Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 8ης Νοεμβρίου 2022 *

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση χορηγηθείσα από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου – Απόφαση με την οποία κηρύσσεται η ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή προς την εσωτερική αγορά και διατάσσεται η ανάκτησή της – Φορολογική απόφαση προέγκρισης (tax ruling) – Πλεονέκτημα – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού – Πλαίσιο αναφοράς – Εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο – "Κανονική", λεγόμενη, φορολογία»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-885/19 P και C-898/19 P,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκαν στις 4 Δεκεμβρίου 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, με έδρα το Λουξεμβούργο (Λουξεμβούργο), εκπροσωπούμενη από τον N. de Boynes, avocat, την M. Doeding, solicitor, τους M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, και τον A. Thomson, solicitor,

αναιρεσείουσα (C-885/19 P),

προσφεύγουσα πρωτοδίκως (C-898/19 P),

Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από την M. Browne, τον A. Joyce και την J. Quaney, επικουρούμενους από τον B. Doherty, BL, τον P. Gallagher, SC, και την S. Kingston, SC,

αναιρεσείουσα (C-898/19 P),

παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως (C-885/19 P),

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενο από τους A. Germeaux και T. Uri, επικουρούμενους από τους J. Bracker, A. Steichen και D. Waelbroeck, avocats,

προσφεύγον πρωτοδίκως (C-898/19 P),

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P.-J. Loewenthal και B. Stromsky,

καθής πρωτοδίκως (C-885/19 P και C-898/19 P),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, E. Regan και P. G. Xuereb, προέδρους τμήματος, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (εισηγητή), I. Ziemele και J. Passer, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Μαΐου 2021,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με τις αντίστοιχες αιτήσεις αναιρέσεως, η Fiat Chrysler Finance Europe, πρώην Fiat Finance and Trade Ltd (στο εξής: FFT) (C-885/19 P), και η Ιρλανδία (C-898/19 P) ζητούν την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (T-755/15 και T-759/15, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, EU:T:2019:670), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τις προσφυγές τους με αίτημα την ακύρωση της απόφασης (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN), την οποία έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat (ΕΕ 2016, L 351, σ. 1, στο εξής: επίδικη απόφαση).

I. Ιστορικό της διαφοράς

2 Για τις ανάγκες της παρούσας διαδικασίας, το ιστορικό της διαφοράς, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 1 έως 46 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, μπορεί να συνοψισθεί ως εξής.

A. Επί της φορολογικής απόφασης προέγκρισης που χορήγησαν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στην FFT

3 Στις 14 Μαρτίου 2012 ο φορολογικός σύμβουλος της FFT απηύθυνε στις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές επιστολή με την οποία αιτήθηκε την έγκριση συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

4 Στις 3 Σεπτεμβρίου 2012 οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές εξέδωσαν φορολογική απόφαση προέγκρισης υπέρ της FFT (στο εξής: επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης). Η απόφαση αυτή περιλαμβανόταν σε επιστολή στην οποία αναφερόταν ότι, «όσον αφορά την επιστολή της 14ης Μαρτίου 2012 σχετικά με τις δραστηριότητες ενδοομιλικής χρηματοδότησης

της FFT, επιβεβαιώνεται ότι η ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης συντάχθηκε σύμφωνα με την εγκύκλιο 164/2 της 28ης Ιανουαρίου 2011 και [ήταν] σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού».

Β. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής

5 Στις 19 Ιουνίου 2013 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απηύθυνε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου μια πρώτη αίτηση παροχής πληροφοριών, ζητώντας λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τις εθνικές πρακτικές όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης. Κατόπιν της πρώτης αίτησης παροχής πληροφοριών, ακολούθησε εκτεταμένη επικοινωνία μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Επιτροπής, ώσπου η Επιτροπή, στις 24 Μαρτίου 2014, εξέδωσε απόφαση με την οποία υποχρέωσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να της παράσχει πληροφορίες.

6 Στις 11 Ιουνίου 2014 η Επιτροπή κίνησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης.

Γ. Επί της επίδικης απόφασης

7 Στις 21 Οκτωβρίου 2015 η Επιτροπή εξέδωσε την επίδικη απόφαση.

1. Περιγραφή από την Επιτροπή της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης

8 Στο τμήμα 2 της επίδικης απόφασης, με τίτλο «Περιγραφή του μέτρου», πρώτον, η Επιτροπή περιέγραψε την FFT, δηλαδή τη δικαιούχο της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης, η οποία ανήκε στον όμιλο αυτοκινήτων Fiat/Chrysler (στο εξής: όμιλος Fiat/Chrysler). Επισήμανε ότι η FFT παρείχε υπηρεσίες ρευστότητας και χρηματοδότηση στις εταιρίες του εν λόγω ομίλου που έχουν έδρα στην Ευρώπη πλην της Ιταλίας, ασκούσε δε την επιχειρηματική δραστηριότητά της από το Λουξεμβούργο, όπου βρισκόταν η έδρα της. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η FFT δραστηριοποιούνταν ιδίως στη χρηματοδότηση από την αγορά και στις τοποθετήσεις ρευστών διαθεσίμων, στις σχέσεις με τους φορείς της χρηματοπιστωτικής αγοράς, στις υπηρεσίες συντονισμού και παροχής χρηματοπιστωτικών συμβουλών προς τις εταιρίες του ομίλου, στις υπηρεσίες ταμειακής διαχείρισης προς τις εταιρίες του ομίλου, στη βραχυπρόθεσμη και μεσοπρόθεσμη διεταιρική χρηματοδότηση και στον συντονισμό με τις άλλες εταιρίες χρηματοδότησης (αιτιολογικές σκέψεις 34 έως 51 της επίδικης απόφασης).

9 Δεύτερον, η Επιτροπή επισήμανε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης βασιζόταν, αφενός, στην επιστολή της 14ης Μαρτίου 2012 του φορολογικού συμβούλου της FFT προς τη λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση, η οποία περιείχε αίτημα έγκρισης μιας συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, και, αφετέρου, σε έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, που περιλάμβανε ανάλυση των ενδοομιλικών τιμών την οποία είχε συντάξει ο φορολογικός σύμβουλος προς στήριξη του αιτήματος της FFT για την έκδοση φορολογικής απόφασης προέγκρισης (αιτιολογικές σκέψεις 9, 53 και 54 της επίδικης απόφασης).

10 Κατά την περιγραφή της Επιτροπής, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης ενέκρινε μια μέθοδο για τη διάθεση των κερδών στην FFT εντός του ομίλου Fiat/Chrysler η οποία επέτρεπε στην FFT να προσδιορίζει σε ετήσια βάση το ποσό του φόρου εταιριών που έπρεπε να

καταβληθεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η εν λόγω απόφαση ήταν δεσμευτική για χρονικό διάστημα πέντε ετών, δηλαδή από το φορολογικό έτος 2012 έως το φορολογικό έτος 2016 (αιτιολογικές σκέψεις 52 και 54 της επίδικης απόφασης).

2. Περιγραφή των λουξεμβουργιανών κανόνων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση

11 Η Επιτροπή επισήμανε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε βάσει του άρθρου 164, παράγραφος 3, του code des impôts sur les revenus luxembourgeois [λουξεμβουργιανού κώδικα φορολογίας εισοδήματος] (στο εξής: φορολογικός κώδικας), και της circulaire L.I.R. no 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011 [εγκυκλίου L.I.R. αριθ. 164/2 του διευθυντή φόρων του Λουξεμβούργου, της 28ης Ιανουαρίου 2011] (στο εξής: εγκύκλιος 164/2). Συναφώς, η Επιτροπή, αφενός, επισήμανε ότι η εν λόγω διάταξη θεσπίζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου, κατά την οποία στις συναλλαγές μεταξύ των εταιριών του ίδιου ομίλου (στο εξής: καθετοποιημένες εταιρίες) πρέπει να καταβάλλεται η αμοιβή που θα καταβαλλόταν αν οι συναλλαγές αυτές γίνονταν αποδεκτές από ανεξάρτητες εταιρίες που διαπραγματεύονται σε συγκρίσιμες περιστάσεις υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (στο εξής: αυτόνομες εταιρίες). Αφετέρου, επισήμανε ότι η εγκύκλιος 164/2 διευκρίνιζε, μεταξύ άλλων, τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η αμοιβή υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, ειδικότερα όσον αφορά τις εταιρίες χρηματοδότησης ομίλου (αιτιολογικές σκέψεις 74 έως 83 της επίδικης απόφασης).

12 Εξάλλου, η Επιτροπή παρέθεσε τις αρχές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που εφαρμόζονται σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση και απευθύνονται στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές, οι οποίες υιοθετήθηκαν από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ (στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ), και τόνισε ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά τις τιμές που χρεώνονται για τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ διαφόρων οντοτήτων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών. Επιβεβαίωσε ότι, προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο οι πολυεθνικές εταιρίες να έχουν οικονομικό κίνητρο να κατανέμουν όσο το δυνατόν λιγότερα κέρδη στις φορολογικές δικαιοδοσίες που φορολογούν σε μεγαλύτερο βαθμό τα κέρδη τους, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδέχονται την ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των καθετοποιημένων εταιριών μόνον όταν, σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, κατά τις συναλλαγές καταβάλλεται η αμοιβή που θα καταβαλλόταν αν οι συναλλαγές αυτές γίνονταν αποδεκτές από αυτόνομες εταιρίες που διαπραγματεύονται σε συγκρίσιμες περιστάσεις υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (αιτιολογικές σκέψεις 84 έως 87 της επίδικης απόφασης).

13 Η Επιτροπή υπενθύμισε επίσης ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ απαριθμούν πέντε μεθόδους για μια κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και για την κατανομή των κερδών μεταξύ των καθετοποιημένων εταιριών. Κατά την Επιτροπή, μόνο δύο από τις μεθόδους αυτές ήταν κρίσιμες εν προκειμένω, ήτοι η μέθοδος της συγκρίσιμης τιμής στην ελεύθερη αγορά και η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (αιτιολογικές σκέψεις 88 και 89 της επίδικης απόφασης).

3. Αξιολόγηση της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης

14 Στο τμήμα 7 (αιτιολογικές σκέψεις 185 έως 347) της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους, κατά την άποψή της, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προκειμένου να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

15 Όσον αφορά ειδικότερα την προϋπόθεση περί επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή έκρινε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρείχε τέτοιο πλεονέκτημα στην FFT, στο μέτρο που συνεπαγόταν μείωση του φόρου τον οποίο όφειλε η ενδιαφερόμενη στο Λουξεμβούργο, κατ' απόκλιση από τον φόρο που αυτή θα όφειλε να καταβάλει βάσει του κοινού συστήματος φορολογίας εταιριών (αιτιολογική σκέψη 190 της επίδικης απόφασης). Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό κατόπιν ταυτόχρονης εξέτασης του πλεονεκτήματος και του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία διενεργήθηκε σύμφωνα με τα τρία στάδια που έχει καθορίσει το Δικαστήριο για να διαπιστωθεί αν συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό (αιτιολογική σκέψη 192 της επίδικης απόφασης και σκέψη 119 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

16 Όσον αφορά το πρώτο στάδιο ανάλυσης, το οποίο αφορά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, η Επιτροπή θεώρησε ότι, εν προκειμένω, το σύστημα αναφοράς ήταν το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου, σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο. Διευκρίνισε, συναφώς, ότι το εν λόγω σύστημα φορολογίας εφαρμοζόταν στις ημεδαπές και στις αλλοδαπές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο, συμπεριλαμβανομένων των λουξεμβουργιανών υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιριών. Η Επιτροπή έκρινε ότι η ύπαρξη διαφοράς στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των αυτόνομων εταιριών και των καθετοποιημένων εταιριών δεν έχει καμία επίπτωση στον σκοπό του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου, ο οποίος είναι να φορολογούνται τα κέρδη όλων των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο, είτε είναι καθετοποιημένες είτε όχι, και ότι αμφότερα τα είδη εταιριών βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση σε σχέση με τον εγγενή σκοπό του συστήματος αυτού. Η Επιτροπή απέρριψε όλα τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την FFT περί του ότι το κρίσιμο σύστημα αναφοράς ήταν το άρθρο 164 του φορολογικού κώδικα ή η εγκύκλιος 164/2 καθώς και το επιχείρημά τους ότι το σύστημα αναφοράς που έπρεπε να ληφθεί υπόψη για την εκτίμηση της επιλεκτικότητας της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης έπρεπε να περιλαμβάνει μόνον επιχειρήσεις που υπόκεινται στους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης (αιτιολογικές σκέψεις 193 έως 215 της επίδικης απόφασης).

17 Όσον αφορά το δεύτερο στάδιο ανάλυσης, η Επιτροπή επισήμανε ότι το ζήτημα αν ορισμένο φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς συμπίπτει κατά κανόνα με τη διαπίστωση ότι μέσω του μέτρου αυτού παρέχεται πλεονέκτημα στον δικαιούχο. Κατά την Επιτροπή, όταν ένα φορολογικό μέτρο οδηγεί σε αδικαιολόγητη μείωση του φόρου τον οποίο οφείλει ένας δικαιούχος ο οποίος, αν δεν υπήρχε το εν λόγω μέτρο, θα έπρεπε να καταβάλει υψηλότερο φόρο βάσει του συστήματος αναφοράς, η μείωση αυτή συνιστά το πλεονέκτημα που προκύπτει από το φορολογικό μέτρο και ταυτόχρονα την παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς. Επιπλέον, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία, στην περίπτωση μεμονωμένου μέτρου, η διαπίστωση του οικονομικού πλεονεκτήματος συνηγορεί καταρχήν υπέρ του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου αυτού (αιτιολογικές σκέψεις 216 έως 218 της επίδικης απόφασης).

18 Όσον αφορά τον καθορισμό του πλεονεκτήματος, η Επιτροπή δέχθηκε, κατ' ουσίαν, ότι φορολογικό μέτρο το οποίο οδηγεί μια εταιρία ανήκουσα σε όμιλο να χρεώνει, στο πλαίσιο ενδοομιλικής τιμολόγησης, τιμές που δεν αντανακλούν εκείνες που θα χρεώνονταν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, δηλαδή τις τιμές τις οποίες διαπραγματεύονται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες συνθήκες δυνάμει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει πλεονέκτημα στην εταιρία αυτή, καθόσον οδηγεί σε μείωση της φορολογητέας βάσης της και, ως εκ τούτου, του φόρου που θα έπρεπε να καταβληθεί κατ' εφαρμογήν του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το Δικαστήριο δέχθηκε ειδικότερα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ήτοι «[την] αρχή σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ιδίου ομίλου θα πρέπει να αμείβονται όπως οι συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών που διαπραγματεύονται υπό συγκρίσιμες περιστάσεις σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού», ως κριτήριο αναφοράς για να διαπιστωθεί αν μια εταιρία του ομίλου επωφελείται από πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ λόγω ενός φορολογικού μέτρου που καθορίζει την ενδοομιλική τιμολόγησή της και, ως εκ τούτου, τη φορολογητέα βάση της. Συνεπώς, η Επιτροπή έκρινε ότι όφειλε εν προκειμένω να εξακριβώσει αν η μέθοδος που εγκρίθηκε από τη λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση στην επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της FFT στο Λουξεμβούργο απέκλινε από μια μέθοδο που καταλήγει σε αξιόπιστη προσέγγιση αποτελέσματος βασισμένου στα δεδομένα της αγοράς και αν, ως εκ τούτου, απέκλινε από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Σε μια τέτοια περίπτωση, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης θα έπρεπε, κατά την Επιτροπή, να θεωρηθεί ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 222 έως 227 της επίδικης απόφασης).

19 Η Επιτροπή έκρινε κατά συνέπεια ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κατ' ανάγκην αναπόσπαστο μέρος της εκ μέρους της αξιολόγησης, με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, των φορολογικών μέτρων υπέρ των καθετοποιημένων εταιριών, ανεξάρτητα από το αν ένα κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εθνικό νομικό σύστημά του. Απαντώντας στα επιχειρήματα που είχε προβάλει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, διευκρίνισε ότι δεν είχε εξετάσει αν η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης ήταν σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα ή στην εγκύκλιο 164/2, αλλά ότι είχε προσπαθήσει να διαπιστώσει αν η λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση είχε παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 228 έως 231 της επίδικης απόφασης).

20 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων αυτών και για τους λόγους που εκτίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 241 έως 301 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή έκρινε ότι ορισμένες από τις μεθοδολογικές επιλογές τις οποίες είχε εγκρίνει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και στις οποίες βασιζόταν η ανάλυση των τιμών ενδοομιλικών τιμολογήσεων στην επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης οδηγούσαν σε μείωση του φόρου εταιριών τον οποίο θα όφειλαν να καταβάλουν οι αυτόνομες εταιρίες (αιτιολογικές σκέψεις 234 έως 240 της επίδικης απόφασης).

21 Επικουρικώς, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα ακόμη και υπό το πρίσμα του προβληθέντος από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την FFT πιο περιορισμένου συστήματος αναφοράς του άρθρου 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και της εγκυκλίου 164/2, που θεσπίζουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο (αιτιολογικές

σκέψεις 315 έως 317 της επίδικης απόφασης). Επιπλέον, η Επιτροπή απέκρουσε το επιχείρημα της FFT κατά το οποίο, για να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικής μεταχείρισης υπέρ της FFT ως επακόλουθο της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης, η Επιτροπή όφειλε να είχε συγκρίνει την εν λόγω απόφαση προέγκρισης με τη φορολογική διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου βάσει της εγκυκλίου 164/2, και ιδίως με τις αποφάσεις προέγκρισης που είχαν εκδοθεί για άλλες εταιρίες χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης και τις οποίες το Μεγάλο Δουκάτο Λουξεμβούργου είχε υποβάλει στην Επιτροπή ως αντιπροσωπευτικό δείγμα της πρακτικής του σε θέματα φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (αιτιολογικές σκέψεις 318 έως 336 της επίδικης απόφασης).

22 Στο πλαίσιο του τρίτου σταδίου της ανάλυσής της, η Επιτροπή παρατήρησε ότι ούτε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ούτε η FFT προέβαλαν οποιονδήποτε λόγο που θα μπορούσε να δικαιολογήσει την προνομιακή μεταχείριση της FFT ως επακόλουθο της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν διαπιστώθηκε κανένας λόγος που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι απορρέει άμεσα από τις θεμελιώδεις αρχές του πλαισίου αναφοράς ή προκύπτει από εγγενείς μηχανισμούς του συστήματος που είναι αναγκαίοι για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητά του (αιτιολογικές σκέψεις 337 και 338 της επίδικης απόφασης).

23 Με βάση τις ανωτέρω σκέψεις, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρείχε στην FFT επιλεκτικό πλεονέκτημα, στο μέτρο που είχε επιφέρει μείωση του φόρου που όφειλε η FFT, κυρίως, βάσει του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου σε σύγκριση με τον φόρο που όφειλαν οι αυτόνομες εταιρίες και, επικουρικώς, βάσει του συστήματος φορολογίας των καθετοποιημένων εταιριών (αιτιολογικές σκέψεις 339 και 340 της επίδικης αποφάσεως). Έκρινε ότι δικαιούχος του επίμαχου πλεονεκτήματος ήταν ο όμιλος Fiat/Chrysler στο σύνολό του, στο μέτρο που η FFT αποτελούσε ενιαία οικονομική μονάδα με τις λοιπές οντότητες του ομίλου αυτού, και ότι η μείωση του οφειλόμενου από την FFT φόρου είχε κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των όρων τιμολόγησης των χορηγούμενων από αυτήν ενδοομιλικών δανείων (αιτιολογικές σκέψεις 341 έως 345 της επίδικης απόφασης).

24 Το άρθρο 1 της επίδικης αποφάσεως είχε ως εξής:

«[Η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης], η οποία επιτρέπει στην [FFT] να καθορίζει τη φορολογητέα βάση της στο Λουξεμβούργο σε ετήσια βάση για περίοδο πέντε ετών, συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, που τέθηκε παράνομα σε εφαρμογή από το [Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου] κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ.»

II. Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

25 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 29 και 30 Δεκεμβρίου 2015, αντιστοίχως, η FFT (υπόθεση T-759/15) και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου (υπόθεση T-755/15) άσκησαν προσφυγές με αίτημα την ακύρωση της επίδικης απόφασης.

26 Με διάταξη του προέδρου του εβδόμου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου, της 18ης Ιουλίου 2016, επετράπη στην Ιρλανδία να παρέμβει υπέρ της FFT και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

27 Με διάταξη του προέδρου του εβδόμου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 27ης Απριλίου 2018 και κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-755/15 και T-759/15 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας.

28 Προς στήριξη των αντίστοιχων προσφυγών τους, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT προέβαλαν πέντε δέσμες λόγων ακυρώσεως οι οποίοι αφορούσαν κατ' ουσίαν:

– στο πλαίσιο της πρώτης δέσμης, παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθώς και του άρθρου 114 ΣΛΕΕ, καθόσον η ανάλυση της Επιτροπής οδηγεί σε συγκεκαλυμμένη φορολογική εναρμόνιση (τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15)·

– στο πλαίσιο της δεύτερης δέσμης, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, της υποχρέωσης αιτιολόγησης κατά το άρθρο 296 ΣΛΕΕ καθώς και παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης χορηγούσε πλεονέκτημα, ιδίως με το αιτιολογικό ότι η εν λόγω απόφαση προέγκρισης δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως και πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15, δεύτερη και τρίτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως, πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, καθώς και τρίτος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-759/15)·

– στο πλαίσιο της τρίτης δέσμης, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή διαπίστωσε την επιλεκτικότητα του πλεονεκτήματος αυτού (πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15 και πρώτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-759/15)·

– στο πλαίσιο της τέταρτης δέσμης, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ και της υποχρέωσης αιτιολόγησης κατά το άρθρο 296 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το επίμαχο μέτρο περιόριζε τον ανταγωνισμό και νόθευε το μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο (δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15 και δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως καθώς και δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-759/15), και

– στο πλαίσιο της πέμπτης δέσμης, παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, καθόσον η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση της επίμαχης ενίσχυσης (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-759/15).

29 Αφού αποφάσισε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-755/15 και T-759/15 προς έκδοση κοινής αποφάσεως, ήτοι της αναιρεσιβαλλόμενης, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε με την απόφαση αυτή όλους τους λόγους ακυρώσεως και, ως εκ τούτου, τις προσφυγές στις εν λόγω υποθέσεις στο σύνολό τους.

30 Όσον αφορά τη δεύτερη δέσμη λόγων ακυρώσεως, και ιδίως τους λόγους που αντλούνται από εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε καταρχάς ότι, στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής κατάστασης μιας καθετοποιημένης εταιρίας, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών δεν καθορίζονται υπό συνθήκες αγοράς. Έκρινε ότι, για τη διαπίστωση της ενδεχόμενης ύπαρξης πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο πλαίσιο της εξέτασης φορολογικού μέτρου που χορηγήθηκε σε μια τέτοια καθετοποιημένη εταιρία, η

Επιτροπή δύναται να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει για την εταιρία αυτή από την εφαρμογή του φορολογικού μέτρου με τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων φορολογίας του εθνικού δικαίου για μια εταιρία που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς, όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ καθετοποιημένων «επιχειρήσεων» και αυτόνομων «επιχειρήσεων» ενόψει της υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών και αποσκοπεί στη φορολόγηση των κερδών των καθετοποιημένων επιχειρήσεων ως εάν είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε τιμές αγοράς (σκέψεις 140 και 141 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

31 Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί «εργαλείο» ή, όπως δέχθηκε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 225 της επίδικης απόφασης, ένα «κριτήριο αναφοράς», το οποίο καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί αν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που γίνονται αποδεκτές από τις εθνικές αρχές είναι αντίστοιχες με τις ισχύουσες υπό συνθήκες αγοράς τιμές, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια καθετοποιημένη εταιρία αποκτά, δυνάμει φορολογικού μέτρου που καθορίζει την ενδοομιλική τιμολόγηση, πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (σκέψη 143 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

32 Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο παρατήρησε ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης αφορά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της FFT βάσει του φορολογικού κώδικα και ότι ο κώδικας αυτός αποσκοπεί στη φορολόγηση του κέρδους που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα της εν λόγω καθετοποιημένης «επιχείρησης» ως εάν αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές πραγματοποιούμενες σε τιμές αγοράς. Βάσει αυτού, έκρινε ότι η Επιτροπή μπορούσε να συγκρίνει το φορολογητέο κέρδος της FFT που προκύπτει από την εφαρμογή της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης με το φορολογητέο κέρδος που προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων φορολογίας του λουξεμβουργιανού δικαίου για επιχείρηση η οποία βρίσκεται σε συγκρίσιμη πραγματική κατάσταση και ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού (σκέψεις 145 και 148 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης). Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι χρησιμοποίησε μια μέθοδο καθορισμού των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία θεωρεί κατάλληλη, μολονότι υποχρεούται να δικαιολογήσει τη μεθοδολογική επιλογή της (σκέψη 146 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

33 Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τα επιχειρήματα που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT προς αμφισβήτηση του συμπεράσματος αυτού.

34 Πρώτον, όσον αφορά τα επιχειρήματα ότι η Επιτροπή δεν είχε επικαλεστεί καμία νομική βάση για την εφαρμοσθείσα στην επίδικη απόφαση αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ούτε είχε διευκρινίσει το περιεχόμενό της, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή είχε επισημάνει, καταρχάς, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κατ' ανάγκην αναπόσπαστο μέρος της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εξέτασης των υπέρ των εταιριών ενός ομίλου φορολογικών μέτρων και, εν συνεχεία, ότι η αρχή αυτή αποτελεί έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης στον τομέα της φορολογίας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω άρθρου της Συνθήκης (σκέψεις 150 και 151 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης). Ως προς το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι από την επίδικη απόφαση προκύπτει ότι πρόκειται για εργαλείο βάσει του οποίου μπορεί να εξακριβωθεί κατά πόσον οι αμοιβές που καταβάλλονται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι αυτές που θα καταβάλλονταν εάν οι συναλλαγές αυτές είχαν αποτελέσει αντικείμενο διαπραγμάτευσης μεταξύ αυτόνομων επιχειρήσεων (σκέψη 155 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

35 Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα ότι η εφαρμοσθείσα με την επίδικη απόφαση αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι κριτήριο ξένο προς το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο και ότι παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να προβεί, εν τέλει, σε συγκεκαλυμμένη εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας, παραβιάζοντας τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα αυτό ως αβάσιμο, δεδομένου ότι η δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω αρχής προκύπτει από το γεγονός ότι οι λουξεμβουργιανοί φορολογικοί κανόνες προβλέπουν ότι οι καθετοποιημένες εταιρίες φορολογούνται κατά τον ίδιο τρόπο με τις αυτόνομες εταιρίες. Επομένως, εφαρμόζοντας το κριτήριο αυτό εν προκειμένω η Επιτροπή δεν υπερέβη τις αρμοδιότητές της (σκέψεις 156 έως 158 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

36 Τρίτον, όσον αφορά το επιχείρημα ότι η Επιτροπή εσφαλμένως δέχτηκε, με την επίδικη απόφαση, την ύπαρξη γενικής αρχής περί ίσης μεταχείρισης στον τομέα της φορολογίας, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η διατύπωση αυτή της Επιτροπής δεν πρέπει να απομονωθεί από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και δεν μπορεί ως εκ τούτου να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η Επιτροπή αναγνώρισε την ύπαρξη μιας σύμφυτης με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αρχής περί ίσης φορολογικής μεταχείρισης (σκέψεις 160 και 161 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

III. Αιτήματα των διαδίκων

A. Υπόθεση C-885/19 P

37 Με την αίτηση αναιρέσεως, η FFT ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση ή, επικουρικώς, αν το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να αποφανθεί οριστικώς, να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της αναιρετικής διαδικασίας και της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

38 Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

– να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και

– να καταδικάσει την FFT στα δικαστικά έξοδα.

39 Η Ιρλανδία ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

Β. Υπόθεση C-898/19 P

40 Με την αίτηση αναιρέσεως, η Ιρλανδία ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

41 Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

– να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και

– να καταδικάσει την Ιρλανδία στα δικαστικά έξοδα.

42 Η FFT ζητεί από το Δικαστήριο:

– να δεχτεί την αίτηση αναιρέσεως και

– να υποχρεώσει την Επιτροπή να καταβάλει τις δαπάνες της FFT που συνδέονται με την υποβολή του υπομνήματος επί της αιτήσεως αναιρέσεως και με την περαιτέρω συμμετοχή της στην αναιρετική διαδικασία.

43 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο:

– να κάνει δεκτά τα αιτήματα της Ιρλανδίας·

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

44 Στις 9 Μαρτίου 2020 ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου κάλεσε τους διαδίκους να λάβουν θέση επί της ενδεχόμενης συνεκδίκασης των υποθέσεων C-885/19 P και C-898/19 P προς διευκόλυνση της συνέχισης της διαδικασίας.

45 Με έγγραφα της 16ης Μαρτίου 2020, η FFT, η Ιρλανδία, η Επιτροπή και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου γνωστοποίησαν στο Δικαστήριο ότι δεν είχαν αντίρρηση για τη συνεκδίκαση των υποθέσεων αυτών. Ωστόσο, με έγγραφο της 14ης Απριλίου 2020, η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατόπιν εξέτασης του περιεχομένου των υπομνημάτων που κατέθεσαν οι αναιρεσείουσες, είχε την άποψη ότι δεν ήταν σκόπιμη η συνεκδίκαση των εν λόγω υποθέσεων προς διευκόλυνση της συνέχισης της διαδικασίας.

46 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 20ής Απριλίου 2020, οι διάδικοι ενημερώθηκαν ότι δεν συνέτρεχε λόγος συνεκδίκασης των υποθέσεων σ' αυτό το στάδιο της διαδικασίας.

V. Επί των αιτήσεων αναιρέσεως

47 Λόγω της συνάφειάς τους, οι υπό κρίση υποθέσεις πρέπει να συνεκδικασθούν προς έκδοση κοινής απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 54, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

A. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως στην υπόθεση C-898/19 P

48 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως στην υπόθεση C-898/19 P, η οποία πρέπει να εξεταστεί πρώτη, η Ιρλανδία, με την οποία συντάσσονται το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT, προβάλλει πέντε λόγους αναιρέσεως.

49 Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, ο οποίος υποδιαιρείται σε οκτώ σκέλη, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο και εφάρμοσε εσφαλμένως το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ κατά την προσέγγισή του όσον αφορά τη χρήση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού από την Επιτροπή στην επίδικη απόφαση. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη κατά την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης. Ο τρίτος λόγος αφορά παράβαση της υποχρέωσης αιτιολόγησης. Ο τέταρτος αφορά παραβίαση της αρχής της ασφαλείας δικαίου. Τέλος, ο πέμπτος και τελευταίος λόγος αναιρέσεως αφορά παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ και του άρθρου 114 ΣΛΕΕ, καθόσον οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων χρησιμοποιήθηκαν, εν προκειμένω, για την εναρμόνιση των κανόνων των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

50 Η Επιτροπή ζητεί να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως ως εν μέρει απαράδεκτη και προσθέτει ότι, εν πάση περιπτώσει, οι λόγοι που προβάλλονται προς στήριξή της πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

1. Επί του παραδεκτού

51 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι εν μέρει απαράδεκτη. Υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το ουσιώδες μέρος της επιχειρηματολογίας που προβάλλει η Ιρλανδία στο πλαίσιο του πρώτου, του τρίτου, του τέταρτου και του πέμπτου λόγου αναιρέσεως αποσκοπεί κυρίως στην αμφισβήτηση της επίδικης απόφασης, της γενικής πρακτικής της Επιτροπής ως προς τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης και ορισμένων εγγράφων του θεσμικού αυτού οργάνου στα οποία περιγράφεται η προσέγγισή του σχετικά με τις εν λόγω αποφάσεις και όχι συγκεκριμένων σημείων της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

52 Συναφώς, από το άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, από το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και από το άρθρο 168, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και το άρθρο 169, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας συνάγεται ότι η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να προσδιορίζει με ακρίβεια τα επικρινόμενα σημεία της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου της οποίας ζητείται η αναίρεση, καθώς και τα νομικά επιχειρήματα που στηρίζουν κατά τρόπο συγκεκριμένο το αίτημα αυτό, άλλως η αίτηση αναιρέσεως ή ο οικείος λόγος αναιρέσεως είναι απαράδεκτα (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2021, Συμβούλιο κατά Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Εν προκειμένω, η αίτηση αναιρέσεως προσδιορίζει με επαρκή ακρίβεια, σε καθέναν από τους λόγους αναιρέσεως, τα επικρινόμενα σημεία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και εκθέτει τους λόγους για τους οποίους οι σκέψεις αυτές, κατά την Ιρλανδία, ενέχουν έλλειψη αιτιολογίας και πλάνη περί το δίκαιο, παρέχοντας, κατά συνέπεια, στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να ασκήσει τον έλεγχο νομιμότητας. Ειδικότερα, όπως αναγνωρίζει η Επιτροπή, από τα δικόγραφα της Ιρλανδίας προκύπτει ότι οι λόγοι που προβάλλει προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως αφορούν ρητώς τις εκτιμήσεις του Γενικού Δικαστηρίου που περιλαμβάνονται ιδίως στις σκέψεις 113, 140 έως 142, 145, 147, 149, 150 έως 152, 161 και 180 έως 184 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

54 Επομένως, η ένσταση απαραδέκτου μέρους της αιτήσεως αναιρέσεως που προέβαλε η Επιτροπή πρέπει να απορριφθεί.

2. Επί της ουσίας

55 Πρέπει να εξεταστούν αρχικώς το πέμπτο και το έκτο σκέλος του πρώτου λόγου καθώς και ο πέμπτος λόγος αναιρέσεως.

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

56 Στο πλαίσιο του πέμπτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το πλαίσιο αναφοράς με γνώμονα το οποίο πρέπει να αναζητηθεί η ενδεχόμενη ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να στηρίζεται στο επίμαχο εθνικό φορολογικό σύστημα και όχι σε υποθετικό φορολογικό σύστημα. Υποστηρίζει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μπορεί να εφαρμοστεί προκειμένου να εξακριβωθεί η ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος σε περίπτωση όπως η προκείμενη μόνον αν η αρχή αυτή ενσωματώνεται στο εθνικό φορολογικό καθεστώς που συνιστά την «κανονική» φορολογία. Συγκεκριμένα, όταν τίθεται το ζήτημα αν ένα μέτρο παρεκκλίνει από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κανόνες που εφαρμόζονται συγκεκριμένα στο οικείο κράτος μέλος και όχι κανόνες ξένοι προς το εν λόγω σύστημα ή υποθετικοί. Όμως, εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο δεν τήρησε την απαίτηση αυτή εφόσον επικύρωσε, στις σκέψεις 141 και 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, την εκ μέρους της Επιτροπής χρήση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού βάσει του εικαζόμενου σκοπού του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο αγνόησε τους ειδικούς κανόνες του εθνικού δικαίου που εφαρμόζονται στις καθετοποιημένες εταιρίες στο πλαίσιο της κατάρτισης φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης με τις οποίες η φορολογική αρχή κράτους μέλους λαμβάνει θέση, κατόπιν αίτησης καθετοποιημένης εταιρίας, επί των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης που ισχύουν για την εταιρία αυτή.

57 Με το έκτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Ιρλανδία προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι, στη σκέψη 142 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, έκρινε ότι ορθώς η Επιτροπή παρέπεμψε, με την επίδικη απόφαση, στην απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416). Κατά την Ιρλανδία, η εν λόγω απόφαση δεν στηρίζει το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού απορρέει από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ανεξαρτήτως του αν έχει ενσωματωθεί ή όχι στο εθνικό δίκαιο. Αντιθέτως, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ασκούσε επιρροή μόνον επειδή η αρχή αυτή είχε ενσωματωθεί στο επίμαχο εθνικό δίκαιο, ήτοι στο βελγικό.

58 Με τον πέμπτο λόγο αναιρέσεως, ο οποίος βάλλει κατά των σκέψεων 100 έως 117 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η Ιρλανδία προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι απέρριψε την επιχειρηματολογία της ότι η επίδικη απόφαση συνεπάγεται, κατά παράβαση των άρθρων 3 έως 5 ΣΕΕ και του άρθρου 114 ΣΛΕΕ, συγκεκαλυμμένη φορολογική εναρμόνιση αντίθετη προς τους κανόνες περί κατανομής αρμοδιοτήτων. Κατά την αναιρεσείουσα, η Επιτροπή επικαλέστηκε στην επίδικη απόφαση κανόνες που δεν αποτελούν μέρος του εθνικού φορολογικού καθεστώτος, παραβλέποντας συγχρόνως τις εφαρμοστέες διατάξεις του καθεστώτος αυτού. Η Ιρλανδία επισημαίνει ότι, αν επικυρωθεί η προσέγγιση της Επιτροπής στην υπό κρίση υπόθεση, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως έχει διατυπωθεί από την Επιτροπή, θα επιβληθεί σε όλα τα κράτη μέλη, ανεξαρτήτως των όσων προβλέπει η φορολογική νομοθεσία τους.

59 Η Επιτροπή φρονεί ότι η επιχειρηματολογία που ανέπτυξε η Ιρλανδία είναι αλυσιτελής. Η επιχειρηματολογία αυτή, η οποία στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό σε εσφαλμένη και μονομερή ερμηνεία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, είναι, εν πάση περιπτώσει, αβάσιμη.

60 Όσον αφορά, πρώτον, το πέμπτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στο μέτρο που η επιχειρηματολογία της Ιρλανδίας αποσκοπεί στην αμφισβήτηση των διαπιστώσεων του Γενικού Δικαστηρίου που περιλαμβάνονται στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά τις οποίες, δυνάμει του φορολογικού κώδικα, κατά πρώτον, οι καθετοποιημένες και οι αυτόνομες εταιρίες φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο στο Λουξεμβούργο όσον αφορά τον φόρο εταιριών και, κατά δεύτερον, το λουξεμβουργιανό δίκαιο αποσκοπεί στη φορολόγηση του κέρδους που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας τέτοιας καθετοποιημένης εταιρίας ως εάν το κέρδος αυτός είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε τιμές αγοράς, η εν λόγω επιχειρηματολογία έχει ως σκοπό, τελικώς, να θέσει υπό αμφισβήτηση πραγματικές διαπιστώσεις οι οποίες δεν μπορούν να επανεξεταστούν στο πλαίσιο αναιρέσεως.

61 Η Επιτροπή θεωρεί ότι, εν πάση περιπτώσει, αυτό που έχει σημασία εν προκειμένω δεν είναι αν το φορολογικό δίκαιο και το δίκαιο των εταιριών προβαίνουν συχνά σε διακρίσεις μεταξύ των αυτόνομων εταιριών και των εταιριών ομίλου, αλλά αν προβαίνουν σε διάκριση μεταξύ των εταιριών αυτών για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών τους στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών. Όπως ορθώς διαπίστωσε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ο λουξεμβουργιανός φορολογικός κώδικας δεν προβαίνει σε τέτοια διάκριση. Επομένως, ορθώς το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η λουξεμβουργιανή φορολογική νομοθεσία αποσκοπεί στη φορολόγηση του κέρδους που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης εταιρίας ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε τιμές αγοράς.

62 Δεύτερον, απαντώντας στην έκτη αιτίαση του πρώτου λόγου αναιρέσεως της Ιρλανδίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς στηρίχθηκε στην απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, όταν το φορολογικό σύστημα κράτους μέλους αντιμετωπίζει τις εταιρίες που ανήκουν σε όμιλο και τις αυτόνομες εταιρίες κατά τον ίδιο τρόπο στον τομέα του φόρου εταιριών, μέτρο σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που επιτρέπει σε μια εταιρία του ομίλου να αποτιμά τις ενδοομιλικές συναλλαγές της χαμηλότερα από το επίπεδο του πλήρους ανταγωνισμού παρέχει πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

63 Το κριτήριο αναφοράς που εφάρμοσε το Δικαστήριο για να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος στις σκέψεις 95 και 96 της απόφασης αυτής είναι ακριβώς το ίδιο με αυτό που εξέθεσε η Επιτροπή στο τμήμα 7.2.2.1 της επίδικης απόφασης και το οποίο το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε με τις σκέψεις 141 και 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ήτοι η μεταχείριση των αυτόνομων εταιριών στο πλαίσιο των φορολογικών κανόνων του κοινού δικαίου. Κατά την Επιτροπή, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το Δικαστήριο εφάρμοσε, με την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Μολονότι δεν γίνεται μνεία της αρχής αυτής στην ως άνω απόφαση, η Επιτροπή θεωρεί ότι η χρήση των φράσεων «ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού», στη σκέψη 95 της απόφασης, και «τιμές [ενδοομιλικής τιμολόγησης]», στη σκέψη 96, δεν αφήνει κανένα περιθώριο διαφορετικής ερμηνείας.

64 Τρίτον, ως απάντηση στον πέμπτο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι αξιολόγησε την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης υπό το πρίσμα του γενικού καθεστώτος του φόρου εταιριών του Λουξεμβούργου και ότι, αν επικυρωθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση όσον αφορά τη διαπίστωση περί ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, τούτο θα σημαίνει απλώς ότι τα κράτη μέλη που φορολογούν τα υποκαταστήματα ή τις θυγατρικές των πολυεθνικών εταιριών βάσει των συνήθων κανόνων τους σαν χωριστές οντότητες δεν θα μπορούν να αποφύγουν τον έλεγχο των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης που εκδίδουν υπό το πρίσμα των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, απλώς και μόνον επειδή δεν έχουν ρητώς θεσπιστεί στη φορολογική τους νομοθεσία αντικειμενικά κριτήρια κατανομής των κερδών στα εν λόγω υποκαταστήματα ή θυγατρικές.

β) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

1) Προκαταρκτικές υπομνήσεις

65 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς οι οποίοι δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων. Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου ικανού να αποτελέσει κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά (απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

66 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (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 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα, αυτή επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη

πραγματική και νομική κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση, δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

68 Για τον χαρακτηρισμό εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το σύστημα αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, καθόσον εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το σύστημα αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν καλύπτει, ωστόσο, τα μέτρα που εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το οικείο κράτος μέλος επιτυγχάνει να αποδείξει, σε τρίτο στάδιο, ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, υπό την έννοια ότι προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής, C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψεις 35 και 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σπουδαιότητα στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, δεδομένου ότι η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση με τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία. Ως εκ τούτου, για να προσδιορισθεί το σύνολο των επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση πρέπει προηγουμένως να καθορισθεί ποιο είναι το νομικό καθεστώς του οποίου ο σκοπός αποτελεί το πρίσμα υπό το οποίο πρέπει να εξεταστεί ενδεχομένως η συγκρισιμότητα της πραγματικής και νομικής κατάστασης των επιχειρήσεων που ευνοούνται από το ως άνω μέτρο και των λοιπών επιχειρήσεων (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 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

70 Εντούτοις, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η νομοθετική τεχνική δεν μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία για τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου και, επομένως, δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση από ένα κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς. Πράγματι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 101 της απόφασης της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), ακόμη και ένα μέτρο που δεν αποτελεί ρητή εξαίρεση και στηρίζεται σε κριτήρια που είναι αφ' εαυτών γενικής φύσεως μπορεί να είναι επιλεκτικού χαρακτήρα εάν εισάγει, στην πράξη, διάκριση μεταξύ εταιριών που βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις ως προς τον επιδιωκόμενο από το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα σκοπό (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψεις 32 και 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

71 Για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα φορολογικού μέτρου πρέπει επομένως το κοινό φορολογικό καθεστώς ή το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος σύστημα αναφοράς να έχει ορθώς προσδιορισθεί στην απόφαση της Επιτροπής και να εξετασθεί από τον δικαστή ο οποίος επιλαμβάνεται της αμφισβήτησης της ορθότητας του εν λόγω προσδιορισμού. Δεδομένου ότι ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα, τυχόν σφάλμα

κατά τον καθορισμό του εν λόγω συστήματος καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της (πρβλ. 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 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Στο πλαίσιο αυτό, διευκρινίζεται, πρώτον, ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς, ο οποίος πρέπει να πραγματοποιείται κατόπιν ανταλλαγής επιχειρημάτων με το οικείο κράτος μέλος, πρέπει να απορρέει από αντικειμενική εξέταση του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του εν λόγω κράτους κανόνων (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 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Δεύτερον, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που προσδιορίζει, μέσω της άσκησης των οικείων αρμοδιοτήτων σε ζητήματα άμεσης φορολογίας και τηρουμένης της φορολογικής του αυτονομίας, τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου τα οποία καθορίζουν, καταρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39, και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 44 και 45).

74 Επομένως, μόνον το εφαρμοστέο στο οικείο κράτος μέλος εθνικό δίκαιο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δεδομένου ότι ο εν λόγω καθορισμός αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να εκτιμηθεί όχι μόνον η ύπαρξη πλεονεκτήματος, αλλά και το ζήτημα αν το πλεονέκτημα αυτό έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

75 Εν προκειμένω, η επιχειρηματολογία της Ιρλανδίας που συνοψίζεται στις σκέψεις 56 έως 58 της παρούσας απόφασης εγείρει το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον επικύρωσε, για τους λόγους που υπενθυμίζονται στις σκέψεις 30 έως 36 της παρούσας απόφασης, το σύστημα αναφοράς που επέλεξε η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση.

76 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 228 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή έκρινε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κατ' ανάγκην αναπόσπαστο μέρος της εκ μέρους της αξιολόγησης, με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, των φορολογικών μέτρων υπέρ των εταιριών ενός ομίλου, ανεξαρτήτως αν ένα κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εθνικό του νομικό σύστημα.

77 Η Επιτροπή διευκρίνισε, στην αιτιολογική σκέψη 228, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εφαρμόζεται για να διαπιστωθεί αν τα φορολογητέα κέρδη μιας εταιρίας που ανήκει σε όμιλο για τον υπολογισμό του φόρου εταιρειών υπολογίστηκαν με την εφαρμογή μιας μεθόδου που προσεγγίζει τις συνθήκες της αγοράς, οπότε η εταιρία αυτή δεν τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχείρισης, κατ' εφαρμογήν του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών, σε σχέση με τη μεταχείριση των μη καθετοποιημένων εταιριών τα φορολογητέα κέρδη των οποίων διαμορφώνονται από την αγορά.

78 Επιπλέον, από την οικονομία της επίδικης απόφασης, ειδικότερα δε από την ανάλυση του συστήματος αναφοράς που περιλαμβάνεται στις αιτιολογικές σκέψεις 193 έως 209, προκύπτει ότι η Επιτροπή έλαβε υπόψη το γεγονός ότι το γενικό σύστημα φορολογίας των εταιριών στο Λουξεμβούργο δεν διακρίνει μεταξύ των καθετοποιημένων και των μη καθετοποιημένων εταιριών, καθόσον σκοπός του συστήματος αυτού είναι η φορολόγηση όλων των εγκατεστημένων στο Λουξεμβούργο εταιριών.

79 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων αυτών, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η διαπίστωση που περιλαμβάνεται στην αιτιολογική σκέψη 228 της επίδικης απόφασης, κατά την οποία η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί έκφανση της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν έπρεπε να απομονωθεί από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και δεν μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η Επιτροπή δέχτηκε την ύπαρξη μιας σύμφυτης με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ γενικής αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης.

80 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εφαρμόζεται όταν το οικείο εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ των καθετοποιημένων «επιχειρήσεων» και των αυτόνομων «επιχειρήσεων» ενόψει της υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών, διότι, σε μια τέτοια περίπτωση, το εθνικό δίκαιο αποσκοπεί στο να φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης «επιχείρησης» ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε τιμές της αγοράς. Αφού συνήγαγε την εν λόγω νομική βάση, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η ως άνω αρχή εφαρμοζόταν στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι ο φορολογικός κώδικας αποσκοπούσε στο να φορολογήσει κατά τον ίδιο τρόπο τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες όσον αφορά τον φόρο εταιριών.

2) Επί της ύπαρξης πλάνης περί το δίκαιο κατά τον καθορισμό του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος

81 Πρέπει, εκ προοιμίου, να απορριφθεί η επιχειρηματολογία της Επιτροπής ότι η αναιρεσείουσα, με τις αιτιάσεις που προβάλλει, αμφισβητεί στην πραγματικότητα τις διαπιστώσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, οι οποίες περιλαμβάνονται ιδίως στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, πραγματικές διαπιστώσεις που δεν μπορούν βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου να αποτελέσουν αντικείμενο επανεξέτασης στο πλαίσιο αναιρέσεως.

82 Ασφαλώς, όσον αφορά τον αναιρετικό έλεγχο των σχετικών με το εθνικό δίκαιο εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου, οι οποίες, στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, αποτελούν εκτιμήσεις που αφορούν πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του εθνικού δικαίου [απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

83 Εντούτοις, με την επιχειρηματολογία που αναπτύσσει εν προκειμένω, η Ιρλανδία δεν επιδιώκει να αμφισβητήσει την εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνεία του εθνικού δικαίου, αλλά ζητεί από το Δικαστήριο να κρίνει αν το Γενικό Δικαστήριο, χωρίς να υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο, υιοθέτησε την οριοθέτηση του κρίσιμου πλαισίου αναφοράς ως καθοριστικής σημασίας

παράμετρο για την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, χωρίς να λάβει υπόψη τους ειδικούς κανόνες που προβλέπει το λουξεμβουργιανό δίκαιο για την ενδοομιλική τιμολόγηση που εφαρμόζονται στις καθετοποιημένες εταιρίες.

84 Ειδικότερα, η Ιρλανδία αμφισβητεί μόνον την εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου εφαρμογή του νομικού κριτηρίου που αποβλέπει στο να καθοριστεί αν μια φορολογική απόφαση προέγκρισης όπως η επίμαχη παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα.

85 Τούτου λεχθέντος, το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο οριοθέτησε προσηκόντως το κρίσιμο σύστημα αναφοράς και, κατ' επέκταση, εφάρμοσε ορθώς ένα νομικό κριτήριο, όπως η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, αποτελεί νομικό ζήτημα που υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Πράγματι, τα επιχειρήματα με τα οποία επιδιώκεται να αμφισβητηθεί η επιλογή του συστήματος αναφοράς στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της ανάλυσης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος είναι παραδεκτά, δεδομένου ότι η ανάλυση αυτή στηρίζεται σε νομικό χαρακτηρισμό του εθνικού δικαίου βάσει διάταξης του δικαίου της Ένωσης [βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 80 και 81].

86 Όσον αφορά το βάσιμο της επιχειρηματολογίας της Ιρλανδίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει, κατ' ουσίαν, από την αιτιολογική σκέψη 210 της επίδικης απόφασης, η FFT και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστήριξαν ενώπιον της Επιτροπής ότι το σύστημα αναφοράς έπρεπε να περιλαμβάνει μόνον τις εταιρίες ομίλων, και δη εταιρίες ομίλων που ασκούν δραστηριότητες χρηματοδότησης, που εμπίπτουν στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα, ως εκ τούτου δε η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης θα έπρεπε να συγκριθεί με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που αφορούσαν την περίοδο 2010-2013 σχετικά με 21 άλλους φορολογούμενους, οι οποίες της είχαν κοινοποιηθεί στις 15 Ιανουαρίου 2014. Κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την FFT, δεδομένου ότι η μεταχείριση που επιφυλάχθηκε στην FFT ήταν σύμφωνη με το άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα, την εγκύκλιο 164/2 και τη σχετική διοικητική πρακτική, δεν είχε χορηγηθεί κανένα επιλεκτικό πλεονέκτημα μέσω της φορολογικής απόφασης προέγκρισης.

87 Εντούτοις, η Επιτροπή εκτίμησε, στις αιτιολογικές σκέψεις 211 έως 215 της επίδικης απόφασης, ότι δεν έπρεπε να συνεκτιμηθούν οι ειδικές αυτές διατάξεις για τον καθορισμό του κρίσιμου συστήματος αναφοράς, επισημαίνοντας, συναφώς, ότι η συνεκτίμηση αυτή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό του γενικού συστήματος φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου, το οποίο το εν λόγω θεσμικό όργανο είχε ήδη χαρακτηρίσει, στις αιτιολογικές σκέψεις 193 έως 209 της επίδικης απόφασης, ως σύστημα αναφοράς. Εν προκειμένω, δέχθηκε ότι το σύστημα αυτό είχε ως σκοπό τη φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που εμπίπτουν στη φορολογική του αρμοδιότητα, είτε πρόκειται για καθετοποιημένες εταιρίες είτε για μη καθετοποιημένες εταιρίες (αιτιολογικές σκέψεις 198 και 212 της επίδικης απόφασης).

88 Η Επιτροπή επισήμανε ότι δεν επρόκειτο να εξετάσει αν η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης ήταν σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα ή στην εγκύκλιο 164/2 (αιτιολογική σκέψη 229 της επίδικης απόφασης). Συγκεκριμένα, εάν μπορούσε να αποδειχθεί ότι η μέθοδος την οποία ενέκρινε η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της FFT στο Λουξεμβούργο απέκλινε από μια μέθοδο που οδηγεί σε αξιόπιστη προσέγγιση ενός αποτελέσματος που βασίζεται στα δεδομένα της αγοράς και, κατ' επέκταση, από την αρχή του

πλήρους ανταγωνισμού, η εν λόγω φορολογική απόφαση προέγκρισης θα θεωρούνταν ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογική σκέψη 231 της επίδικης απόφασης).

89 Από τις σκέψεις 149 έως 151 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο αποδέχθηκε τη μεθοδολογία της Επιτροπής η οποία συνίστατο, κατ' ουσίαν, στην εκτίμηση ότι, εφόσον υφίσταται φορολογικό σύστημα με σκοπό τη φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο, είτε αυτές είναι καθετοποιημένες είτε όχι, η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δικαιολογείται ανεξαρτήτως της ενσωμάτωσης της αρχής αυτής στο εθνικό δίκαιο.

90 Επομένως, πρέπει να διαπιστωθεί αν το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επικυρώνοντας την προσέγγιση της Επιτροπής η οποία συνίστατο, κατ' ουσίαν, στο να μη λάβει υπόψη την εν λόγω αρχή, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και εξειδικεύεται στη σχετική εγκύκλιο 164/2, στο πλαίσιο της εξέτασης που διεξάγεται βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ιδίως κατά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς προκειμένου να καθοριστεί αν η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο της.

91 Συναφώς, η Επιτροπή, απορρίπτοντας τον κρίσιμο χαρακτήρα του άρθρου 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και της εγκυκλίου 164/2, εφάρμοσε αρχή του πλήρους ανταγωνισμού διαφορετική από την οριζόμενη στο λουξεμβουργιανό δίκαιο. Ειδικότερα, απλώς εντόπισε, στον σκοπό που επιδιώκει το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών στο Λουξεμβούργο, την αφηρημένη έκφραση της αρχής αυτής και εξέτασε την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης χωρίς να συνεκτιμήσει τον τρόπο με τον οποίο η εν λόγω αρχή ενσωματώνεται συγκεκριμένα στο δίκαιο αυτό όσον αφορά ειδικότερα τις καθετοποιημένες εταιρίες.

92 Το Γενικό Δικαστήριο, υιοθετώντας την προσέγγιση αυτή, παρέλειψε να λάβει υπόψη την απαίτηση που απορρέει από τη νομολογία που μνημονεύεται στις σκέψεις 68 έως 74 της παρούσας απόφασης, κατά την οποία, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένα φορολογικό μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχείρηση, η Επιτροπή οφείλει να προβεί σε σύγκριση με το φορολογικό σύστημα που κανονικά εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος, κατόπιν αντικειμενικής εξέτασης του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των συγκεκριμένων αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων δυνάμει του εθνικού δικαίου του κράτους αυτού κανόνων. Κατά τον τρόπο αυτόν, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

93 Βεβαίως, και όπως αναγνωρίζουν όλοι οι διάδικοι, το εθνικό δίκαιο που εφαρμόζεται στις εταιρίες στο Λουξεμβούργο αποσκοπεί, όσον αφορά τη φορολόγηση των καθετοποιημένων εταιριών, στην αξιόπιστη προσέγγιση των τιμών με βάση τα δεδομένα της αγοράς. Μολονότι ο σκοπός αυτός αντιστοιχεί εν γένει στον σκοπό της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, εντούτοις, ελλείψει εναρμόνισης στο δίκαιο της Ένωσης, οι συγκεκριμένοι τρόποι εφαρμογής της αρχής αυτής καθορίζονται από το εθνικό δίκαιο και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς κατά τη διαπίστωση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

94 Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο, δεχόμενο στη σκέψη 113 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η Επιτροπή μπορεί να επικαλεστεί κανόνες που δεν εντάσσονταν στο λουξεμβουργιανό δίκαιο, μολονότι υπενθύμισε, στη σκέψη 112 της ίδιας απόφασης, ότι η Επιτροπή δεν διαθέτει, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, αρμοδιότητα που να της παρέχει τη δυνατότητα να ορίζει αυτοτελώς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία μιας καθετοποιημένης εταιρίας χωρίς να

λαμβάνει υπόψη της τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες, παρέβη τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με τη θέσπιση από την Ευρωπαϊκή Ένωση μέτρων για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά την άμεση φορολογία, ιδίως δε το άρθρο 114, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 115 ΣΛΕΕ. Πράγματι, η αυτονομία ενός κράτους μέλους στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως η αυτονομία αυτή αναγνωρίζεται από πάγια νομολογία η οποία υπομνήσθηκε στη σκέψη 73 της παρούσας απόφασης, δεν μπορεί να διασφαλιστεί πλήρως αν, χωρίς οποιοδήποτε μέτρο προσέγγισης τέτοιου είδους, η εξέταση που διενεργείται βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν στηρίζεται αποκλειστικά στους κοινούς κανόνες φορολογίας που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης του οικείου κράτους μέλους.

95 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί, πρώτον, ότι, ελλείψει εναρμόνισης επί του θέματος αυτού, ο ενδεχόμενος καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων βάσει των οποίων μπορεί να διαπιστωθεί αποτέλεσμα «πλήρους ανταγωνισμού» εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Μολονότι τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν την αξία της χρήσης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τον καθορισμό της ορθής κατανομής των κερδών των εταιριών μεταξύ διαφορετικών χωρών, η λεπτομερής εφαρμογή των μεθόδων καθορισμού των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης διαφοροποιείται σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των ως άνω κρατών. Όπως ανέφερε η ίδια η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 88 της επίδικης απόφασης, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ προβλέπουν πλείονες μεθόδους για μια κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και την κατανομή των κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου

96 Επιπλέον, ακόμη και αν υποτεθεί ότι, στον τομέα της διεθνούς φορολογίας, υφίσταται ορισμένη συναίνεση κατά την οποία οι συναλλαγές μεταξύ εταιριών που συνδέονται οικονομικώς, ιδίως δε οι ενδοομιλικές συναλλαγές, πρέπει να εκτιμώνται για φορολογικούς σκοπούς ως εάν είχαν συναφθεί μεταξύ ανεξάρτητων από οικονομικής απόψεως εταιριών και ότι, επομένως, πολυάριθμες εθνικές αρχές που είναι αρμόδιες για τη φορολογία βασίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ κατά την κατάρτιση και τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμών, οι μόνες κρίσιμες διατάξεις, υπό την επιφύλαξη των όσων εκτίθενται στις σκέψεις 120 έως 122 της παρούσας απόφασης, είναι οι εθνικές διατάξεις που εφαρμόζονται προς ανάλυση του ζητήματος κατά πόσον συγκεκριμένες συναλλαγές πρέπει να εξετάζονται υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και, ενδεχομένως, κατά πόσον οι τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι οποίες καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ενός φορολογούμενου και την κατανομή της μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών, αποκλίνουν ή όχι από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, κατά την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού φορολογικού πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική επιβάρυνση που πρέπει κανονικά να φέρει μια επιχείρηση, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη παράμετροι και κανόνες κείμενοι εκτός του επίμαχου εθνικού φορολογικού συστήματος παρά μόνον αν το εν λόγω σύστημα παραπέμπει ρητώς σε αυτούς.

97 Η διαπίστωση αυτή αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία αποτελεί μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης ως γενική αρχή του δικαίου και επιτάσσει κάθε υποχρέωση καταβολής φόρου καθώς και όλα τα βασικά στοιχεία που ορίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του να προβλέπονται από τον νόμο, ο δε υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προβλέπει και να υπολογίζει το ποσό του οφειλόμενου φόρου και να προσδιορίζει πότε θα καταστεί απαιτητός (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψη 39).

98 Δεύτερον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, πέραν του ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν είναι δεσμευτικές για τα κράτη μέλη του οργανισμού αυτού, η εγκύκλιος 164/2 σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα προβλέπει ειδικούς κανόνες για τον υπολογισμό των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης όσον αφορά τις εταιρίες χρηματοδότησης ομίλου, όπως η FFT, οι οποίοι συνεπάγονται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη, για τον υπολογισμό των ως άνω τιμών, οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την κατοχή συμμετοχών. Η αιτιολογική σκέψη 79 της επίδικης απόφασης, η οποία εντάσσεται στο τμήμα 2.3.2 και περιλαμβάνει περιγραφή του περιεχομένου της εν λόγω εγκυκλίου, επιβεβαιώνει ότι το εν λόγω κράτος μέλος θέσπισε ειδικούς κανόνες για τον καθορισμό αμοιβής υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού όσον αφορά τις εταιρίες αυτές και ότι οι εν λόγω κανόνες είχαν γνωστοποιηθεί στην Επιτροπή στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας.

99 Ωστόσο, η εκ μέρους της Επιτροπής ανάλυση του συστήματος αναφοράς και, κατ' επέκταση, της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε στην FFT, όπως επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο, δεν λαμβάνει υπόψη τις εν λόγω κανονιστικές επιλογές, σκοπός των οποίων είναι να διευκρινιστεί το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και η υλοποίησή της στο λουξεμβουργιανό δίκαιο.

100 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, απαντώντας σε ερώτηση που τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στην επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης, η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή «είχε εφαρμόσει εσφαλμένως τους κανόνες που εφαρμόζει συνήθως» όσον αφορά την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και τον υπολογισμό των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επιβάλλεται εντούτοις η διαπίστωση ότι, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή, της οποίας την προσέγγιση επιβεβαίωσε το Γενικό Δικαστήριο, απέφυγε κάθε εξέταση του τρόπου με τον οποίο είχε ερμηνευθεί και εφαρμοστεί η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα.

101 Το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε ρητώς την ανάλυση αυτή με τη σκέψη 146 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, επισημαίνοντας ότι δεν μπορούσε να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι χρησιμοποίησε μέθοδο καθορισμού των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία θεωρούσε κατάλληλη στη συγκεκριμένη περίπτωση προκειμένου να εξετάσει το επίπεδο των ενδοομιλικών τιμών για ορισμένη συναλλαγή ή για περισσότερες στενά συνδεόμενες μεταξύ τους συναλλαγές, οι οποίες αποτελούσαν μέρος του επίμαχου μέτρου, καθώς και με τη σκέψη 147 της ίδιας απόφασης, όπου υπογράμμισε ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ από τις οποίες εμπνεύστηκε η Επιτροπή «βασίζοντα[ν] σε σημαντικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από ομάδες αναγνωρισμένων εμπειρογνωμόνων», ότι «αντανακλού[σα]ν κοινές παραδοχές που έχουν διαμορφωθεί σε διεθνές επίπεδο όσον αφορά τις τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης» και ότι «ως εκ τούτου, [είχα]ν ορισμένη πρακτική σημασία κατά την ερμηνεία ζητημάτων σχετικά με τις τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης».

102 Τρίτον, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 142 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), δεν επιρρωννύει τη θέση ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εφαρμογή όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο αποσκοπεί στο να φορολογήσει τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες κατά τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως του κατά πόσον και με ποιον τρόπο η αρχή αυτή έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο.

103 Πράγματι, με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, αφ' ης στιγμής ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να ενσωματώσει στο εθνικό του δίκαιο μια μέθοδο προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών των καθετοποιημένων εταιριών, η οποία είναι ανάλογη της μεθόδου «cost plus» του ΟΟΣΑ και η οποία, ως εκ τούτου, έχει ως σκοπό τη φορολόγηση των εταιριών αυτών σε όμοια βάση με εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του καθεστώτος του κοινού δικαίου, το κράτος αυτό παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρίες αν περιλάβει στην ως άνω μέθοδο διατάξεις που έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης την οποία θα υφίσταντο κανονικά οι εταιρίες αυτές κατ' εφαρμογήν του εν λόγω καθεστώτος.

104 Ειδικότερα, στην ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι έπρεπε να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού υπό το πρίσμα των κανόνων φορολογίας που προβλέπει το σχετικό εθνικό δίκαιο, ήτοι το βελγικό, οι οποίοι προέβλεπαν μηχανισμό φορολόγησης των κερδών σύμφωνα με τη μέθοδο «cost plus» του ΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου, δεν απορρέει από την ίδια απόφαση ότι πρόθεση του Δικαστηρίου ήταν να συναγάγει αυτοτελή αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εφαρμοζόμενη ανεξαρτήτως της ενσωμάτωσής της στο εθνικό δίκαιο προκειμένου να εξεταστούν τα φορολογικά μέτρα στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

105 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης που αφορά την εξέταση της συλλογιστικής της Επιτροπής κατά την οποία η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρεκκλίνει από το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου, σκεπτικό το οποίο υπομνήσθηκε στις σκέψεις 17 έως 20 της παρούσας απόφασης, ενέχει πλάνη περί το δίκαιο καθόσον το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε την προσέγγιση της Επιτροπής η οποία συνίστατο, κατ' ουσίαν, στο να μη ληφθεί υπόψη η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και διευκρινίζεται στη σχετική εγκύκλιο 164/2, κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς στο πλαίσιο της εξέτασης που διεξάγεται βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προκειμένου να προσδιοριστεί αν η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο της.

106 Πρέπει εντούτοις να εξεταστεί αν η πλάνη περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο είναι ικανή να επιφέρει την αναίρεση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

107 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η ενδεχόμενη πολλαπλή πλάνη περί το δίκαιο στις σκέψεις 125 έως 286 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης δεν θα μπορούσε να επιφέρει την αναίρεσή της σε περίπτωση που γινόταν δεκτή η ανάλυση του Γενικού Δικαστηρίου στις σκέψεις 290 έως 299 της απόφασης αυτής.

108 Η Επιτροπή θεωρεί, επομένως, ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι αλυσιτελής στο μέτρο που, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ένας από τους προβαλλόμενους λόγους κριθεί βάσιμος, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να οδηγήσει σε αναίρεση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης. Ειδικότερα, η επίδικη απόφαση περιέχει επικουρική συλλογιστική στηριζόμενη στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και στην εγκύκλιο 164/2, η αποδοχή της οποίας από το Γενικό Δικαστήριο ουδόλως αμφισβητήθηκε από την Ιρλανδία.

109 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, με το σκεπτικό που παρατίθεται στις σκέψεις 290 έως 299 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε, κατ' ουσίαν, τη συλλογιστική που διατύπωσε «επικουρικώς» η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 315 έως 317 της επίδικης

απόφασης, κατά την οποία η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης αποτελούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς που θεσπίζεται με το άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και την εγκύκλιο 164/2.

110 Μολονότι η Ιρλανδία δεν αμφισβήτησε ευθέως το σκεπτικό που περιλαμβάνεται στα εν λόγω χωρία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, εντούτοις, δεν μπορεί να υποστηριχθεί, όπως προβάλλει η Επιτροπή, ότι η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να κριθεί αλυσιτελής στο μέτρο που η επιχειρηματολογία που ανέπτυξε η Ιρλανδία δεν μπορεί να επηρεάσει το διατακτικό της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

111 Πράγματι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 42 των προτάσεών του, η συλλογιστική που εκτίθεται στις σκέψεις 290 έως 299 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης δεν περιέχει ανάλυση χωριστή και ανεξάρτητη σε σχέση με εκείνη που απορρέει από το σύστημα αναφοράς που δέχτηκε η Επιτροπή και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να άρει το σφάλμα που ενέχει το σύστημα αυτό. Βεβαίως, η Επιτροπή διαπίστωσε στην αιτιολογική σκέψη 317 της επίδικης απόφασης ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης επέφερε μείωση του απαιτητού φόρου της FFT «σε σύγκριση με την κατάσταση στην οποία θα είχε εφαρμοστεί σωστά η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού η οποία διατυπώνεται [στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα]». Εντούτοις, όπως επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 294 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή παρέπεμψε εξ ολοκλήρου, όσον αφορά την εν λόγω ορθή εφαρμογή, στην κύρια ανάλυσή της του συστήματος αναφοράς η οποία στηρίζεται στο γενικό σύστημα φορολογίας των εταιριών στο Λουξεμβούργο.

112 Επομένως, η συλλογιστική στην οποία στηρίχθηκε επικουρικώς η Επιτροπή μόνο φαινομενικά διορθώνει το σφάλμα στο οποίο υπέπεσε κατά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς το οποίο θα έπρεπε να αποτελέσει τη βάση της ανάλυσής της σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Υπό τις συνθήκες αυτές, η πλάνη περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ανάλυση της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής όσον αφορά το σύστημα αναφοράς καθιστά επίσης ελαττωματική την εκ μέρους του ανάλυση της επικουρικής συλλογιστικής της επίδικης απόφασης ως προς το ζήτημα αυτό.

113 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι πρέπει να γίνουν δεκτά το πέμπτο και το έκτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως καθώς και ο πέμπτος λόγος αναιρέσεως και, ως εκ τούτου, να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, χωρίς να είναι αναγκαίο να αποφανθεί το Δικαστήριο σχετικά με τα λοιπά σκέλη του πρώτου λόγου αναιρέσεως και τους λοιπούς λόγους αναιρέσεως.

Β. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως στην υπόθεση C-885/19 P

114 Λαμβανομένης υπόψη της αναιρέσεως της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, παρέλκει η απόφανση επί της αιτήσεως αναιρέσεως της FFT.

VI. Επί των προσφυγών ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

115 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το Δικαστήριο, σε περίπτωση αναιρέσεως της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, μπορεί να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον αυτή είναι ώριμη προς εκδίκαση.

116 Τούτου συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι λόγοι ακυρώσεως της επίδικης απόφασης αποτέλεσαν αντικείμενο κατ' αντιμωλία συζητήσεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η δε εξέτασή τους δεν απαιτεί τη λήψη οποιουδήποτε συμπληρωματικού μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας ή τη διεξαγωγή αποδείξεων.

117 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι, για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 81 έως 112 της παρούσας απόφασης, η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί, καθόσον η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο διαπιστώνοντας την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα πλαισίου αναφοράς περιλαμβάνοντος την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού η οποία δεν απορρέει από πλήρη εξέταση του εφαρμοστέου εθνικού φορολογικού δικαίου, κατόπιν κατ' αντιπαράθεση συζήτησης με το οικείο κράτος μέλος, και καθόσον, ως εκ τούτου, παρέβη επίσης τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ όσον αφορά τη θέσπιση από την Ένωση μέτρων για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με την άμεση φορολογία, ιδίως δε το άρθρο 114, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 115 ΣΛΕΕ.

118 Όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 71 της παρούσας απόφασης, μια τέτοια πλάνη κατά τον καθορισμό των κανόνων που όντως εφαρμόζονται δυνάμει του σχετικού εθνικού δικαίου και, ως εκ τούτου, κατά τον προσδιορισμό της λεγόμενης «κανονικής» φορολογίας βάσει της οποίας έπρεπε να εκτιμηθεί η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελές το σύνολο της συλλογιστικής που αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

119 Ωστόσο, η διαπίστωση αυτή δεν αποκλείει τη δυνατότητα να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις μέτρα άμεσης φορολογίας όπως φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης χορηγηθείσες από τα κράτη μέλη, εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 66 της παρούσας απόφασης.

120 Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 65 της παρούσας απόφασης, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών στους τομείς που δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων.

121 Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως την αρμοδιότητα που έχουν στον τομέα της χορήγησης φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τους κανόνες που προβλέπει η Συνθήκη ΛΕΕ στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Πρέπει συνεπώς να απέχουν, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, από τη λήψη μέτρων δυνάμενων να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις μη συμβατές με την εσωτερική αγορά, κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψεις 161 και 162 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

122 Ειδικότερα, η Επιτροπή, αφού παρατηρήσει ότι ένα κράτος μέλος επέλεξε να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης των καθετοποιημένων εταιριών, πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 70 της παρούσας απόφασης, να μπορεί να αποδείξει ότι οι παράμετροι που προβλέπει το εθνικό δίκαιο στον κρίσιμο τομέα είναι προδήλως ασυνεπείς προς τον επιδιωκόμενο από το εθνικό φορολογικό σύστημα σκοπό της μη εισάγουσας διακρίσεις φορολόγησης όλων των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών, καθετοποιημένων και μη, και καταλήγουν συστηματικά

σε υποτίμηση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης που εφαρμόζονται στις καθετοποιημένες εταιρίες ή σε ορισμένες από αυτές, όπως οι εταιρίες χρηματοδότησης, σε σχέση με τις τιμές αγοράς για συγκρίσιμες συναλλαγές που πραγματοποιούνται από μη καθετοποιημένες εταιρίες.

123 Πλην όμως, εν προκειμένω, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 105 της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή δεν προέβη σε τέτοια εξέταση με την επίδικη απόφαση, δεδομένου ότι το πλαίσιο της ανάλυσής της δεν περιλάμβανε το σύνολο των κρίσιμων κανόνων που υλοποιούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δυνάμει του λουξεμβουργιανού δικαίου.

124 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι πρέπει να γίνει δεκτό το πρώτο και το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως που προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στην υπόθεση T-755/15, καθώς επίσης και η πρώτη αιτίαση του πρώτου λόγου ακυρώσεως που προέβαλε η FFT στην υπόθεση T-759/15. Κατά συνέπεια, η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί χωρίς να απαιτείται να εξεταστούν οι λοιποί λόγοι ακυρώσεως.

VII. Επί των δικαστικών εξόδων

125 Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη και το Δικαστήριο κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά, αυτό αποφαίνεται επί των εξόδων.

126 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ορίζει ότι ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

127 Εν προκειμένω, όσον αφορά την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-898/19 P, δεδομένου ότι η Ιρλανδία δικαιώθηκε, η Επιτροπή πρέπει, σύμφωνα με τα αιτήματα της Ιρλανδίας, να φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων της, και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ιρλανδία.

128 Όσον αφορά την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-885/19 P, κατά το άρθρο 149 του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 190 του Κανονισμού Διαδικασίας, σε περίπτωση κατάργησης της δίκης, το Δικαστήριο αποφαίνεται επί των δικαστικών εξόδων. Κατά το άρθρο 142 του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο κανονίζει στην περίπτωση αυτή τα έξοδα κατά την κρίση του. Εν προκειμένω, κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του όσον αφορά την αίτηση αναιρέσεως στην υπόθεση C-885/19 P.

129 Επιπλέον, δεδομένου ότι οι προσφυγές ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου έγιναν δεκτές, η Επιτροπή καταδικάζεται στο σύνολο των δικαστικών εξόδων της πρωτόδικης διαδικασίας.

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

1) **Συνεκδικάζει τις υποθέσεις C-885/19 P και C-898/19 P προς έκδοση κοινής αποφάσεως.**

2) **Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (T-755/15 και T-759/15, EU:T:2019:670).**

3) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN), την οποία έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat.

4) Παρέλκει η έκδοση αποφάσεως επί της αναιρέσεως στην υπόθεση C-885/19 P.

5) Κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά του έξοδα στην υπόθεση C-885/19 P.

6) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της αναιρετικής δίκης στην υπόθεση C-898/19 P.

7) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της πρωτόδικης διαδικασίας.

(υπογραφές)