

Υπόθεση C-797/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

24 Οκτωβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Μαρτίου 2019

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

B-GmbH

Καθού και αναιρεσίβλητο:

Finanzamt D (φορολογική αρχή του D)

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Συγκαλυμμένη διανομή κερδών εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (GmbH) με μοναδικό εταίρο έναν δήμο – Μη εφαρμογή της αρχής της επανενσωματώσεως των συγκαλυμμένων μερισμάτων στο εκτός ισολογισμού εισόδημα της εταιρίας – Ζήτημα κατά πόσον υφίσταται κρατική ενίσχυση

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Υφίσταται κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν η νομοθεσία κράτους μέλους προβλέπει μεν ότι οι (συνεχείς) ζημίες κεφαλαιουχικής εταιρίας από

οικονομική δραστηριότητα ασκούμενη έναντι ανταλλάγματος που δεν αρκεί για την κάλυψη του κόστους πρέπει να θεωρούνται, κατ' αρχήν, ως συγκαλυμμένη διανομή κερδών και, κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται να μειώνουν τα κέρδη της κεφαλαιουχικής εταιρίας, αλλά και ότι, στην περίπτωση των κεφαλαιουχικών εταιρειών στις οποίες η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ανήκει άμεσα ή έμμεσα σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι έννομες αυτές συνέπειες δεν ισχύουν όσον αφορά μακροχρόνια ζημιογόνες δραστηριότητες των οποίων η άσκηση δικαιολογείται από συγκοινωνιακούς, περιβαλλοντικούς, κοινωνικούς, πολιτιστικούς, εκπαιδευτικούς λόγους ή από λόγους δημόσιας υγείας;

Παρατιθέμενες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

Άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Νόμος περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (στο εξής: KStG), όπως τροποποιήθηκε με τον ετήσιο φορολογικό νόμο του 2009, άρθρο 4, παράγραφος 6, άρθρο 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, και δεύτερο εδάφιο, παράγραφος 9, άρθρο 34, παράγραφος 6

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης (GmbH) η οποία παρέχει υπηρεσίες ενέργειας, υδρεύσεως και τηλεπικοινωνιών στο ευρύ κοινό, στις εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις και στους δημόσιους οργανισμούς. Επιπλέον, εκμεταλλεύεται και διαχειρίζεται, μεταξύ άλλων, κολυμβητήρια. Τα εταιρικά μερίδια της προσφεύγουσας ανήκουν κατά 100 % στον Δήμο Α. Επομένως, η προσφεύγουσα είναι μια αμιγώς δημοτική εταιρία.
- 2 Το 1998 η προσφεύγουσα ανέλαβε τη διαχείριση κολυμβητηρίου από τον Δήμο Α. Αρχικά είχε μεταβιβάσει την εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου σε μία κατά 100 % θυγατρική της που διέκοψε τη δραστηριότητα εκμεταλλεύσεως του κολυμβητηρίου στις αρχές του 2002 και στη συνέχεια η προσφεύγουσα ανέλαβε η ίδια εκ νέου τη δραστηριότητα αυτή κατά τα επίμαχα έτη (2002 και 2003). Κατά τα επίμαχα οικονομικά έτη 2002 και 2003 η εταιρία κατέγραψε ζημίες από τη λειτουργία του κολυμβητηρίου.
- 3 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διεξήχθη στην προσφεύγουσα, ο ελεγκτής εκτίμησε ότι οι ζημίες από την εκ μέρους της εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου αποτελούσαν συγκαλυμμένη διανομή κερδών. Το καθού και αναιρεσίβλητο συμφώνησε, κατ' αρχήν, με τα πορίσματα του ελεγκτή, ωστόσο έκρινε ότι οι προαναφερθείσες ζημίες δεν αποτελούσαν συγκαλυμμένη διανομή κερδών αλλά

μη εκπιπόμενες λειτουργικές δαπάνες και εξέδωσε τις αντίστοιχες πράξεις βεβαιώσεως φόρου στις 15 Δεκεμβρίου 2011.

- 4 Οι ενστάσεις που υποβλήθηκαν κατά των πράξεων αυτών ήταν σε μεγάλο βαθμό ατελέσφορες. Οι ζημίες από την εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου ελήφθησαν υπόψη στην από 30 Απριλίου 2013 απόφαση επί της διοικητικής ενστάσεως ως μη εκπιπόμενες δαπάνες εκμεταλλεύσεως ποσού ύψους [...] ευρώ (2002) και [...] ευρώ (2003). Η προσφυγή που κατατέθηκε ακολούθως απορρίφθηκε ως αβάσιμη από το Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (φορολογικό δικαστήριο του Μεκλεμβούργου-Δυτικής Πομερανίας, στο εξής: FG) με απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016. Το FG έκρινε όμως ότι οι ζημίες που καταγράφηκαν κατά τα επίδικη έτη συνιστούσαν συγκαλυμμένη διανομή κερδών υπέρ του μοναδικού εταίρου της προσφεύγουσας, ήτοι του Δήμου Α.
- 5 Κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως η προσφεύγουσα άσκησε αίτηση αναίρεσεως με την οποία προβάλλει παραβίαση κανόνων του ουσιαστικού δικαίου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 6 Μια εταιρία μπορεί σύμφωνα με τις διατάξεις του δικαίου των εταιριών να διανέμει τα κέρδη της είτε εμφανώς είτε με συγκαλυμμένη μορφή. Η συγκαλυμμένη διανομή κερδών είναι επίσης γνωστή ως συγκαλυμμένα (έμμεσα) μερίσματα. Οι εν λόγω συγκαλυμμένες διανομές κερδών δεν μειώνουν τα κέρδη και πρέπει να επανενσωματώνονται στο εκτός ισολογισμού εισόδημα της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του KStG. Σκοπός του νομικού θεσμού της συγκαλυμμένης διανομής κερδών είναι η αποτροπή της οφειλόμενης στην εταιρική σχέση και, επομένως, μη συνδεόμενης με την επιχειρηματική δραστηριότητα μειώσεως του εισοδήματος νομικού προσώπου. Συναφώς, το άρθρο 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του KStG, ρυθμίζει μόνο τις έννομες συνέπειες και όχι τις προϋποθέσεις της συγκαλυμμένης διανομής κερδών. Οι εν λόγω προϋποθέσεις αναπτύχθηκαν από τη νομολογία του Bundesfinanzhof (BFH).
- 7 Κατά τη νομολογία του BFH, ως συγκαλυμμένη διανομή κερδών κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του KStG πρέπει να νοείται η οφειλόμενη στην σχέση εταιρίας-εταίρου μείωση της περιουσίας του νομικού προσώπου. Η νομολογία δέχεται ως επί το πλείστον ότι η παροχή χρηματικού οφέλους σε μέτοχο ή εταίρο οφείλεται στην εταιρική σχέση όταν ένας συνετός και επιμελής διοικών το νομικό πρόσωπό εταιρίας δεν θα το χορηγούσε σε τρίτο.
- 8 Το BFH έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι συγκαλυμμένη διανομή κερδών δύναται επίσης να υφίσταται όταν κεφαλαιουχική εταιρία ασκεί δραστηριότητες, άνευ επαρκούς ανταλλάγματος και προς το ιδιωτικό συμφέρον των εταίρων της, οι οποίες είναι ζημιογόνες για την ίδια την εταιρία.

- 9 Χάριν καλύτερης κατανοήσεως της υποθέσεως, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει επίσης τις μορφές οικονομικής δραστηριοποίησης των δήμων, καθώς και τις δυνατότητές τους να ομαδοποιούν κερδοφόρες και ζημιογόνες δραστηριότητες. Η οικονομική δραστηριότητα των δήμων οργανώνεται συνήθως με δύο μορφές. Αφενός, ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μπορεί να ασκεί οικονομική δραστηριότητα μέσω «επιχειρηματικών μονάδων» (στο εξής: EM). Συναφώς, το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αναγνωρίζεται μεν ως υποκείμενο του φόρου, εντούτοις δε τα κέρδη υπολογίζονται, κατ' αρχήν, χωριστά για κάθε επιμέρους EM. Αφετέρου, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου μπορούν να καταφύγουν στη λύση της κεφαλαιουχικής εταιρίας για την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων τους. Οι εν λόγω κεφαλαιουχικές εταιρίες χαρακτηρίζονται ως «εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου».
- 10 Πριν από την έναρξη ισχύος του φορολογικού νόμου του 2009 δεν ρυθμιζόταν νομοθετικά κατά πόσον, αφενός, στις EM και, αφετέρου, στις εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου είναι δυνατή η ομαδοποίηση πολλών επιμέρους εκμεταλλεύσεων, ιδίως η ομαδοποίηση κερδοφόρων και ζημιογόνων μονάδων σε μία ενιαία φορολογική οντότητα για σκοπούς συνολικού υπολογισμού του κέρδους. Ωστόσο, το ζήτημα αυτό έχει απασχολήσει επανειλημμένα τη νομολογία.
- 11 Όσον αφορά το ζήτημα του υπολογισμού και της φορολόγησεως των κερδών των EM, αυτά υπολογίζονται και φορολογούνται, κατ' αρχήν, χωριστά για κάθε επιμέρους μονάδα. Επομένως, το φορολογητέο κέρδος μίας EM δεν μπορεί να συμψηφιστεί με ζημίες που υπέστη άλλη EM, προκειμένου να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση. Εντούτοις, η νομολογία και η φορολογική Διοίκηση ανέπτυξαν και εφάρμοσαν τους λεγόμενους «κανόνες ομαδοποίησης», σύμφωνα με τους οποίους η οργανωτική ομαδοποίηση περισσότερων ομοειδών επιχειρηματικών μονάδων καθώς και περισσότερων συγκεκριμένων υπηρεσιών κοινής ωφελείας (ηλεκτρικής ενέργειας, υδρεύσεως, αερίου ή θερμάνσεως), καθώς και δραστηριοτήτων κοινής ωφελείας και μεταφορών, είναι, κατ' εξαίρεση, φορολογικώς αποδεκτή, εφόσον αυτές διαπνέονται από τον ίδιο σκοπό, δηλαδή την παροχή υπηρεσιών κοινής ωφελείας στο κοινό. Αυτοί οι «κανόνες ομαδοποίησης» ρυθμίζονται διά νόμου για τις EM στο άρθρο 4, παράγραφος 6, του KStG, όπως τροποποιήθηκε με τον φορολογικό νόμο του 2009.
- 12 Το ζήτημα βάσει ποίων αρχών είναι δυνατή η ομαδοποίηση πολλών διαφορετικών τομέων δραστηριότητας νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου σε μία χωριστή οντότητα που ανήκει εξ ολοκλήρου στο ίδιο νομικό πρόσωπο και έχει τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν είχε εκτιμηθεί με ενιαίο τρόπο από τη νομολογία και τη φορολογική Διοίκηση πριν από τον φορολογικό νόμο του 2009.
- 13 Με τον φορολογικό νόμο του 2009, ο οποίος τροποποίησε τον KStG, ο νομοθέτης θέσπισε για πρώτη φορά νομοθετικές διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση των μακροχρόνια ζημιογόνων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των EM και των εταιριών που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Όσον

αφορά τις εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, η νέα διάταξη του άρθρου 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του KStG προβλέπει ότι δεν αρκεί μόνη η μακροχρόνια άσκηση ζημιογόνου δραστηριότητας προκειμένου να επέλθουν οι έννομες συνέπειες της συγκαλυμμένης διανομής κερδών ως προς κεφαλαιουχικές εταιρίες, στις οποίες η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ανήκει, άμεσα ή έμμεσα, σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι εν λόγω μέτοχοι αποδεδειγμένα βαρύνονται εξ ολοκλήρου με τις ζημίες από τις μακροχρόνια ζημιογόνες δραστηριότητες. Μακροχρόνια ζημιογόνα δραστηριότητα κατά το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, δεύτερο εδάφιο, του KStG υφίσταται όταν η οικονομική δραστηριότητα η οποία ασκείται έναντι ανταλλάγματος που δεν αρκεί για την κάλυψη του κόστους ασκείται για συγκοινωνιακούς, περιβαλλοντικούς, κοινωνικούς, πολιτιστικούς, εκπαιδευτικούς λόγους ή για λόγους δημόσιας υγείας. Το νέο άρθρο 34, παράγραφος 6, τέταρτο εδάφιο, του KStG ορίζει ότι το νέο καθεστώς εφαρμόζεται και για τις χρήσεις πριν από το 2009. Επομένως, το καθεστώς αυτό κρίθηκε εφαρμοστέο και για τα έτη 2002 και 2003, που αφορούν την υπό κρίση υπόθεση.

- 14 Επιπλέον, το νέο άρθρο 8, παράγραφος 9, του KStG εισήγαγε μια σύνθετη ρύθμιση για τις εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, η οποία αποσκοπεί να αποτρέψει το ενδεχόμενο συμψηφισμού των προνομιούχων ζημιών που οφείλονται σε μακροχρόνια ζημιογόνες δραστηριότητες με κέρδη προερχόμενα από επιχειρηματικούς τομείς οι οποίοι δεν δύναται να θεωρηθούν ως «επιδεκτικοί ομαδοποίησης». Το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα είναι να διαμορφωθεί για τις εταιρίες αυτές καθεστώς ανάλογο με εκείνο των κανόνων ομαδοποίησης που θεσπίζει το νέο άρθρο 4, παράγραφος 6, του KStG. Ωστόσο, ο νομοθέτης δεν προσέδωσε αναδρομική ισχύ στη ρύθμιση του νέου άρθρου 8, παράγραφος 9, του KStG, αντιθέτως προς τις διατάξεις του νέου άρθρου 8, παράγραφος 7, του KStG, και επομένως αυτή ισχύει από το 2009 και εξής (νέο άρθρο 34, παράγραφος 6, ένατο εδάφιο, του KStG).

Εκτίμηση της υπό κρίση διαφοράς κατά το εθνικό δίκαιο:

- 15 Όσον αφορά τις ζημίες που υπέστη η προσφεύγουσα κατά τα επίμαχα οικονομικά έτη, πρόκειται στο σύνολό τους για συγκαλυμμένη διανομή κερδών προς τον Δήμο Α υπό την ιδιότητα του μοναδικού εταίρου, τα οποία αυξάνουν το εισόδημα της προσφεύγουσας. Το ότι οφείλονται στη σχέση εταιρίας-εταίρου συνάγεται από το γεγονός ότι ένας συνετός και επιμελής διοικών το νομικό πρόσωπο εταιρίας δεν θα παραιτούνταν από το δικαίωμα να απαιτήσει αντίστοιχη αντιστάθμιση των ζημιών από τον βαρυνόμενο με τις ζημίες εταίρο. Ο συνετός και επιμελής διοικών το νομικό πρόσωπο εταιρίας δεν θα ήταν διατεθειμένος να παρέχει υπηρεσίες οι οποίες στην πραγματικότητα βαρύνουν τον μοναδικό εταίρο και να ανεχθεί συνεχείς ζημίες.
- 16 Η εκτός ισολογισμού διόρθωση των ζημιών μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών προσκρούει εντούτοις στην εισαχθείσα διά του φορολογικού νόμου του 2009 νέα ρύθμιση του άρθρου 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε

συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG, κατά την οποία μόνη η μακροχρόνια άσκηση ζημιογόνων δραστηριότητας δεν αρκεί προκειμένου να επέλθουν οι έννομες συνέπειες της συγκαλυμμένης διανομής κερδών ως προς κεφαλαιουχικές εταιρίες, στις οποίες η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ανήκει, άμεσα ή έμμεσα, σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι εν λόγω μέτοχοι αποδεδειγμένα βαρύνονται εξ ολοκλήρου με τις ζημίες που προκύπτουν από μακροχρόνια ζημιογόνες δραστηριότητες. Οι προϋποθέσεις του νέου άρθρου 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG συντρέχουν στην υπό κρίση υπόθεση.

- 17 Σε περίπτωση εφαρμογής του νέου άρθρου 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG, οι ζημίες από την εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου μπορούν να συμψηφιστούν με τα αποτελέσματα των λοιπών επιχειρηματικών κλάδων της προσφεύγουσας (παροχή ενέργειας και ύδρευσης κ.λπ.). Επομένως, η προσφεύγουσα έχει τη δυνατότητα, αφενός, να αντισταθμίσει τις ζημίες που προκύπτουν από την εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου με άλλους τομείς δραστηριότητάς της (ενέργεια και ύδρευση) και, αφετέρου, να μειώσει τα κέρδη της και, ως εκ τούτου, την φορολογική επιβάρυνσή της ως νομικό πρόσωπο κατά τα επίμαχα οικονομικά έτη.

Εκτίμηση βάσει του δικαίου της Ένωσης:

- 18 Πρέπει να εξακριβωθεί αν η φορολογική ελάφρυνση που προβλέπει το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στην απαγόρευση εφαρμογής που προβλέπει το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, καθόσον θεσπίστηκε χωρίς να τηρηθεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ διαδικασία προηγούμενου ελέγχου.
- 19 Το ερώτημα αυτό είναι κρίσιμο για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς. Εάν η περίπτωση του νέου άρθρου 8, παράγραφος 7, του KStG συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η διάταξη αυτή δεν θα μπορεί να εφαρμοστεί, σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, μέχρι τη λήψη απόφασης από την Επιτροπή σχετικά με τη συμβατότητα της φορολογικής ελαφρύνσεως με την εσωτερική αγορά. Η αναιρετική διαδικασία θα έπρεπε να ανασταλεί εν αναμονή της απόφασης της Επιτροπής. Αντιθέτως, αν το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, του KStG δεν συνιστά απαγορευμένη ενίσχυση, η απόφαση του FG θα πρέπει να αναιρεθεί και η προσφυγή να γίνει δεκτή. Η αίτηση αναιρέσεως θα είναι βάσιμη. Η προσφεύγουσα δε θα δικαιούται να αξιώσει την φορολογική ελάφρυνση.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εν προκειμένω, υφίσταται κρατική ενίσχυση. Συναφώς, διατυπώνει τις ακόλουθες παρατηρήσεις.
- 21 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1,

ΣΛΕΕ απαιτείται να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις (βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 19).

- 22 Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση εκ μέρους του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων η οποία ευνοεί, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή η οποία πρέπει να θεωρηθεί οικονομικό πλεονέκτημα που η ωφελούμενη επιχείρηση δεν θα είχε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).
- 23 Η φορολογική ελάφρυνση που προβλέπει το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG συνιστά τέτοιο πλεονέκτημα. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της ενισχύσεως περιλαμβάνει όχι μόνο θετικές παροχές, αλλά και τις παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, μειώνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και οι οποίες, ως εκ τούτου, χωρίς να είναι επιχορηγήσεις υπό στενή έννοια, είναι της ίδιας φύσεως ή έχουν τα ίδια αποτελέσματα (βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, σκέψη 36). Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δύναται λόγω της αναδρομικής ισχύος του νέου άρθρου 8, παράγραφος 7, σε συνδυασμό με το άρθρο 34, παράγραφος 6, τέταρτο εδάφιο, του KStG να προβεί σε εκτός ισολογισμού διόρθωση των τρεχουσών ζημιών από την εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου.
- 24 Εν προκειμένω, τέτοιο πλεονέκτημα δεν θα υφίστατο εάν το κρατικό μέτρο μπορούσε να θεωρηθεί αντιστάθμιση για το ότι η προσφεύγουσα ενδεχομένως εκπληρώνει (επίσης) υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας μέσω της εκμεταλλεύσεως του κολυμβητηρίου. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δημόσιες επιδοτήσεις υπέρ επιχειρήσεων που έχουν ρητά επιφορτιστεί με την εκπλήρωση υποχρεώσεων παροχής δημόσιας υπηρεσίας, οι οποίες χορηγούνται προς αντιστάθμιση των δαπανών που προκαλούνται από την εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ. απόφαση της 24ης Ιουλίου 2003, Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). Προς τούτο, πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η απόφαση Altmark Trans.
- 25 Οι προϋποθέσεις αυτές εξετάζονται από το αιτούν δικαστήριο. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, δεύτερο εδάφιο, του KStG δεν πληροί αυτές τις προϋποθέσεις. Η διάταξη αυτή περιορίζεται απλώς στην αποσπασματική αναφορά ορισμένων λόγων γενικής πολιτικής για την ευνοϊκή μεταχείριση μακροχρόνια ζημιολόγου δραστηριότητας. Δεν ορίζονται με σαφήνεια οι υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας ούτε προκύπτουν οι παράμετροι βάσει των οποίων υπολογίζεται η αντιστάθμιση με σκοπό να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να περιέχει η αντιστάθμιση οικονομικό πλεονέκτημα που μπορεί να ευνοεί την επιχείρηση σε σχέση με ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.
- 26 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι ούτε η λεγόμενη τομεακή εξαίρεση του άρθρου 106, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ μπορεί να αποκλείσει την ύπαρξη

πλεονεκτήματος. Κατά το άρθρο 106, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, η χορηγούμενη από το κράτος αντιστάθμιση για παροχή δημόσιας υπηρεσίας μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά. Παρά τις διαφορές μεταξύ της κρίσεως περί μη ύπαρξης ενισχύσεως σύμφωνα την απόφαση Altmark του Δικαστηρίου και της κρίσεως περί της συμβατότητας των ενισχύσεων σύμφωνα με το άρθρο 106, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ έχει γίνει, εν τω μεταξύ, δεκτό ότι οι προϋποθέσεις ύπαρξης επιτρεπτής αντισταθμιστικής καταβολής πρέπει σε μεγάλο βαθμό να εξετάζονται με πανομοιότυπο τρόπο (βλ. απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, BUPA κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-289/03, EU:T:2008:29).

- 27 Δεύτερον, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει τις ενισχύσεις που δύνανται να επηρεάσουν το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Ειδικότερα, όταν η ενίσχυση που χορηγείται από κράτος μέλος ενισχύει τη θέση μιας επιχειρήσεως σε σχέση με άλλες ανταγωνίστριες επιχειρήσεις στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, πρέπει να θεωρείται ότι το εμπόριο αυτό επηρεάζεται από την ενίσχυση (βλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη 141 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εξάλλου, δεν είναι αναγκαίο η επιχείρηση που έλαβε την ενίσχυση να μετέχει η ίδια στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.
- 28 Οι προϋποθέσεις αυτές συντρέχουν στην υπό κρίση υπόθεση. Η απαλλαγή από την υποχρέωση διορθώσεως των ζημιών εκτός ισολογισμού, μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών, ενισχύει από χρηματοοικονομικής απόψεως τις εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Η δυνατότητα των δυνητικών ανταγωνιστών από άλλα κράτη μέλη να ανοίξουν στη Γερμανία κολυμβητήριο παρόμοιο με εκείνο που εκμεταλλεύεται η προσφεύγουσα είναι, ως εκ τούτου, σημαντικά περιορισμένη. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί κυρίως υπόψη ότι η απαλλαγή εταιρίας από την υποχρέωση να προβεί σε εκτός ισολογισμού διορθώση των ζημιών, μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών, της παρέχει τη δυνατότητα συμψηφισμού των τρεχουσών ζημιών κατά τον υπολογισμό του εισοδήματός της με κέρδη που προέρχονται από άλλους τομείς δραστηριότητας (π.χ. παροχή ενέργειας και υδρεύσεως, κ.λπ.). Εν πάση περιπτώσει, οι εν λόγω τομείς δραστηριότητας ενισχύονται από τη δυνατότητα αντισταθμίσεως των ζημιών. Είναι εύλογο να υποτεθεί ότι θα υπάρχει ανταγωνισμός με ιδιωτικούς φορείς παροχής υπηρεσιών στους αντίστοιχους τομείς δραστηριότητας. Ως εκ τούτου, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι η εκμετάλλευση του κολυμβητηρίου θα μπορούσε, εν προκειμένω, να θεωρηθεί ότι αποτελεί αποκλειστικώς τοπική οικονομική δραστηριότητα.
- 29 Τρίτον, ο δικαιούχος πρέπει να αντλεί επιλεκτικό πλεονέκτημα από αυτήν. Για τους σκοπούς της εκτιμήσεως της επιλεκτικότητας είναι απαραίτητο να εξετάζεται κατά πόσον, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και που υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να

χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54, και Επιτροπή/Aer Lingus, C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 51).

- 30 Για τον χαρακτηρισμό ενός εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος. Σε δεύτερο στάδιο, πρέπει να αποδειχθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57).
- 31 Εν προκειμένω, το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG παρεκκλίνει στην περίπτωση των εταιριών που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου από τους γενικούς κανόνες της εκτός ισολογισμού διορθώσεως των ζημιών μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών κατ' άρθρο 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του KStG στην περίπτωση που ασκούν ορισμένη δραστηριότητα για λόγους γενικής πολιτικής, παρόλο που καταγράφουν συνεχείς ζημίες από τη δραστηριότητα αυτή. Η νέα ρύθμιση του άρθρου 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG, παρέχει σε εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου τη δυνατότητα να μην προβούν, κατ' εξαίρεση, σε εκτός ισολογισμού διόρθωση των ζημιών μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών. Με τον τρόπο αυτό, οι ως άνω επιχειρήσεις αποκτούν τη δυνατότητα συμψηφισμού των τρεχουσών ζημιών κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος της εταιρίας με τα κέρδη που προέρχονται από άλλους τομείς δραστηριότητας. Λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου με τη γενική ρύθμιση περί συγκαλυμμένης διανομής κερδών του άρθρου 8, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του KStG σκοπού, κατά τον οποίο οι απορρέουσες από τη σχέση εταιρίας-εταίρου μειώσεις των στοιχείων του ενεργητικού δεν πρέπει να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου, όλες οι κεφαλαιουχικές εταιρίες ως επιχειρηματίες θεωρείται ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Επομένως, πρόκειται για κατάσταση επιλεκτικότητας σε τομεακό επίπεδο υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος.
- 32 Τέταρτον, το μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί, στο πλαίσιο αυτό, πραγματική στρέβλωση του ανταγωνισμού, αλλά μόνον να εξεταστεί αν η ενίσχυση είναι ικανή να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (βλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.κ.π., C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη 140 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 33 Εν προκειμένω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το νέο άρθρο 8, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, του KStG ενδέχεται να επηρεάσει τον ανταγωνισμό. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί εκ νέου υπόψη ότι η απαλλαγή των εταιριών που ανήκουν εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου από την υποχρέωση να προβούν σε εκτός ισολογισμού διόρθωση μέσω της συγκαλυμμένης διανομής κερδών δημιουργεί τη δυνατότητα συμψηφισμού των τρεχουσών ζημιών κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος της εταιρίας με τα κέρδη που προέρχονται από άλλους τομείς δραστηριότητας (π.χ. παροχής ενέργειας και υδρεύσεως, κ.λπ.) και, μέσω αυτής, τη δυνατότητα μείωσης της φορολογικής επιβαρύνσεως των εν λόγω κερδοφόρων τομέων δραστηριότητας. Είναι εύλογο να υποτεθεί ότι θα υπάρχει ανταγωνισμός με ιδιωτικούς φορείς παροχής υπηρεσιών στους αντίστοιχους τομείς δραστηριότητας.
- 34 Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν πρόκειται για ενίσχυση «de minimis» εμπίπτουσα στον κανονισμό (ΕΚ) 1998/2006 της Επιτροπής, της 15ης Δεκεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 379, σ. 5). Σύμφωνα με τους όρους αυτούς, οι επιχορηγήσεις που δεν υπερβαίνουν το συνολικό ποσό των 200 000 ευρώ σε περίοδο τριών ετών δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, δεδομένου ότι δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών. Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι στην υπό κρίση υπόθεση υπήρξε υπέρβαση του ορίου αυτού, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι εθνική ρύθμιση η οποία δεν προβλέπει περιορισμό του ποσού το οποίο μπορεί να λάβει κάθε επιχείρηση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κανόνα de minimis που προβλέπει η ανακοίνωση της Επιτροπής (βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).
- 35 Εξάλλου, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν πρόκειται εν προκειμένω για «υφιστάμενη» ενίσχυση αλλά για «νέα» ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, η οποία υπόκειται, ως εκ τούτου, στην απαγόρευση εφαρμογής που προβλέπει το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.
- 36 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν η άποψη του αιτούντος δικαστηρίου είναι, εν προκειμένω, ορθή και αν πράγματι υφίσταται κρατική ενίσχυση, το προαναφερθέν ερώτημα υποβάλλεται στο Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.