνω επιχειρηματολογία των αναιρεσειόντων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

β) Επί της μη διενέργειας ανάλυσης ως προς την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής

55. Κατά δεύτερον, οι αναιρεσείοντες αμφισβητούν τις εκτιμήσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής όσον αφορά την έγκριση της πρόωρης απόσβεσης. Οι αναιρεσείοντες προσάπτουν κατ' ουσίαν στο Γενικό Δικαστήριο ότι δεν διερεύνησε αν, στην πράξη, η εν λόγω ευχέρεια της φορολογικής αρχής είχε οδηγήσει, αδικαιολογήτως, σε ευνοϊκότερη μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων σε σχέση με άλλες οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

56. Κατ' αρχάς, πρέπει να εκτεθεί συνοπτικά η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου στις σχετικές σκέψεις της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης. Στη σκέψη 88 της εν λόγω απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο υπενθύμισε, μεταξύ άλλων, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας, ότι η ύπαρξη συστήματος έγκρισης δεν αρκεί αφ' εαυτής για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως επιλεκτικό και ότι, αντιθέτως, όταν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των δικαιούχων και των προϋποθέσεων του χορηγουμένου μέτρου, η άσκηση της ευχέρειας αυτής πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής έναντι άλλων που τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκεται, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

[10] Βλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-241/94, EU:C:1996:353, σκέψη 23)· της 29ης Ιουνίου 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, σκέψη 27), και της 1ης Δεκεμβρίου 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, σκέψη 40).

[11] Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, στο εξής: απόφαση P, EU:C:2013:525, σκέψεις 22 έως 27).

[12] Βλ. απόφαση P (σκέψη 13).

57. Εν συνεχεία, αφού εξέτασε, στις σκέψεις 89 έως 100 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις που ρυθμίζουν το επίμαχο σύστημα έγκρισης, το Γενικό Δικαστήριο απάντησε σε ορισμένα συγκεκριμένα επιχειρήματα που προέβαλαν οι διάδικοι.

58. Το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, όπως είχε επισημάνει η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση, ότι το εν λόγω σύστημα δεν στηριζόταν σε απλή κοινοποίηση, αλλά στην εξασφάλιση προηγούμενης έγκρισης βάσει αορίστως διατυπωμένων κριτηρίων, τα οποία έχρηζαν ερμηνείας από τη φορολογική αρχή, η οποία δεν είχε δημοσιεύσει κατευθυντήριες γραμμές. Το Γενικό Δικαστήριο παρατήρησε εν συνεχεία ότι, βάσει των εν λόγω διατάξεων, η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να ζητεί όλες τις πληροφορίες και όλα τα έγγραφα που θεωρούσε απαραίτητα, περιλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με τα θετικά για την οικονομία και την απασχόληση στην Ισπανία αποτελέσματα που απέρρεαν από τις συμβάσεις ναυπήγησης. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι η φορολογική αρχή μπορούσε όχι μόνο να δεχθεί ή να απορρίψει την αίτηση έγκρισης, αλλά και να ορίσει ως χρόνο έναρξης της απόσβεσης ημερομηνία διαφορετική από εκείνη που είχε προτείνει ο υποκείμενος στον φόρο, χωρίς άλλη διευκρίνιση. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή διέθετε ευρεία διακριτική ευχέρεια.

59. Τέλος, στη σκέψη 100 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, λόγω των προεκτεθέντων στοιχείων, η άσκηση της διακριτικής ευχέρειας μπορούσε να ευνοήσει τους δικαιούχους έναντι άλλων υποκείμενων στον φόρο που βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, καθόσον άλλοι ΟΟΣ ή άλλες επιχειρήσεις, που δραστηριοποιούνταν σε διαφορετικούς τομείς ή είχαν άλλη μορφή, ήταν δυνατόν να μην μπορούν να επωφεληθούν από την πρόωρη απόσβεση υπό τις ίδιες προϋποθέσεις. Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι, λαμβανομένης υπόψη της διακριτικής ευχέρειας η οποία είναι συμφυής στις διατάξεις που αποτέλεσαν αντικείμενο της εξέτασης, μικρή σημασία είχε αν οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται de facto κατά διακριτική ευχέρεια.

60. Εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει το Βασίλειο της Ισπανίας, επισημαίνεται ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν προέβη σε καμία διάκριση μεταξύ de jure και de facto επιλεκτικού χαρακτήρα. Το Γενικό Δικαστήριο όχι μόνον δεν προέβη σε τέτοια διάκριση, αλλά πρόθεσή του ήταν απλώς και μόνο να διευκρινίσει ότι, εφόσον ο επιλεκτικός χαρακτήρας του καθεστώτος STL αναγνωρίστηκε λόγω των στοιχείων που εισάγουν δυσμενή διάκριση και απορρέουν από το σύστημα προηγούμενης έγκρισης που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία, το ζήτημα του αν το εν λόγω σύστημα είχε όντως εφαρμοστεί κατά διακριτική ευχέρεια στην πράξη ήταν αλυσιτελές.

61. Η τελευταία αυτή διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου αμφισβητήθηκε σθεναρά από τους αναιρεσείοντες, τόσο με τα υπομνήματά τους όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, με το επιχείρημα ότι η νομική αναγνώριση και μόνο διακριτικής ευχέρειας της εθνικής διοικητικής αρχής δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα, βάσει της νομολογίας, ότι καθεστώς ενίσχυσης όπως το επίμαχο στις υπό κρίση υποθέσεις έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Τέτοια ερμηνεία είναι, κατ' αυτούς, εσφαλμένη και θα δημιουργήσει προηγούμενο που θα έχει αρνητικά συστημικά αποτελέσματα στο δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων.

62. Στο παρόν στάδιο, επισημαίνεται ότι οι αναιρεσείοντες δεν αμφισβητούν την ανάλυση κατά την οποία το καθεστώς STL συνιστά καθεστώς ενίσχυσης. Μολονότι ο όρος σπανίως εμφανίζεται στην επίδικη απόφαση και στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, καθότι η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο προτιμούν να μνημονεύουν το καθεστώς STL ως «σύστημα» απαρτιζόμενο από

διάφορα άρρηκτα συνδεδεμένα μεταξύ τους μέτρα, ο εν λόγω χαρακτηρισμός προκύπτει προδήλως από το διατακτικό της επίδικης απόφασης και από το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

63. Είναι δε απαραίτητο να ληφθεί υπόψη ο εν λόγω χαρακτηρισμός κατά την εκτίμηση της άποψης των αναιρεσειόντων, η οποία βασίζεται στην απόφαση Ρ, ότι, προκειμένου το επίμαχο καθεστώς να χαρακτηριστεί, ενδεχομένως, επιλεκτικό, πρέπει να αναλυθεί η πρακτική εφαρμογή των φορολογικών μέτρων που το απαρτίζουν.

64. Επιβάλλεται η εν συντομία υπόμνηση του πλαισίου της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση. Η επίμαχη φινλανδική φορολογική νομοθεσία προέβλεπε ότι οι ζημίες τις οποίες υπέστη εταιρία δεν εξέπιπταν, μεταξύ άλλων, εφόσον, διαρκούντος του έτους κατά το οποίο επήλθαν, ή μετά την πάροδο του έτους αυτού, άνω του ημίσεος των εταιρικών μεριδίων άλλαξε ιδιοκτησία, όχι όμως λόγω κληρονομικής διαδοχής ή διάταξης τελευταίας βούλησης. Εντούτοις, η φορολογική αρχή μπορούσε για ορισμένους ειδικούς λόγους να επιτρέπει, κατόπιν αιτήσεως, τέτοια έκπτωση, εφόσον τούτο ήταν αναγκαίο για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας. Οι «ειδικοί λόγοι» που δικαιολογούσαν την έγκριση τέτοιας παρέκκλισης απαριθμούνταν σε ερμηνευτικό έγγραφο που δημοσίευσε η εν λόγω φορολογική αρχή και περιελάμβαναν, μεταξύ άλλων, τις «ιδιαίτερες επιπτώσεις στην απασχόληση».

65. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο υπενθύμισε κατ' ουσίαν ότι, όταν η αρμόδια διοικητική αρχή διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια ώστε να καθορίζει τους δικαιούχους ή τις προϋποθέσεις του χορηγουμένου μέτρου βάσει κριτηρίων που είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, η άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής έναντι άλλων, επισήμανε δε επιπλέον ότι η άσκηση της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας δικαιολογείται όταν οριοθετείται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων που δεν είναι άσχετα με το εν λόγω φορολογικό σύστημα [13].

66. Λόγω της ανομοιογένειας των κριτηρίων που συνόδευαν τη διακριτική ευχέρεια της φινλανδικής φορολογικής αρχής, τα οποία ήταν στο σύνολό τους αντικειμενικά και εγγενή προς τη φύση του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, πλην εκείνου που αφορούσε τις «ιδιαίτερες επιπτώσεις στην απασχόληση», το Δικαστήριο έκρινε απαραίτητο να διευκρινίσει με την απόφασή του ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας προϋποθέτει «όχι μόνο τη γνώση του περιεχομένου των κρίσιμων κανόνων δικαίου, αλλά απαιτεί επίσης την εξέταση της εκτάσεως εφαρμογής τους επί τη βάσει της *διοικητικής και νομολογιακής πρακτικής* και των στοιχείων που αφορούν το εύρος του προσωπικού πεδίου εφαρμογής των εν λόγω κανόνων» [14].

67. Φρονώ ότι η ως άνω διαπίστωση κατέστη τουλάχιστον παρωχημένη με την απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona [15].

68. Με την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή οφείλει να διενεργεί την εξέτασή της βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ με γνώμονα τον χρόνο θέσπισης του επίμαχου καθεστώτος και βάσει ανάλυσης ex ante [16]. Ειδικότερα, κατά το Δικαστήριο, η Επιτροπή οφείλει να αποδεικνύει ότι το φορολογικό καθεστώς «δύναται να ευνοήσει τους δικαιούχους του, διακριβώνοντας ότι το συγκεκριμένο καθεστώς,

[13] Απόφαση Ρ (σκέψεις 24 έως 27).

[14] Απόφαση Ρ (σκέψη 20). Η υπογράμμιση δική μου.

[15] Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, στο εξής: απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona, EU:C:2021:169).

[16] Απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (σκέψη 86).

θεωρούμενο συνολικώς, δύναται, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του, να έχει ως αποτέλεσμα, κατά τον χρόνο θεσπίσεώς του, χαμηλότερη φορολόγηση σε σχέση με εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού καθεστώτος» [17]. Συναφώς, το Δικαστήριο εξέθεσε ότι ο έλεγχος που διενεργεί η Επιτροπή βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν πρέπει να ευνοεί τα κράτη μέλη που καταβάλλουν ενισχύσεις κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, εις βάρος εκείνων τα οποία, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, κοινοποιούν τις ενισχύσεις κατά το στάδιο του σχεδιασμού τους και δεν τις θέτουν σε εφαρμογή έως ότου εκδοθεί η τελική απόφαση της Επιτροπής. Συγκεκριμένα, εάν η Επιτροπή όφειλε να διακριβώσει αν το επιλεκτικό πλεονέκτημα υλοποιήθηκε βάσει εκτίμησης της πρακτικής της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο καθεστώτος ενισχύσεων βασισμένου σε έγκριση χορηγούμενη κατά διακριτική ευχέρεια, το οικείο κράτος μέλος δεν θα μπορούσε να κοινοποιήσει κατά το στάδιο του σχεδιασμού τα μέτρα που εμπίπτουν σε τέτοιο καθεστώς. Αντιθέτως, το κράτος μέλος θα αναγκαζόταν να αναμείνει την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος από τη φορολογική αρχή και τούτο θα προϋπέθετε κατ' ανάγκην τη χορήγηση παράνομων ενισχύσεων πριν από την κοινοποίησή τους [18].

69. Υπό τις συνθήκες αυτές, η ύπαρξη υποχρέωσης της Επιτροπής να εκτιμά τα καθεστώτα ενισχύσεων εκ των υστέρων, όπως συνάγεται από την ερμηνεία που προτείνουν οι αναιρεσείοντες, προσκρούει στην ως άνω νομολογία, σκοπός της οποίας είναι να διαφυλάξει ένα εκ των θεμελιωδών στοιχείων του συστήματος ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, ήτοι την υποχρέωση κοινοποίησης που θεσπίζεται από τη Συνθήκη [19].

70. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να προσαφθεί στο Γενικό Δικαστήριο, όπως πράττει το Βασίλειο της Ισπανίας με την αίτηση αναιρέσεως, ότι δεν προσδιόρισε κάποια διοικητική πρακτική η οποία να αποδεικνύει ότι η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να ορίσει άλλο χρονικό σημείο για την έναρξη της πρόωρης απόσβεσης ωφελούσε ειδικώς τους ΟΟΣ. Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε, η αναφορά σε διοικητική πρακτική δεν ήταν αναγκαία, διότι με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αποδείχθηκε η ύπαρξη ευρείας διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής σε σχέση με την έγκριση πρόωρης απόσβεσης [20].

71. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι Caixabank κ.λπ. υποστήριξαν ότι, εν αντιθέσει προς όσα συνάγονται από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η απόφαση DM Transport [21] δεν επέβαλε ερμηνεία κατά την οποία ο επιλεκτικός χαρακτήρας καθεστώτος ενισχύσεων απορρέει από την ύπαρξη και μόνον ευρείας διακριτικής ευχέρειας. Κατά την ερμηνεία της εν λόγω απόφασης από τις Caixabank κ.λπ., το Δικαστήριο αποφάνθηκε απλώς και μόνον ότι η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας *μπορεί* να προσδίδει επιλεκτικό χαρακτήρα σε εκ πρώτης όψεως γενικό μέτρο. Συναφώς, παρατηρώ ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο είχε αποφανθεί ότι απέκειτο στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον η ευχέρεια του αρμόδιου εθνικού οργανισμού να παρέχει ευκολίες πληρωμής σχετικά με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που προβλέπονται από τη βελγική νομοθεσία είναι ή όχι

[17] Απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (σκέψη 87).

[18] Απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (σκέψεις 92 και 93).

[19] Απόφαση Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (σκέψεις 90 και 91).

[20] Ομοίως, δεν μπορεί να προσαφθεί στο Γενικό Δικαστήριο, όπως επίσης πράττει το Βασίλειο της Ισπανίας, ότι δεν προσδιόρισε οποιαδήποτε κανονιστική διάταξη η οποία να αποδεικνύει ότι η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να ορίσει άλλο χρονικό σημείο για την έναρξη της πρόωρης απόσβεσης ωφελούσε ειδικώς τους ΟΟΣ. Όπως προεκτέθηκε, η παραπομπή σε κανονιστική διάταξη με τέτοιο περιεχόμενο δεν ήταν αναγκαία, διότι η νομική συλλογιστική που εφαρμόστηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν βασίζεται σε υπόθεση de jure επιλεκτικού χαρακτήρα.

[21] Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

διακριτική και, *σε περίπτωση αρνητικής απάντησης*, να διαπιστώσει αν οι εν λόγω ευκολίες πληρωμής είχαν γενικό ή επιλεκτικό χαρακτήρα [22]. Κατά τη γνώμη μου, η διαπίστωση αυτή αρκεί για να απορριφθεί η ερμηνεία που προτείνουν οι Caixabank κ.λπ.

72. Τέλος, είναι πρόδηλο ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει το Βασίλειο της Ισπανίας με την αίτηση αναιρέσεως, μια ερμηνεία του επιλεκτικού χαρακτήρα όπως αυτή που προτείνω ουδόλως συνεπάγεται αντιστροφή του βάρους απόδειξης υπό την έννοια ότι, εάν γινόταν δεκτή από το Δικαστήριο, η Επιτροπή δεν θα υποχρεούνταν πλέον να αποδεικνύει ότι ένα φορολογικό καθεστώς έχει επιλεκτικό χαρακτήρα λόγω των αποτελεσμάτων του. Τουναντίον, από την ερμηνεία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο προκύπτει ότι η Επιτροπή πρέπει να αποδεικνύει ότι η εθνική διοικητική αρχή διαθέτει διακριτική ευχέρεια η οποία απορρέει από τη σχετική νομοθεσία, καθότι η άσκηση της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας είναι, κατά τη νομολογία, κατ' ανάγκην επιλεκτική όσον αφορά τα αποτελέσματά της.

73. Φρονώ, εξάλλου, ότι η νομολογία που επικαλέστηκαν οι Caixabank κ.λπ. με την αίτηση αναιρέσεως, ήτοι οι αποφάσεις που εκδόθηκαν από το Γενικό Δικαστήριο και το Δικαστήριο στην υπόθεση MOL κατά Επιτροπής [23] και εκείνες που εξέδωσε το Γενικό Δικαστήριο σε υποθέσεις που αφορούσαν αποφάσεις προέγκρισης ορισμένων εθνικών φορολογικών αρχών («tax rulings»), δεν μπορεί να στηρίξει την άποψη των αναιρεσειόντων [24].

74. Όσον αφορά την πρώτη ως άνω υπόθεση, καίτοι είναι αληθές ότι τα δικαστήρια της Ένωσης επέκριναν την έλλειψη ανάλυσης των πραγματικών στοιχείων όσον αφορά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της εθνικής διοικητικής αρχής, με τις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής, υπογράμμισα ότι είναι δύσκολο να εφαρμοστούν τα κριτήρια που απορρέουν από την εν λόγω υπόθεση σε άλλες περιπτώσεις, δεδομένου ότι η εφαρμογή των συγκεκριμένων κριτηρίων προϋποθέτει η εξεταζόμενη νομική διάταξη να χαρακτηρίζεται ως «προαιρετική διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων», κάτι το οποίο δεν συμβαίνει στις υπό κρίση υποθέσεις [25]. Όσον αφορά τις σχετικές με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης υποθέσεις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε αναγκαία την ανάλυση των πραγματικών στοιχείων της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας για τον λόγο και μόνον ότι οι εν λόγω αποφάσεις είχαν χαρακτηριστεί ατομικά μέτρα. Όπως, όμως, διευκρινίστηκε ανωτέρω, η φύση του καθεστώτος STL ως καθεστώτος ενισχύσεων δεν αμφισβητείται στις υπό κρίση υποθέσεις.

75. Υπό τις συνθήκες αυτές, η δεύτερη δέσμη επιχειρημάτων των αναιρεσειόντων θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

[22] Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, σκέψεις 27 και 28)· κατά το Δικαστήριο, η επίμαχη διακριτική ευχέρεια πρέπει να παρέχει στον εν λόγω οργανισμό τη δυνατότητα «να καθορίζει τους δικαιούχους ή τις προϋποθέσεις του χορηγουμένου μέτρου». Συναφώς, βλ. επίσης αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-241/94, EU:C:1996:353, σκέψεις 23 και 24), και της 1ης Δεκεμβρίου 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, σκέψεις 39 και 40).

[23] Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2013, MOL κατά Επιτροπής (T-499/10, EU:T:2013:592), η οποία επικυρώθηκε με την απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Αποφάσεις της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669)· της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (T-755/15 και T-759/15, EU:T:2019:670), καθώς και της 15ης Ιουλίου 2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-778/16 και T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημείο 192).

γ) Επί της παράλειψης εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα του καθεστώτος STL στο σύνολό του

76. Κατά τρίτον, οι αναιρεσείοντες προσάπτουν στο Γενικό Δικαστήριο ότι στη σκέψη 101 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς STL είχε επιλεκτικό χαρακτήρα έχοντας εξετάσει ένα μόνον από τα μέτρα που το απαρτίζουν και, επομένως, χωρίς να αναλύσει τα λοιπά μέτρα που συνθέτουν το καθεστώς STL και τα αποτελέσματα που θα είχαν παραγάγει από κοινού.

77. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή εξέτασε κατ' αρχάς τον επιλεκτικό χαρακτήρα των μέτρων που απαρτίζουν το καθεστώς STL και, εν συνεχεία, τον επιλεκτικό χαρακτήρα του καθεστώτος STL στο σύνολό του. Με την αιτιολογική σκέψη 156 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή έκρινε ότι το πλεονέκτημα που παρέχει το καθεστώς STL ήταν επιλεκτικό καθόσον υπαγόταν στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, στο πλαίσιο της διαδικασίας προηγούμενης έγκρισης της πρόωρης απόσβεσης, και καθόσον η εφαρμογή άλλων μέτρων που απαρτίζουν το καθεστώς STL, ήτοι το καθεστώς φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα και η μη φορολόγηση της κεφαλαιακής υπεραξίας, τελούσε υπό την προϋπόθεση της προηγούμενης έγκρισης εκ μέρους της εν λόγω αρχής.

78. Στη σκέψη 101 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός εκ των μέτρων που παρείχε δυνατότητα αποκόμισης οφέλους από το καθεστώς STL στο σύνολό του, ήτοι της έγκρισης της πρόωρης απόσβεσης, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη κρίνοντας, με την επίδικη απόφαση, ότι το σύστημα ήταν επιλεκτικό στο σύνολό του.

79. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι η εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου, καίτοι συνοπτική, είναι ανακριβής και, ως εκ τούτου, ενέχει πλάνη περί το δίκαιο, όπως υποστηρίζει το Βασίλειο της Ισπανίας. Συγκεκριμένα, λαμβανομένης υπόψη της σχέσης εξάρτησης, η οποία διαπιστώθηκε με την επίδικη απόφαση και δεν αμφισβητήθηκε από το αναιρεσείον και η οποία συνδέει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολόγησης με βάση τη χωρητικότητα και τη μη φορολόγηση της κεφαλαιακής υπεραξίας με την προηγούμενη έγκριση πρόωρης απόσβεσης, η οποία αποτελεί πραγματικό «μέσο πρόσβασης» στα φορολογικά πλεονεκτήματα που απορρέουν από το καθεστώς STL, είναι πρόδηλο ότι η αιτίαση των αναιρεσειόντων που αφορά τη μη εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα των αποτελεσμάτων που παράγονται από κοινού από τα μέτρα που απαρτίζουν το καθεστώς STL δεν ευσταθεί. Κατά συνέπεια, το συγκεκριμένο επιχείρημα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.

δ) Επί της παράλειψης εξέτασης του συγκρίσιμου χαρακτήρα των καταστάσεων

80. Κατά τέταρτον, το Βασίλειο της Ισπανίας και οι Caixabank κ.λπ. θεωρούν ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, στη σκέψη 100 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, παραλείποντας να συγκρίνει την πραγματική και τη νομική κατάσταση των επιχειρήσεων στις οποίες παρέχεται το ευεργέτημα του επίμαχου μέτρου και την πραγματική και νομική κατάσταση των επιχειρήσεων που εξαιρούνται από αυτό και εκτιμούν ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πάσχει συναφώς έλλειψη αιτιολογίας.

81. Από τη συνολική ερμηνεία των ως άνω επιχειρημάτων προκύπτει ότι βασίζονται στην παραδοχή ότι η Επιτροπή έπρεπε να θεωρήσει ότι η έγκριση σχετικά με την πρόωρη απόσβεση είναι εκ πρώτης όψεως γενικό μέτρο και, επομένως, ότι ο ενδεχόμενος επιλεκτικός χαρακτήρας του εν λόγω μέτρου μπορούσε να διαπιστωθεί μόνον μετά τη διενέργεια ανάλυσης τριών σταδίων. Εντούτοις, και όπως προεξέθεσα στις παρούσες προτάσεις, το εν λόγω μέτρο που

ρυθμίζει την πρόσβαση στο καθεστώς STL και στα φορολογικά πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτό, παρέχει στη φορολογική αρχή διακριτική ευχέρεια κατά τη χορήγηση της εν λόγω έγκρισης. Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό συνεπάγεται, κατά τη νομολογία, την αναγκαιότητα διενέργειας διαφορετικής εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία αφορά αποκλειστικά και μόνον την έκταση της διακριτικής ευχέρειας της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Εάν η εν λόγω διακριτική ευχέρεια παρέχει στη διοικητική αρχή τη δυνατότητα να καθορίζει τους δικαιούχους και τις προϋποθέσεις χορήγησης του μέτρου, η άσκηση της εν λόγω ευχέρειας, πάντοτε κατά τη νομολογία, θα ευνοεί κατ' ανάγκην τους συγκεκριμένους δικαιούχους σε σχέση με κάθε άλλη επιχείρηση που βρίσκεται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, χωρίς να είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η ύπαρξη τέτοιας ευνοϊκής μεταχείρισης και να καταδειχθεί ότι οι καταστάσεις είναι όντως παρεμφερείς, όπως διατείνονται το Βασίλειο της Ισπανίας και οι Caixabank κ.λπ.

82. Κατά συνέπεια, η εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου στη σκέψη 100 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης δεν ενέχει πλάνη περί το δίκαιο ούτε πάσχει έλλειψη αιτιολογίας. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο δεν όφειλε να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους η πραγματική και νομική κατάσταση των ΟΟΣ, που υπόκεινται στους συνήθεις φορολογικούς κανόνες όσον αφορά την απόσβεση, και η πραγματική και νομική κατάσταση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε τομέα διαφορετικό από αυτόν της θαλάσσιας ναυσιπλοΐας ήταν συγκρίσιμες με εκείνη των ΟΟΣ δικαιούχων του καθεστώτος STL. Το Γενικό Δικαστήριο κατέδειξε τον επιλεκτικό χαρακτήρα επαρκώς κατά νόμον καταλήγοντας, στη σκέψη 100 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, στο συμπέρασμα ότι η διακριτική ευχέρεια που ενείχε το καθεστώς STL *μπορούσε* να ευνοήσει τους δικαιούχους των επίμαχων μέτρων έναντι κάθε άλλου υποκειμένου στον φόρο που βρισκόταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

83. Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω παρατηρήσεων, φρονώ ότι τα συγκεκριμένα επιχειρήματα θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

ε) Επί της εσφαλμένης εκτίμησης της έκτασης της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής και της ύπαρξης δικαιολογητικού λόγου που απορρέει από «τη φύση ή την εν γένει οικονομία του συστήματος»

84. Τέλος, το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη κρίνοντας ότι η διαδικασία χορήγησης έγκρισης πρόωρης απόσβεσης είχε χαρακτήρα διακριτικής ευχέρειας και στερούνταν αντικειμενικών προϋποθέσεων[26]. Στο μέτρο που το επιχείρημα αφορά την εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τη διακριτική ευχέρεια που διέθετε η φορολογική αρχή κατά τη χορήγηση της εν λόγω έγκρισης δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, φρονώ ότι δεν χωρεί αμφιβολία ότι το συγκεκριμένο επιχείρημα πρέπει να θεωρηθεί απαράδεκτο. Συγκεκριμένα, παρατηρώ ότι, κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά τον αναιρετικό έλεγχο των σχετικών με το εθνικό δίκαιο εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του δικαίου αυτού, η οποία θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο πρόδηλο από τα στοιχεία της δικογραφίας, χωρίς να χρειάζεται νέα εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδείξεων[27]. Το Βασίλειο της Ισπανίας δεν προβάλλει, όμως, τέτοια παραμόρφωση του εθνικού δικαίου. Συγκεκριμένα, δεν

[26] Θεωρώ ότι το αναιρεσείον παραπέμπει στις σκέψεις 89 έως 96 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

[27] Βλ. αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 2017, TV2/Danmark κατά Επιτροπής (C-649/15 P, EU:C:2017:835, σκέψεις 49 και 50)· της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Comunidad Autónoma de Galicia και Retegal κατά Επιτροπής (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, σκέψη 72), και της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-114/17 P, EU:C:2018:753, σκέψη 75).

υποστήριξε ούτε απέδειξε ότι το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εκτιμήσεις *προδήλως* αντίθετες προς το περιεχόμενο του άρθρου 49 του RIS ή ότι προσέδωσε στην εν λόγω διάταξη περιεχόμενο που *προδήλως* δεν είχε σε συνάρτηση με τα λοιπά στοιχεία της δικογραφίας [28].

85. Το Βασίλειο της Ισπανίας προσάπτει επίσης στο Γενικό Δικαστήριο ότι, κατ' ουσίαν, απέρριψε το επιχείρημα ότι η διακριτική ευχέρεια που διέθετε εν προκειμένω η φορολογική αρχή δικαιολογούνταν από «τη φύση ή την εν γένει οικονομία του συστήματος», κρίνοντας ότι το γράμμα του άρθρου 49, παράγραφος 6, του RIS, καθόσον παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να ορίσει ως χρόνο έναρξης της απόσβεσης ημερομηνία διαφορετική από εκείνη που προτείνει ο υποκείμενος στον φόρο, δεν διασφαλίζει ότι η χρήση του περιορίζεται στην καταπολέμηση περιπτώσεων απάτης [29].

86. Συναφώς, το αναιρεσείον υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι, ελλείψει τέτοιας δυνατότητας της φορολογικής αρχής, η αδυναμία του μισθωτή της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης να αρχίσει να ανακτά το κόστος του αγαθού πριν από την παράδοσή του θα είχε ως αποτέλεσμα χρηματοοικονομική στρέβλωση λόγω αναντιστοιχίας προς τους συμβατικούς όρους, οι οποίοι προέβλεπαν την υποχρέωση πραγματοποίησης πληρωμών πριν από τη διάθεση του αγαθού στον μισθωτή. Εντούτοις, το ως άνω επιχείρημα δεν μπορεί να αναιρέσει τη διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου, στη σκέψη 97 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά την οποία το γράμμα του άρθρου 49, παράγραφος 6, του RIS δεν διασφαλίζει ότι η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης περιορίζεται *μόνο* στην καταπολέμηση περιπτώσεων απάτης. Συναφώς, παρατηρώ ότι το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, επίσης, στη σκέψη 94 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι τα χαρακτηριστικά του συστήματος χορήγησης έγκρισης, όπως καθορίζονται στο άρθρο 115, παράγραφος 11, του TRLIS και στο άρθρο 49 του RIS, δεν περιόριζαν τη διακριτική ευχέρεια της διοικητικής αρχής στην επαλήθευση των προϋποθέσεων που έχουν τεθεί για την εξυπηρέτηση της λογικής του φορολογικού συστήματος. Δεδομένου ότι το ως άνω επιχείρημα είναι προδήλως αβάσιμο, προτείνω να απορριφθεί.

στ) Πρόταση

87. Δεδομένου ότι όλα τα επιχειρήματα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει στο σύνολό τους τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, τον πρώτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και τον πρώτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P.

Β. Επί του τέταρτου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P, του τέταρτου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και του τρίτου λόγου αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P

1. Σύνοψη των επιχειρημάτων των διαδίκων

88. Με τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως στις υποθέσεις C-649/20 P και C-658/20 P, και τον τρίτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-662/20 P, οι οποίοι προβλήθηκαν για την περίπτωση που κανένας από τους προηγούμενους λόγους δεν θα γίνει δεκτός, οι αναιρεσείοντες προσάπτουν στο Γενικό Δικαστήριο ότι απέρριψε, στις σκέψεις 219 και 220 της αναιρεσιβαλλόμενης

[28] Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 21), και της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, σκέψη 43).

[29] Προφανώς, το Βασίλειο της Ισπανίας παραπέμπει στη σκέψη 97 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

απόφασης, τον λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR, υποστηριζόμενες μεταξύ άλλων από τις Caixabank κ.λπ., ο οποίος αφορούσε παραβίαση των αρχών που εφαρμόζονται στην ανάκτηση, λόγω της μεθόδου υπολογισμού της μη συμβατής ενίσχυσης η οποία είχε, κατ' αυτούς, ως αποτέλεσμα να διαταχθεί η ανάκτηση του συνόλου της ενίσχυσης από τους επενδυτές των ΟΟΣ, μολονότι αυτοί επωφελήθηκαν του πλεονεκτήματος που απορρέει από το καθεστώτος STL μόνο σε ποσοστό 10 % έως 15 %, καθότι το υπόλοιπο μεταφέρθηκε στις ναυτιλιακές εταιρίες.

89. Στο πλαίσιο των προμνησθέντων λόγων αναιρέσεως, οι αναιρεσείοντες υποστηρίζουν ότι i) το Γενικό Δικαστήριο δεν τήρησε τη συλλογιστική της απόφασης Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., κρίνοντας ότι οι επενδυτές ήταν οι άμεσοι αποδέκτες της ενίσχυσης· ii) η ανάκτηση του συνόλου της ενίσχυσης από τους επενδυτές των ΟΟΣ παραβιάζει την αρχή κατά την οποία η ανάκτηση των ενισχύσεων δεν έχει χαρακτήρα κύρωσης· iii) το Γενικό Δικαστήριο αγνόησε το γεγονός ότι το καθεστώς STL ήταν σύστημα απαρτιζόμενο από πλείονα μέτρα, καθώς και τις συμβατικές πτυχές του, έλαβε δε υπόψη μόνον τα φορολογικά αποτελέσματα ορισμένων μέτρων αντί να λάβει υπόψη αποκλειστικά και μόνον το πλεονέκτημα που όντως έλαβαν οι επενδυτές των ΟΟΣ χάρη στο καθεστώς STL στο σύνολό του, και iv) ότι, καθόσον αναγνωρίζεται ότι, αποκτώντας πρόσβαση στο καθεστώς STL, οι επενδυτές των ΟΟΣ υποχρεούνταν εκ του νόμου να μεταφέρουν το 90 % του φορολογικού πλεονεκτήματος σε άλλες επιχειρήσεις, κακώς η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο έκριναν ότι η μεταφορά του πλεονεκτήματος δεν ήταν καταλογιστέα στο Δημόσιο διότι πραγματοποιούνταν μέσω ιδιωτικών συμβάσεων.

90. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι λόγοι αναιρέσεως που προέβαλαν το Βασίλειο της Ισπανίας καθώς και η Lico Leasing και η PYMAR είναι απαράδεκτοι, καθότι δεν προβλήθηκαν πρωτοδίκως, και, εν πάση περιπτώσει, αντικρούει όλα τα επιχειρήματα των αναιρεσειόντων που προεκτέθηκαν συνοπτικά.

2. Επί του παραδεκτού

91. Όσον αφορά την ένσταση απαραδέκτου του τέταρτου λόγου αναιρέσεως της Lico Leasing και της PYMAR στην υπόθεση C-658/20 P, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, με τον συγκεκριμένο λόγο αναιρέσεως, υποβάλλεται στην κρίση του Δικαστηρίου διαφορά με αντικείμενο ευρύτερο της διαφοράς που εκδίκασε το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον οι αναιρεσείοντες αμφισβητούν το πρώτον με την αίτηση αναιρέσεως τον προσδιορισμό των δικαιούχων της επίμαχης ενίσχυσης.

92. Κατά τη γνώμη μου, ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί. Συγκεκριμένα, τα δύο σκέλη του συγκεκριμένου λόγου αναιρέσεως αφορούν την ύπαρξη περαιτέρω δικαιούχων σε σχέση με εκείνους που προσδιορίστηκαν με την επίδικη απόφαση, με μόνο σκοπό να καταδειχθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επικυρώνοντας την επίδικη απόφαση όσον αφορά την ανάκτηση του *συνόλου* της ενίσχυσης από τους επενδυτές των ΟΟΣ. Επομένως, τοιουτοτρόπως, η Lico Leasing και η PYMAR δεν αμφισβητούν τον προσδιορισμό των δικαιούχων όπως εξακριβώθηκε με την επίδικη απόφαση.

93. Όσον αφορά την ένσταση απαραδέκτου του τέταρτου λόγου αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας στην υπόθεση C-649/20 P, η Επιτροπή εκτιμά ότι το αναιρεσείον δεν προέβαλε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου οποιονδήποτε ισχυρισμό για την αμφισβήτηση του προσδιορισμού των δικαιούχων ούτε υποστήριξε ότι η διαταγή ανάκτησης του συνόλου της ενίσχυσης από τους επενδυτές των ΟΟΣ αντιβαίνει στις αρχές που διέπουν την ανάκτηση. Συναφώς, θα υπενθυμίσω μόνον ότι, κατά πάγια πλέον νομολογία, εφόσον το Γενικό Δικαστήριο ένωσε δύο υποθέσεις και εξέδωσε ενιαία απόφαση η οποία απαντά στο σύνολο των ισχυρισμών που προέβαλαν οι ενώπιον

του Γενικού Δικαστηρίου διάδικοι, καθένας από αυτούς δύναται να επικρίνει τη συλλογιστική που αφορά τους ισχυρισμούς οι οποίοι, ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προβλήθηκαν μόνον από τον προσφεύγοντα στην άλλη συνεκδικασθείσα υπόθεση [30]. Εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο ένωσε, κατ' αρχάς, τις υποθέσεις T-515/13 RENV και T-719/13 RENV και, εν συνεχεία, εξέδωσε ενιαία απόφαση με την οποία έλαβε θέση επί του συνόλου των ισχυρισμών που προέβαλαν οι διάδικοι στην ενώπιόν του διαδικασία, το οποίο σημαίνει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας δικαιούται να επικρίνει τη συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου όσον αφορά τον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν πρωτοδίκως η Lico Leasing και η PYMAR.

94. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει παραδεκτούς τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-658/20 P και τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως στην υπόθεση C-649/20 P.

3. Επί της ουσίας

95. Υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η Lico Leasing και η PYMAR υποστηρίζουν ότι η απάντηση του Γενικού Δικαστηρίου στον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν με το δικόγραφο της προσφυγής τους, η οποία περιλαμβάνεται στις σκέψεις 219 και 220 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ενέχει πλάνη περί το δίκαιο, το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ότι η εν λόγω απόφαση πάσχει επίσης έλλειψη αιτιολογίας. Φρονώ, όμως, ότι η εκτίμηση του Δικαστηρίου όσον αφορά την εκπλήρωση της υποχρέωσης αιτιολόγησης που υπέχει το Γενικό Δικαστήριο πρέπει να προηγηθεί της εξέτασης της ύπαρξης πλάνης περί το δίκαιο.

96. Με τον προμνησθέντα λόγο ακυρώσεως, η Lico Leasing και η PYMAR είχαν υποστηρίξει ότι η επίδικη απόφαση παραβίαζε τις γενικές αρχές που διέπουν την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων στο μέτρο που διέτασσε την ανάκτηση του συνόλου της επίμαχης ενίσχυσης από τους επενδυτές, μολονότι μέρος του πλεονεκτήματος μεταφερόταν συστηματικά στις ναυτιλιακές εταιρίες. Κατ' αυτές, η διαταγή ανάκτησης έπρεπε να αφορά μόνο την ενίσχυση την οποία είχαν όντως λάβει οι επενδυτές.

97. Στις σκέψεις 219 και 220, το Γενικό Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του συγκεκριμένου λόγου ακυρώσεως ως εξής:

«219 Το γεγονός ότι η Επιτροπή αποφάσισε στη συγκεκριμένη περίπτωση ότι οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν ήταν οι αποδέκτες της ενισχύσεως, συμπέρασμα το οποίο δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς, είχε ως συνέπεια ότι η διαταγή ανακτήσεως αφορούσε αποκλειστικώς και συνολικά τους επενδυτές, οι οποίοι, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη απόφαση, είναι οι μόνοι αποδέκτες ολόκληρης της ενισχύσεως λόγω της διαφάνειας των ΟΟΣ. Επομένως, η προσβαλλόμενη απόφαση, βάσει της λογικής που ακολουθεί, δεν ενέχει σφάλμα καθόσον διατάσσει την ανάκτηση του συνόλου της ενισχύσεως από τους επενδυτές, μολονότι αυτοί μετέφεραν μέρος του πλεονεκτήματος σε άλλες επιχειρήσεις, δεδομένου ότι αυτές δεν θεωρούνται αποδέκτες της ενισχύσεως. Συγκεκριμένα, κατά την προσβαλλόμενη απόφαση, οι επενδυτές ήταν εκείνοι οι οποίοι καρπώθηκαν πράγματι την ενίσχυση, δεδομένου ότι η εφαρμοστέα ρύθμιση δεν τους επέβαλλε τη μεταφορά μέρους της ενισχύσεως σε τρίτους.

[30] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2014, Buono κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-12/13 P και C-13/13 P, EU:C:2014:2284, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

220 Ως εκ τούτου, η διαταγή ανακτήσεως δεν μπορεί να νοηθεί ως κύρωση πλήττουσα τους επενδυτές ή ως μέτρο που δημιουργεί στρέβλωση του ανταγωνισμού προς όφελος των ανταγωνιστών τους, όπως υποστηρίζουν οι Bankia κ.λπ.»

98. Ομολογώ ότι αδυνατώ να προσδιορίσω, στις δύο ως άνω σκέψεις, τον έλεγχο νομιμότητας της επίδικης απόφασης όσον αφορά τον καθορισμό του ποσού της προς ανάκτηση ενίσχυσης από τους επενδυτές, ο οποίος αποτελεί το αντικείμενο του τρίτου λόγου ακυρώσεως που προέβαλαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου η Lico Leasing και η PYMAR. Συγκεκριμένα, είναι πρόδηλο ότι, καίτοι ο συγκεκριμένος λόγος ακυρώσεως δεν σκοπούσε στην αμφισβήτηση της ταυτότητας των δικαιούχων όπως προσδιορίστηκαν με την επίδικη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο όφειλε, προκειμένου να απαντήσει στους ισχυρισμούς των προσφευγουσών, να εξετάσει αν το μέρος του φορολογικού πλεονεκτήματος που μεταφέρθηκε στις ναυτιλιακές εταιρίες μπορούσε να θεωρηθεί έμμεσο πλεονέκτημα που απέρρεε από την εφαρμογή του καθεστώτος STL.

99. Αντιθέτως, από την ερμηνεία των ως άνω σκέψεων της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR περιοριζόμενο να διαπιστώσει ότι δεν αμφισβητούνταν ότι οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν ήταν οι αποδέκτες της επίμαχης ενίσχυσης και να υπενθυμίσει τη συλλογιστική της επίδικης απόφασης όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο της ανάκτησής της μόνον από τους επενδυτές.

100. Επιπλέον, η διενέργεια της ανάλυσης που απαιτούνταν βάσει του συγκεκριμένου λόγου ακυρώσεως δεν εμποδιζόταν από τα ζητήματα επί των οποίων το Δικαστήριο αποφάνθηκε με την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ. Στη σκέψη 47 της εν λόγω απόφασης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η απόφαση της Επιτροπής να διατάξει την ανάκτηση των μη συμβατών ενισχύσεων μόνον από τους επενδυτές των ΟΟΣ δεν αναιρούσε το συμπέρασμα ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο είχε αποκλείσει το ενδεχόμενο να είναι οι ΟΟΣ αποδέκτες των εν λόγω φορολογικών μέτρων. Στην ίδια σκέψη, το Δικαστήριο διευκρίνισε, εν συνεχεία, ότι δεν απέκειτο σε αυτό να αποφανθεί επί της νομιμότητας της εν λόγω διαταγής ανάκτησης στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως της οποίας είχε επιληφθεί.

101. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πάσχει έλλειψη αιτιολογίας.

102. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι, παραλείποντας να απαντήσει στον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR, το Γενικό Δικαστήριο παρέβη την υποχρέωση αιτιολόγησης που υπέχει. Υπό τις συνθήκες αυτές, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί εν μέρει.

V. Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

103. Βάσει του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν η αναίρεση κριθεί βάσιμη και το Δικαστήριο αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, το ίδιο το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση.

104. Κατά τη γνώμη μου, τούτο συμβαίνει εν προκειμένω στο μέτρο που, αφενός, το Δικαστήριο διαθέτει όλα τα πραγματικά στοιχεία που είναι αναγκαία για την έκδοση της απόφασής του και, αφετέρου, όλα τα στοιχεία της διαφοράς αποτέλεσαν αντικείμενο κατ' αντιμωλίαν συζήτησης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου. Επιπλέον, δεν πρέπει να παραβλεφθεί το γεγονός ότι η νομική

αντιδικία χρονολογείται από τις 25 Σεπτεμβρίου 2013, με αποτέλεσμα να καθίσταται επιβεβλημένη, προς το συμφέρον των διαδίκων, η μη εκ νέου αναπομπή της υπόθεσης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

105. Όσον αφορά τον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, όπως συνοψίστηκε στο σημείο 97 των παρουσών προτάσεων, υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι η υποχρέωση των κρατών μελών να καταργούν, δι' ανακτήσεως, ενίσχυση την οποία η Επιτροπή κρίνει ως μη συμβατή προς την εσωτερική αγορά αποσκοπεί, κατά πάγια νομολογία, στην επαναφορά στην προτέρα της χορήγησης της ενίσχυσης κατάσταση [31].

106. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται εφόσον οι επίμαχες ενισχύσεις, προσαυξημένες ενδεχομένως με τόκους υπερημερίας, επιστραφούν από τον αποδέκτη ή, κατ' ακρίβειαν, από τις επιχειρήσεις οι οποίες πράγματι τις καρπώθηκαν [32]. Τούτο σημαίνει ότι πρέπει να εξακριβωθεί ποιες επιχειρήσεις επωφελούνται των *οικονομικών αποτελεσμάτων* που απορρέουν από τη χορήγηση της ενίσχυσης.

107. Επομένως, όταν επιχείρηση έχει μεταφέρει σε άλλη οντότητα μέρος του πλεονεκτήματος που απορρέει από κρατικό μέτρο, είναι αναγκαίο να προσδιορίζεται επακριβώς το ποσό της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί από την εν λόγω επιχείρηση, ώστε η επιχείρηση να απολέσει μόνον το πλεονέκτημα το οποίο έλαβε σε σχέση με τους ανταγωνιστές της και να επιτευχθεί η επαναφορά στην προτέρα της χορήγησης της ενίσχυσης κατάσταση. Η ανάκτηση υψηλότερου ποσού θα αποδυνάμωνε την προγενέστερη ανταγωνιστική θέση του αποδέκτη της ενίσχυσης και θα είχε, επομένως, χαρακτήρα κύρωσης, κάτι το οποίο θα παραβίαζε τη γενική αρχή που διέπει την ανάκτηση, όπως προεκτέθηκε.

108. Εν προκειμένω, πρέπει να εξακριβωθεί αν η μέθοδος που εφάρμοσε η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση θα έχει ως αποτέλεσμα να απαιτηθεί από τους επενδυτές να αποδώσουν υψηλότερο ποσό από εκείνο το οποίο έλαβαν πραγματικά λόγω της χορήγησης της ενίσχυσης, δεδομένου ότι οι εν λόγω επενδυτές μετέφεραν συστηματικά μέρος του εν λόγω ποσού στις ναυτιλιακές εταιρίες.

109. Συναφώς, παρατηρώ ότι η απόδοση της ενίσχυσης περιορίζεται γενικά στα άμεσα οφέλη που απορρέουν από τη χορήγησή της, μη εκτεινόμενη στα ενδεχόμενα έμμεσα οφέλη που προκύπτουν από την εν λόγω χορήγηση. Εντούτοις, με σειρά αποφάσεων το Δικαστήριο έκρινε ότι πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί και σε άλλες επιχειρήσεις πέραν εκείνων στις οποίες μεταφέρονται άμεσα οι κρατικοί πόροι.

110. Οι εν λόγω αποφάσεις πρέπει να εξεταστούν εν συντομία προκειμένου να προσδιοριστούν τα στοιχεία που καθιστούν δυνατή τη συνεκτίμηση τέτοιου «έμμεσου πλεονεκτήματος».

111. Με την απόφαση Γερμανία κατά Επιτροπής [33], το Δικαστήριο είχε κληθεί να εκτιμήσει καθεστώς φορολογικών ελαφρύνσεων, προβλεπόμενο από τον νόμο περί φορολογίας εισοδήματος, με το οποίο χορηγούνταν φορολογική έκπτωση σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που απέκτησε συμμετοχές σε κεφαλαιουχικές εταιρίες των οποίων η έδρα και η κεντρική διοίκηση βρίσκονταν σε κάποιο από τα νέα ομόσπονδα κράτη ή στο Βερολίνο (Γερμανία) και

[31] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 89 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[32] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 90 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

απασχολούσαν έως 250 άτομα. Συναφώς, το Δικαστήριο είχε καταλήξει, κατ' ουσίαν, στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που αφορούσε η εν λόγω νομοθεσία λάμβαναν έμμεσο πλεονέκτημα στο μέτρο που η ενδεχόμενη απόκτηση συμμετοχών, από τους επενδυτές, στις εν λόγω επιχειρήσεις υπό ευνοϊκότερες φορολογικές συνθήκες απέρρεε από το γεγονός ότι το οικείο κράτος μέλος είχε παραιτηθεί από την είσπραξη των φορολογικών εσόδων που θα εισέπραττε κανονικά. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο είχε επισημάνει ότι η αυτονομία των επενδυτών στη λήψη αποφάσεων δεν συνεπάγεται κατάργηση του εν λόγω δεσμού, «διότι, από οικονομικής απόψεως, η τροποποίηση των συνθηκών της αγοράς, από την οποία απορρέει το εν λόγω πλεονέκτημα, είναι συνισταμένη της απώλειας φορολογικών πόρων εκ μέρους του Δημοσίου» [34].

112. Η απόφαση Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής [35] αφορούσε ρύθμιση η οποία προέβλεπε τη χορήγηση ενίσχυσης στους Ολλανδούς φορείς εκμετάλλευσης πρατηρίων υγρών καυσίμων που βρίσκονταν, μεταξύ άλλων, κατά μήκος των γερμανικών συνόρων με σκοπό τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του ειδικού φόρου κατανάλωσης που ίσχυε στις Κάτω Χώρες και εκείνου που ίσχυε στη Γερμανία. Το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι οι μεγάλες εταιρίες πετρελαίου λάμβαναν τοιουτοτρόπως έμμεσο πλεονέκτημα, λόγω της ύπαρξης, σε ορισμένες συμβάσεις αποκλειστικής αγοράς, συναφθείσες μεταξύ των εν λόγω εταιριών και των προμνησθέντων επιχειρηματιών, «ρητρών διαχείρισης των τιμών», οι οποίες προέβλεπαν, κατ' ουσίαν, ότι η εταιρία πετρελαίου μπορούσε να καλύψει μέρος του κόστους της έκπτωσης που χορηγούνταν από τον ασκούντα την εκμετάλλευση, στο μέτρο που οι συνθήκες της αγοράς καθιστούσαν επιθυμητή ή απαραίτητη την προσαρμογή των εν λόγω εκπτώσεων. Κατά το Δικαστήριο, το έμμεσο αυτό πλεονέκτημα απέρρεε από την ενίσχυση που χορηγούνταν βάσει της ολλανδικής ρύθμισης καθόσον στην πράξη καθιστούσε άνευ αντικειμένου τις ρήτρες διαχείρισης των τιμών [36].

113. Με την υπόθεση Mediaset, το Γενικό Δικαστήριο και το Δικαστήριο κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ιταλική νομοθεσία η οποία προέβλεπε επιδοτήσεις υπέρ των καταναλωτών για την αγορά επίγειων ψηφιακών αποκωδικοποιητών παρείχε έμμεσο πλεονέκτημα στους οργανισμούς επίγειας μετάδοσης καθότι, παρέχοντας κίνητρο στους καταναλωτές για τη μετάβαση από την αναλογική στην επίγεια ψηφιακή λήψη, η εν λόγω νομοθεσία είχε ως αποτέλεσμα να μειώνει το κόστος με το οποίο θα επιβαρύνονταν οι εν λόγω οργανισμοί για να αποκτήσουν κοινό και τους παρείχε τοιουτοτρόπως τη δυνατότητα να ενισχύσουν τη θέση τους στην αγορά [37].

114. Παρατηρώ πως, στο σημείο 116 της ανακοίνωσης σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης», η Επιτροπή επισήμανε ότι από την προεκτεθείσα νομολογία προκύπτει ότι, για την εξακρίβωση της ύπαρξης έμμεσου πλεονεκτήματος, «τα προβλεπόμενα αποτελέσματα του μέτρου θα πρέπει να εξετάζονται εκ των προτέρων» και ότι «έμμεσο πλεονέκτημα υπάρχει εάν το μέτρο έχει σχεδιαστεί με τέτοιον τρόπο ώστε να διοχετεύει τα δευτερεύοντα αποτελέσματά του προς αναγνωρίσιμες επιχειρήσεις ή ομάδες επιχειρήσεων» [38].

[34] Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής (C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψεις 26 και 27).

[35] Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-382/99, EU:C:2002:363, σκέψη 62).

[37] Αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 2010, Mediaset κατά Επιτροπής (T-177/07, EU:T:2010:233, σκέψη 62), και της 28ης Ιουλίου 2011, Mediaset κατά Επιτροπής (C-403/10 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:533, σκέψεις 76 και 77).

[38] Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1).

115. Συντασσόμενος με την ερμηνεία της Επιτροπής, από την προμνησθείσα νομολογία συμπεραίνω επίσης ότι η ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος απορρέει από το περιεχόμενο των εφαρμοστέων διατάξεων (υπόθεση Γερμανία κατά Επιτροπής) ή το περιεχόμενο των ίδιων αυτών διατάξεων σε συνδυασμό με το υφιστάμενο πραγματικό πλαίσιο (υποθέσεις Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής και Mediaset). Κατά το Δικαστήριο, οι ως άνω περιπτώσεις δικαιολογούν αφ' εαυτών το συμπέρασμα ότι τα δευτερογενή οικονομικά αποτελέσματα της παραίτησης του κράτους μέλους από τα φορολογικά έσοδα τα οποία θα εισέπραττε κανονικά διοχετεύονται προς τους έμμεσους αποδέκτες του επίμαχου καθεστώτος.

116. Κατά τη γνώμη μου, τούτο σημαίνει επίσης ότι το γεγονός ότι η μεταφορά μέρους ή του συνόλου του πλεονεκτήματος στους έμμεσους αποδέκτες δεν είναι υποχρεωτική βάσει του νόμου ουδόλως έχει καθεαυτό ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της δυνατότητας καταλογισμού τέτοιας μεταφοράς στο Δημόσιο.

117. Στο παρόν στάδιο, πρέπει να εξακριβωθεί αν το περιεχόμενο των μέτρων που απαρτίζουν το καθεστώς STL, αφ' εαυτού ή στο πραγματικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται, υποστηρίζει τον ισχυρισμό ότι το καθεστώς STL έχει σχεδιαστεί κατά τρόπο ώστε τα δευτερογενή αποτελέσματά του να διοχετεύονται προς τις ναυτιλιακές εταιρίες.

118. Η απάντηση στο ως άνω ζήτημα επιβάλλει κατ' αρχάς να ληφθεί υπόψη η ιδιαίτερη διαμόρφωση του καθεστώτος STL, το οποίο απαρτίζεται από σειρά φορολογικών μέτρων των οποίων η εφαρμογή εξαρτάται από την άσκηση διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της φορολογικής αρχής κατά τη χορήγηση προηγούμενης διοικητικής έγκρισης και από πλέγμα συμβάσεων το οποίο περιλαμβάνει, εν τέλει, τη σύμβαση με την οποία οι ΟΟΣ εκμισθώνουν στις ναυτιλιακές εταιρίες πλοίο στο πλαίσιο ναύλωσης γυμνού πλοίου, ενώ οι ναυτιλιακές εταιρίες δεσμεύονται να αγοράσουν το εν λόγω πλοίο κατά τη λήξη του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος.

119. Λαμβανομένης υπόψη της κατάστασης αυτής, εκτιμώ ότι η συμβατική διάρθρωση του καθεστώτος STL εμπίπτει στο υφιστάμενο πραγματικό πλαίσιο κατά την έννοια της προεκτεθείσας νομολογίας. Συγκεκριμένα, η παρέμβαση του Δημοσίου μέσω της χορήγησης έγκρισης για την πραγματοποίηση της πρόωρης απόσβεσης, πραγματικού μέσου πρόσβασης στα φορολογικά πλεονεκτήματα που απορρέουν από το καθεστώς STL, έπεται κατ' ανάγκην της καθιέρωσης της εν λόγω διάρθρωσης.

120. Εάν αποδεικνυόταν ότι τέτοια συμβατική διάρθρωση στο σύνολό της, περιλαμβανομένης της σύμβασης που συνήφθη μεταξύ των ΟΟΣ και των ναυτιλιακών εταιριών, αποτελούσε αντικείμενο εκτίμησης από τη φορολογική αρχή με σκοπό την ενδεχόμενη χορήγηση της εν λόγω έγκρισης, τούτο θα σήμαινε ότι το οικονομικό πλεονέκτημα που έλαβαν οι ναυτιλιακές εταιρίες απέρρεε από την παραίτηση του ισπανικού Δημοσίου από την είσπραξη των φορολογικών εσόδων που του οφείλονταν.

121. Φρονώ, όμως, ότι η συγκεκριμένη αξιολόγηση δεν μπορεί να μη λάβει υπόψη το νομολογιακό πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να διενεργηθεί. Κατά τη γνώμη μου, η νομολογία σχετικά με το έμμεσο πλεονέκτημα μας οδηγεί να εφαρμόσουμε το απόφθεγμα του Κικέρωνα «summum ius summa iniuria» (η άκρα δικαιοσύνη ισοδυναμεί με ύψιστη αδικία) και να απορρίψουμε κάθε περιττή τυπολατρία, ώστε η νομική ερμηνεία να αντιστοιχεί στην οικονομική πραγματικότητα. Η προσέγγιση αυτή στηρίζεται στην απαίτηση αποφυγής κάθε απόπειρας καταστρατήγησης των αρχών σχετικά με την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων, όπως υπομνήσθηκαν ανωτέρω.

122. Τέτοιος κίνδυνος υφίσταται αναμφίβολα εν προκειμένω. Η θέσπιση και μόνο καθεστώτος ενισχύσεων το οποίο παρέχει στη φορολογική αρχή διακριτική ευχέρεια όσον αφορά την επιλογή των δικαιούχων και τις προϋποθέσεις χορήγησης της ενίσχυσης, όπως συμβαίνει με το καθεστώς STL, θα μπορούσε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να «αποκρύψουν» την ύπαρξη έμμεσων αποδεκτών και να αποφύγουν τοιουτοτρόπως την ανάκτηση μέρους ή του συνόλου της ενίσχυσης από τους εν λόγω αποδέκτες [39]. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η διοικητική πρακτική σχετικά με την έγκριση για την πραγματοποίηση της πρόωρης απόσβεσης δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εξέτασης βάσει του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον πρόκειται για στοιχείο εξ ορισμού μεταγενέστερο της έγκρισης του καθεστώτος STL [40].

123. Κατά τη γνώμη μου, τα προεκτεθέντα συνεπάγονται ότι η έλλειψη νομικής υποχρέωσης των ΟΟΣ να μεταφέρουν το πλεονέκτημα στις ναυτιλιακές εταιρίες και η αδυναμία συνεκτίμησης της διοικητικής πρακτικής σχετικά με τη χορήγηση των εγκρίσεων πρόωρης απόσβεσης δεν θα πρέπει κατ' ανάγκην να αποκλείσουν το συμπέρασμα περί της δυνατότητας καταλογισμού στο ισπανικό Δημόσιο του οικονομικού πλεονεκτήματος που έλαβαν οι ναυτιλιακές εταιρίες λόγω της καταβολής στους επενδυτές στο πλαίσιο ΟΟΣ τιμής αγοράς του πλοίου περιλαμβάνουσας έκπτωση 20 % έως 30 %.

124. Συγκεκριμένα, η απαίτηση αποφυγής της καταστρατήγησης των αρχών που διέπουν την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων, όπως προεκτέθηκε, θα πρέπει να οδηγήσει στην απόρριψη τέτοιας ερμηνείας, αναγνωρίζοντας ότι ο δεσμός μεταξύ έμμεσου πλεονεκτήματος και της κρατικής παρέμβασης μπορεί να συναχθεί από ένα σύνολο ενδείξεων που περιβάλλουν την έγκριση και τη λειτουργία του καθεστώτος STL.

125. Κατά πρώτον, η ίδια η Επιτροπή περιγράφει το καθεστώς STL, στην αιτιολογική σκέψη 12 της επίδικης απόφασης, ως «καθεστώς φορολογικού σχεδιασμού, το οποίο οργανώνεται κατά κανόνα από τράπεζα με σκοπό τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων για τους επενδυτές στο πλαίσιο ενός ΟΟΣ που διέπεται από φορολογική διαφάνεια και *τη μεταβίβαση μέρους των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων στη ναυτιλιακή εταιρεία με τη μορφή έκπτωσης επί της τιμής του πλοίου*. Τα υπόλοιπα πλεονεκτήματα διατηρούνται από τους επενδυτές του ΟΟΣ ως ανταμοιβή για την επένδυσή τους» [41]. Επομένως, η εν λόγω μεταβίβαση φαίνεται ότι είναι καλά ενσωματωμένη στο καθεστώς STL και ότι αποτελεί έναν εκ των σκοπών του, το δε μέρος του φορολογικού πλεονεκτήματος που διατηρούν οι επενδυτές των ΟΟΣ έχει σχεδιαστεί ως απαραίτητη αμοιβή προκειμένου να διασφαλίζεται η συμμετοχή τους στο σύστημα ως διαμεσολαβητών.

126. Κατά δεύτερον, παρατηρώ ότι η ισπανική νομοθεσία καταλείπει περιθώριο ώστε η διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής όσον αφορά την έγκριση της πρόωρης απόσβεσης, μέσο πρόσβασης στα φορολογικά πλεονεκτήματα που απορρέουν από το καθεστώς STL, να μπορεί να ασκηθεί λαμβανομένων υπόψη των όρων της συμβατικής σχέσης μεταξύ των ΟΟΣ και των ναυτιλιακών εταιριών. Κατά το άρθρο 49, παράγραφος 4, του RIS, η αρμόδια για τις διαδικασίες έγκρισης διεύθυνση οικονομικών του Υπουργείου Οικονομίας είχε όντως το

[39] Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός ενίσχυσης ως κρατικής δεν μπορεί να εξαρτάται από τη νομοθετική τεχνική που χρησιμοποιούν τα κράτη μέλη. Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 95).

[40] Παρατηρώ ότι η Επιτροπή επισήμανε, στις αιτιολογικές σκέψεις 135 και 136 της επίδικης απόφασης, ότι, βάσει των παραδειγμάτων που παρείχαν οι ισπανικές αρχές, οι αιτήσεις χορήγησης έγκρισης που υπέβαλαν οι ΟΟΣ εξέθεταν αναλυτικά τη συνολική οργάνωση του ΟΟΣ, συνοδεύονταν από όλες τις συναφείς συμβάσεις και περιελάμβαναν παραρτήματα με αναλυτικό υπολογισμό των συνολικών φορολογικών πλεονεκτημάτων (ή τα αναγκαία στοιχεία για την πραγματοποίηση τέτοιου υπολογισμού) και του τρόπου καταμερισμού τους μεταξύ της ναυτιλιακής εταιρίας, αφενός, και του ΟΟΣ ή των επενδυτών του, αφετέρου.

[41] Η υπογράμμιση δική μου.

δικαίωμα να ζητεί κάθε πληροφορία και κάθε έγγραφο τα οποία θεωρούσε αναγκαία και τούτο συνεπαγόταν ότι το σύνολο της τεκμηρίωσης σχετικά με την εν λόγω συμβατική σχέση μπορούσε να περιλαμβάνεται στον φάκελο που υποβαλλόταν στη φορολογική αρχή. Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, στην αιτιολογική σκέψη 169 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή αναγνώρισε ότι, προκειμένου να λάβει απόφαση σχετικά με τη χορήγηση της έγκρισης για την πρόωρη απόσβεση, η ισπανική φορολογική αρχή αξιολογούσε τον οικονομικό αντίκτυπο της συναλλαγής *συνολικά*.

127. Κατά τρίτον, φρονώ ότι πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η συμβατική διάρθρωση θεσπιζόταν με πρωτοβουλία των ναυτιλιακών εταιριών οι οποίες συμφωνούσαν με ναυπηγείο τη ναυπήγηση ενός πλοίου, έναντι τιμής αγοράς που περιελάμβανε έκπτωση που αντιστοιχούσε στο 85-90 % του φορολογικού πλεονεκτήματος που απέρρεε από την εφαρμογή των μέτρων που συνιστούν το καθεστώς STL και, εν συνεχεία, οι ίδιες ναυτιλιακές εταιρίες κατέβαλλαν το μειωμένο τίμημα στο πλαίσιο της συμβατικής σχέσης τους με τους ΟΟΣ. Υπό τις συνθήκες αυτές, ευλόγως μπορεί να θεωρηθεί ότι η εξέταση που διενεργούσε η φορολογική αρχή με σκοπό τη χορήγηση της έγκρισης για την πρόωρη απόσβεση δεν αγνοούσε τη σύμβαση μεταξύ των ΟΟΣ και των ναυτιλιακών εταιριών, διότι άλλως δεν λαμβάνεται υπόψη η λογική της συμβατικής διάρθρωσης η οποία συνιστούσε, τουλάχιστον, το προαπαιτούμενο για τη λήψη των φορολογικών πλεονεκτημάτων που απέρρεαν από το καθεστώς STL.

128. Τούτου λεχθέντος, φρονώ ότι η εκτίμηση της Επιτροπής, η οποία περιορίστηκε σε τμήμα της εν λόγω συμβατικής διάρθρωσης, δεν αντικατοπτρίζει ικανοποιητικά τα οικονομικά αποτελέσματα του καθεστώτος STL. Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται από το γεγονός ότι, τόσο με το υπόμνημα επί της αιτήσεως αναιρέσεως όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης είναι παρεμφερείς εκείνων που αποτέλεσαν αντικείμενο της απόφασης Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity [42].

129. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο είχε κληθεί να εκτιμήσει ιρλανδικό φόρο επί των αεροπορικών εταιριών. Ο εν λόγω φόρος προέβλεπε δύο διαφορετικούς συντελεστές, ήτοι 2 ευρώ ανά επιβάτη στην περίπτωση πτήσης προς προορισμό ευρισκόμενο σε μέγιστη απόσταση 300 χιλιομέτρων από τον αερολιμένα του Δουβλίνου (Ιρλανδία) και 10 ευρώ ανά επιβάτη σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, το δε ποσό του φόρου μπορούσε να μετακυλιστεί στην τιμή του εισιτηρίου που προσφερόταν στους επιβάτες. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο έκρινε ότι η επιστροφή του πλεονεκτήματος που παρασχέθηκε με την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή απαιτούσε την ανάκτηση, εκ μέρους της φορολογικής αρχής, από τις αποδέκτριες αεροπορικές εταιρίες, της διαφοράς μεταξύ του ποσού του φόρου που έπρεπε να έχει καταβληθεί για καθεμία από τις πραγματοποιηθείσες πτήσεις και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, το δε οικονομικό όφελος που μπορούσαν να αποκομίσουν οι εν λόγω εταιρίες από την *εκμετάλλευση* του συγκεκριμένου πλεονεκτήματος ουδεμία ασκούσε επιρροή για τους σκοπούς ανάκτησης της ενίσχυσης [43]. Ο λόγος στον οποίο στηρίχθηκε το συγκεκριμένο συμπέρασμα ήταν ότι ενδεχόμενη μετακύλιση του πλεονεκτήματος στην τιμή των εισιτηρίων που προσφέρονταν στους επιβάτες εξαρτιόταν αποκλειστικά και μόνον από την εμπορική επιλογή των εταιριών αποδεκτριών της επίμαχης ενίσχυσης.

[42] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 92).

130. Η εφαρμογή, όμως, της ως άνω λύσης στις υπό κρίση υποθέσεις θα ισοδυναμούσε με την εκτίμηση ότι η μεταβίβαση, από τους επενδυτές των ΟΟΣ, στις ναυτιλιακές εταιρίες μέρους του φορολογικού πλεονεκτήματος που έλαβαν λόγω της εφαρμογής του καθεστώτος STL ήταν αποτέλεσμα εμπορικής επιλογής των εν λόγω επενδυτών, οι οποίοι αποφάσισαν να εκμεταλλευθούν το εν λόγω πλεονέκτημα προσφέροντας τιμή πώλησης του πλοίου περιλαμβάνουσα έκπτωση περίπου 30 %. Κατά τη γνώμη μου, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η ερμηνεία αυτή είναι εσφαλμένη.

131. Συγκεκριμένα, όπως επίσης υποστήριξε το Βασίλειο της Ισπανίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ελκυστική τιμή που προσέφεραν οι ΟΟΣ στις ναυτιλιακές εταιρίες για την αγορά πλοίων δεν ήταν αποτέλεσμα πραγματικής άσκησης της συμβατικής ελευθερίας τους, καθόσον οι ΟΟΣ λειτουργούσαν σε μια κατάσταση στην οποία η αποδοτικότητα της πώλησης του πλοίου προκαθοριζόταν από τη συμβατική διάρθρωση, μεταξύ άλλων από την προηγουμένως συναφθείσα σύμβαση ναυπήγησης. Επομένως, στους ΟΟΣ είχε ανατεθεί απλώς και μόνον η κατανομή του φορολογικού πλεονεκτήματος που απέρρεε από το καθεστώς STL κατά τρόπο ώστε οι ναυτιλιακές εταιρίες να επωφελούνται μέρους του εν λόγω πλεονεκτήματος. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όταν προέβη στην εξέταση του συμβατού χαρακτήρα της επίμαχης ενίσχυσης με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή προσδιόρισε επανειλημμένως τους ΟΟΣ ως διαμεσολαβητές που μετέφεραν μέρος του εν λόγω πλεονεκτήματος στις ναυτιλιακές εταιρίες[44].

132. Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι το μέρος του φορολογικού πλεονεκτήματος που οι ΟΟΣ μετέφεραν στις ναυτιλιακές εταιρίες στο πλαίσιο των ιδιωτικών συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ τους πρέπει να αφαιρεθεί από το ποσό που πρέπει να ανακτηθεί από τους επενδυτές των ΟΟΣ και, επομένως, να κάνει δεκτό τον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing και η PYMAR ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

VI. Πρόταση

133. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αναιρέσει εν μέρει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-515/13 RENV και T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), καθόσον το Γενικό Δικαστήριο παρέβη την υποχρέωσή του αιτιολογήσεως στο πλαίσιο της απάντησής του στον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλαν η Lico Leasing SA και η Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, και να ακυρώσει εν μέρει την απόφαση 2014/200/ΕΕ της Επιτροπής, της 17ης Ιουλίου 2013, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων SA.21233 C/11 (πρώην NN/11, πρώην CP 137/06) που έθεσε σε εφαρμογή η Ισπανία – Φορολογικό καθεστώς που διέπει ορισμένες συμφωνίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, γνωστό και ως «ισπανικό φορολογικό καθεστώς χρηματοδοτικής μίσθωσης», και, ειδικότερα, τη διαταγή ανάκτησης καθόσον αφορά τον υπολογισμό του ποσού της προς ανάκτηση μη συμβατής ενίσχυσης.

[44] Βλ., μεταξύ άλλων, αιτιολογική σκέψη 203 της επίδικης απόφασης.