Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 16ης Σεπτεμβρίου 2021 *

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς ενισχύσεων που έθεσε σε εφαρμογή το Βασίλειο του Βελγίου – Απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών – Φορολογική προαπόφαση (tax ruling) – Πάγια διοικητική πρακτική – Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 – Άρθρο 1, στοιχείο δ' – Έννοια του "καθεστώτος ενισχύσεων" – Έννοια της "πράξεως" – Έννοια των "περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως" – Προσδιορισμός των δικαιούχων "κατά γενικό και αφηρημένο τρόπο" – Ανταναίρεση – Παραδεκτό – Φορολογική αυτονομία των κρατών μελών»

Στην υπόθεση C-337/19 P,

με αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκε στις 24 Απριλίου 2019,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον P.-J. Loewenthal και την F. Tomat,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

το **Βασίλειο του Βελγίου**, εκπροσωπούμενο από τον J.-C. Halleux, καθώς και από τις C. Pochet και M. Jacobs, επικουρούμενους από τις M. Segura και M. Clayton, avocates,

η **Magnetrol International**, με έδρα το Zele (Βέλγιο), εκπροσωπούμενη από τον H. Gilliams και την L. Goossens, advocaten,

προσφεύγοντες πρωτοδίκως,

η **Soudal NV**, με έδρα το Turnhout (Βέλγιο),

η **Esko-Graphics BVBA**, με έδρα τη Γάνδη (Βέλγιο),

εκπροσωπούμενες από τον H. Viaene, avocat,

η **Flir Systems Trading Belgium BVBA**, με έδρα το Meer (Βέλγιο), εκπροσωπούμενη από τον T. Verstraeten και την C. Docclo, avocats, καθώς και από την N. Reypens, advocaat,

η **Anheuser-Busch InBev SA/NV**, με έδρα τις Βρυξέλλες (Βέλγιο),

η **Ampar BVBA**, με έδρα το Louvain (Βέλγιο),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

η **Atlas Copco Airpower NV**, με έδρα την Αμβέρσα (Βέλγιο),

η **Atlas Copco AB**, με έδρα τη Nacka (Σουηδία),

εκπροσωπούμενες από τον A. von Bonin, Rechtsanwalt, τους W. O. Brouwer και A. Pliego Selie, advocaten, καθώς και από τον A. Haelterman, avocat,

η **Wabco Europe BVBA**, με έδρα τις Βρυξέλλες, εκπροσωπούμενη από την E. Righini και τον L. Villani, avvocati, τον S. Völcker, Rechtsanwalt, καθώς και από τον Α. Παπαδημητρίου, avocat,

η **Celio International NV**, με έδρα τις Βρυξέλλες, εκπροσωπούμενη από τον H. Gilliams και την L. Goossens, advocaten,

παρεμβαίνουσες στη διαδικασία αναιρέσεως,

η **Ιρλανδία**,

παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin και K. Jürimäe (εισηγήτρια), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Longar, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2020,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 3ης Δεκεμβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την αίτηση αναιρέσεως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Βέλγιο και Magnetrol International κατά Επιτροπής (T-131/16 και T-263/16, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, EU:T:2019:91), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση (ΕΕ) 2016/1699 της Επιτροπής, της 11ης Ιανουαρίου 2016, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών SA.37667 (2015/C) (πρώην 2015/NN) το οποίο έθεσε σε εφαρμογή το Βέλγιο (ΕΕ 2016, L 260, σ. 61, στο εξής: επίμαχη απόφαση).

2 Με την ανταναίρεση, το Βασίλειο του Βελγίου ζητεί τη μερική αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως κατά το μέτρο που, με αυτήν, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον πρώτο λόγο ακυρώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), ορίζει ότι:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:

[…]

δ) “καθεστώς ενισχύσεων”: κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεόμενη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή/και για απροσδιόριστο ποσό».

4 Το άρθρο 1, στοιχείο ε′, του κανονισμού αυτού ορίζει τη «μεμονωμένη ενίσχυση» ως την «ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί».

Το ιστορικό της διαφοράς και η επίμαχη απόφαση

5 Το ιστορικό της διαφοράς εξετέθη από το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 1 έως 28 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Για τις ανάγκες της παρούσας διαδικασίας συνοψίζεται ως ακολούθως.

Το βελγικό δίκαιο

Ο CIR 92

6 Στο Βέλγιο, οι σχετικοί με τη φορολόγηση των εισοδημάτων κανόνες έχουν κωδικοποιηθεί στον code des impôts sur les revenus de 1992 (κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, στο εξής: CIR 92). Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του CIR 92, καθιερώνεται ως φόρος εισοδήματος, μεταξύ άλλων, ένας φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών, ο οποίος ονομάζεται «φόρος εταιριών».

7 Όσον αφορά, ειδικότερα, τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών, το άρθρο 185 του CIR 92 προβλέπει ότι οι εταιρίες φορολογούνται επί του συνολικού ποσού των κερδών τους, συμπεριλαμβανομένων των διανεμόμενων μερισμάτων.

Ο νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002

8 Το άρθρο 20 του loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002, περί τροποποιήσεως του καθεστώτος των εταιριών ως προς τον φόρο εισοδήματος και καθιερώσεως συστήματος προαποφάσεων σε θέματα φορολογίας, *Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 2002, σ. 58815) (στο εξής: νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002),

προβλέπει ότι η service public fédéral Finances (Ομοσπονδιακή Δημόσια Υπηρεσία Οικονομικών, Βέλγιο, στο εξής: SPF Finances) «αποφαίνεται με προαπόφαση επί κάθε αιτήματος σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας». Επιπλέον, ως «προαπόφαση» ορίζεται η νομική πράξη με την οποία η SPF Finances προσδιορίζει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με ποιον τρόπο θα εφαρμοσθεί η νομοθεσία σε μια συγκεκριμένη κατάσταση ή πράξη η οποία δεν έχει ακόμη παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι η προαπόφαση δεν μπορεί να επιφέρει φοροαπαλλαγή ή μείωση του φόρου.

9 Το άρθρο 22 του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002 προβλέπει ότι δεν χωρεί προαπόφαση, μεταξύ άλλων, όταν η αίτηση αφορά καταστάσεις ή πράξεις πανομοιότυπες με εκείνες που έχουν ήδη παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο όσον αφορά τον αιτούντα.

10 Επιπλέον, το άρθρο 23 του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002 ορίζει ότι, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες δικαιολογείται από το αντικείμενο της αιτήσεως, η προαπόφαση εκδίδεται για περίοδο που δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε έτη.

Ο νόμος της 21ης Ιουνίου 2004

11 Με τον loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (νόμο της 21ης Ιουνίου 2004, για την τροποποίηση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992 και του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002, περί τροποποιήσεως του καθεστώτος των εταιριών ως προς τον φόρο εισοδήματος και καθιερώσεως συστήματος προαποφάσεων σε θέματα φορολογίας, *Moniteur belge* της 9ης Ιουλίου 2004) (στο εξής: νόμος της 21ης Ιουνίου 2004), το Βασίλειο του Βελγίου θέσπισε νέες φορολογικές διατάξεις για τις διασυνοριακές συναλλαγές συνδεδεμένων οντοτήτων που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, οι οποίες προβλέπουν, μεταξύ άλλων, διόρθωση των υποκείμενων στον φόρο κερδών, η οποία ονομάζεται «αντίστοιχη προσαρμογή».

– *Αιτιολογική έκθεση*

12 Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση που περιλαμβάνεται στο νομοσχέδιο που υπέβαλε η Βελγική Κυβέρνηση στη Chambre des députés (Βουλή των Αντιπροσώπων, Βέλγιο), αφενός, ο εν λόγω νόμος αποσκοπεί στην προσαρμογή του CIR 92, ώστε να περιληφθεί ρητώς σε αυτόν η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία είναι γενικώς αποδεκτή σε διεθνές επίπεδο. Αφετέρου, αποσκοπεί στην τροποποίηση του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002, ώστε να δοθεί στη service des décisions anticipées en matière fiscale (υπηρεσία προαποφάσεων σε φορολογικά ζητήματα, στο εξής: SDA) η αρμοδιότητα να εκδίδει τις αποφάσεις αυτές. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εισήχθη στη βελγική φορολογική νομοθεσία με την προσθήκη δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 185 του CIR 92, η οποία βασίζεται στο γράμμα του άρθρου 9 της συμβάσεως-προτύπου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου. Σκοπός του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92 είναι να διασφαλισθεί ότι η φορολογητέα βάση των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο στο Βέλγιο μπορεί να προσαρμόζεται με διορθώσεις επί των κερδών που προκύπτουν από ενδοομιλικές διασυνοριακές συναλλαγές, οσάκις η εφαρμοζόμενη τιμολόγηση δεν συμφωνεί με τους μηχανισμούς της αγοράς και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επιπλέον, η εισαχθείσα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 έννοια της «κατάλληλης προσαρμογής» δικαιολογείται από τον σκοπό αποφυγής ή εξαλείψεως (ενδεχόμενης) διπλής φορολογήσεως. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι η προσαρμογή αυτή πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση βάσει

των διαθέσιμων στοιχείων που παρέχει, ιδίως, ο φορολογούμενος και ότι αντίστοιχη προσαρμογή χωρεί μόνον εφόσον οι βελγικές φορολογικές αρχές εκτιμούν ότι η αρχική προσαρμογή που πραγματοποιήθηκε σε άλλο κράτος δικαιολογείται τόσο κατ' αρχήν όσο και ως προς το ύψος της.

– *Το άρθρο 185, παράγραφος 2, του CIR 92*

13 Το άρθρο 185, παράγραφος 2, του CIR 92 ορίζει τα ακόλουθα:

«[…] [Γ]ια δύο εταιρίες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων εταιριών και όσον αφορά τις αμοιβαίες διασυνοριακές τους σχέσεις:

a) όταν, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, οι δύο εταιρίες συνδέονται με όρους που συμφωνούνται ή επιβάλλονται και είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών, τα κέρδη που θα είχε πραγματοποιήσει, χωρίς τους όρους αυτούς, μία από τις εταιρίες αυτές, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας αυτών των όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της εν λόγω εταιρίας·

b) όταν στα κέρδη εταιρίας περιλαμβάνονται κέρδη τα οποία περιλαμβάνονται επίσης στα κέρδη άλλης εταιρίας, πρόκειται δε περί κερδών που θα είχε πραγματοποιήσει η άλλη εταιρία εάν οι συμφωνηθέντες μεταξύ των δύο εταιριών όροι ήταν εκείνοι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών, τα κέρδη της πρώτης εταιρίας αναπροσαρμόζονται καταλλήλως.»

Η διοικητική εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006

14 Η circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006, περί εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, στο εξής: διοικητική εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006) διαβιβάστηκε στους υπαλλήλους της γενικής φορολογικής διοικήσεως (Βέλγιο), εξ ονόματος του Υπουργού Οικονομικών, προκειμένου να δοθούν διευκρινίσεις, μεταξύ άλλων, σχετικά με την προσθήκη δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 185 του CIR 92 και την αντίστοιχη προσαρμογή του εν λόγω κώδικα. Στη διοικητική εγκύκλιο της 4ης Ιουλίου 2006 υπογραμμίζεται ότι οι τροποποιήσεις αυτές, οι οποίες ετέθησαν σε ισχύ στις 19 Ιουλίου 2004, αποσκοπούν στη μεταφορά στο βελγικό φορολογικό δίκαιο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και αποτελούν τη νομική βάση που καθιστά δυνατή, με γνώμονα την εν λόγω αρχή, την αναπροσαρμογή του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει από ενδοομιλικές διασυνοριακές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο.

15 Συγκεκριμένα, αφενός, η διοικητική εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006 αναφέρει ότι η προσαρμογή προς τα άνω, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο a, του CIR 92, καθιστά δυνατή την προσαύξηση των κερδών της εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο, ούτως ώστε να συμπεριληφθούν τα κέρδη που η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία θα έπρεπε να είχε πραγματοποιήσει με μια δεδομένη συναλλαγή σε πλαίσιο πλήρους ανταγωνισμού.

16 Αφετέρου, η διοικητική εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006 αναφέρει ότι η αντίστοιχη προσαρμογή προς τα κάτω, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, αποσκοπεί στην αποφυγή ή την εξάλειψη διπλής φορολογήσεως. Σημειώνεται ότι κανένα κριτήριο δεν μπορεί να ορισθεί για τον σκοπό αυτό, στο μέτρο που η εν λόγω προσαρμογή πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση βάσει των διαθέσιμων στοιχείων που παρέχει, ιδίως, ο φορολογούμενος. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι αντίστοιχη προσαρμογή χωρεί μόνον εφόσον οι

βελγικές φορολογικές αρχές ή η SDA εκτιμούν ότι η προσαρμογή δικαιολογείται τόσο κατ' αρχήν όσο και ως προς το ύψος της. Επιπροσθέτως, διευκρινίζεται ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 δεν εφαρμόζεται εάν το πραγματοποιηθέν στο κράτος εταίρο κέρδος προσαυξάνεται τόσο ώστε είναι υψηλότερο από εκείνο που θα πραγματοποιείτο σε περίπτωση εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

Οι απαντήσεις του Υπουργού Οικονομικών σε κοινοβουλευτικές ερωτήσεις αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92

17 Στις 13 Απριλίου 2005, απαντώντας σε κοινοβουλευτικές ερωτήσεις αναφορικά με την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, ο Υπουργός Οικονομικών επιβεβαίωσε, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 αφορούσε την περίπτωση κατά την οποία λαμβάνεται προαπόφαση σχετικά με μέθοδο που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Στη συνέχεια, επιβεβαίωσε ότι τα κέρδη τα οποία εμφανίζονται στις βελγικές οικονομικές εκθέσεις ενός διεθνούς ομίλου που δραστηριοποιείται στο Βέλγιο και τα οποία υπερβαίνουν τα κέρδη υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν θα έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους στο Βέλγιο. Τέλος, επιβεβαίωσε την άποψη ότι δεν απέκειτο στις βελγικές φορολογικές αρχές να καθορίζουν στα κέρδη ποιων αλλοδαπών επιχειρήσεων πρέπει να συνυπολογίζεται το πρόσθετο αυτό κέρδος.

18 Στις 11 Απριλίου 2007, απαντώντας σε νέα σειρά κοινοβουλευτικών ερωτήσεων αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχεία a και b, του CIR 92, ο Υπουργός Οικονομικών δήλωσε ότι κατά το στάδιο εκείνο είχαν ληφθεί αιτήσεις μόνο για προσαρμογή προς τα κάτω. Επιπλέον, διευκρίνισε ότι, για τον καθορισμό –στο πλαίσιο των προαποφάσεων– της μεθόδου υπολογισμού του κέρδους της βελγικής οντότητας υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, λαμβάνονταν υπόψη τα καθήκοντα που θα ασκούνταν, οι κίνδυνοι που θα αναλαμβάνονταν και τα στοιχεία ενεργητικού που θα χρησιμοποιούνταν για δραστηριότητες που δεν είχαν ακόμη επιφέρει φορολογικό αποτέλεσμα στο Βέλγιο. Επομένως, το κέρδος που καταγράφεται στο Βέλγιο μέσω των βελγικών οικονομικών εκθέσεων του πολυεθνικού ομίλου και υπερβαίνει το κέρδος που πραγματοποιείται υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο κέρδος που φορολογείται στο Βέλγιο. Τέλος, ο Υπουργός Οικονομικών ανέφερε ότι, στο μέτρο που δεν απέκειτο στη βελγική φορολογική διοίκηση να ορίσει σε ποιες αλλοδαπές εταιρίες έπρεπε να καταλογισθεί το πρόσθετο κέρδος, ήταν αδύνατη η ανταλλαγή σχετικών πληροφοριών με αλλοδαπές φορολογικές διοικήσεις.

19 Τέλος, στις 6 Ιανουαρίου 2015, ο Υπουργός Οικονομικών επιβεβαίωσε ότι η αρχή που διέπει τις προαποφάσεις ήταν το να φορολογείται το κέρδος το οποίο αντιστοιχεί στο κέρδος που η οικεία επιχείρηση πραγματοποιεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και επιβεβαίωσε τις απαντήσεις που είχε δώσει ο προκάτοχός του στις 11 Απριλίου 2007, ως προς το ότι η βέλγικη φορολογική διοίκηση δεν όφειλε να ορίσει σε ποια αλλοδαπή εταιρία έπρεπε να καταλογισθεί το μη φορολογούμενο στο Βέλγιο πλεονάζον κέρδος.

Η επίμαχη απόφαση

20 Με την επίμαχη απόφαση, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι οι απαλλαγές που χορηγήθηκαν από το Βασίλειο του Βελγίου μέσω προαποφάσεων στηριζόμενων στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 συνιστούσαν καθεστώς ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο ήταν ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά και είχε τεθεί σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Η Επιτροπή διέταξε την

ανάκτηση των κατ' αυτόν τον τρόπο χορηγηθεισών ενισχύσεων από τους δικαιούχους, των οποίων ο οριστικός κατάλογος έπρεπε να καταρτισθεί σε μεταγενέστερο στάδιο από το Βασίλειο του Βελγίου.

21 Πρώτον, όσον αφορά την εκτίμηση του μέτρου ενισχύσεως (αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως), η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων στηριζόμενο στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, όπως αυτό εφαρμόζεται από τις βελγικές φορολογικές αρχές. Η εφαρμογή αυτή είχε διευκρινισθεί στην αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, στη διοικητική εγκύκλιο της 4ης Ιουλίου 2006 και στις απαντήσεις του Υπουργού Οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92. Οι πράξεις αυτές αποτελούσαν, κατά την Επιτροπή, τη βάση επί της οποίας είχαν χορηγηθεί οι επίμαχες απαλλαγές. Επιπλέον, η Επιτροπή έκρινε ότι οι απαλλαγές αυτές είχαν χορηγηθεί χωρίς να χρειασθεί να ληφθούν μέτρα εκτελέσεως των βασικών διατάξεων, δεδομένου ότι οι προαποφάσεις δεν αποτελούσαν παρά τον τρόπο εφαρμογής στην πράξη του επίμαχου καθεστώτος. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι δικαιούχοι των επίμαχων απαλλαγών προσδιορίζονταν «κατά γενικό και αφηρημένο τρόπο» στις πράξεις που αποτελούσαν τη βάση του εν λόγω καθεστώτος. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω πράξεις αναφέρονταν στις οντότητες που ανήκαν σε πολυεθνικό όμιλο εταιριών.

22 Δεύτερον, όσον αφορά τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 111 έως 117 της επίμαχης αποφάσεως), κατά πρώτον, η Επιτροπή ανέφερε ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνιστούσε κρατική παρέμβαση, καταλογιστέα στο κράτος, και επέφερε απώλεια κρατικών πόρων, στο μέτρο που η εν λόγω απαλλαγή συνεπαγόταν μείωση του φόρου που όφειλαν στο Βέλγιο οι επωφελούμενες του επίμαχου καθεστώτος επιχειρήσεις. Κατά δεύτερον, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο καθεστώς μπορούσε να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, στο μέτρο που είχε ευνοήσει πολυεθνικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε πλείονα κράτη μέλη. Κατά τρίτον, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι το εν λόγω καθεστώς απήλλασσε τις δικαιούχους επιχειρήσεις από μια επιβάρυνση την οποία θα έπρεπε κανονικά να φέρουν και ότι, κατά συνέπεια, το καθεστώς αυτό νόθευε ή απειλούσε να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, καθόσον ενίσχυε την οικονομική θέση των επιχειρήσεων αυτών. Κατά τέταρτον, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο καθεστώς παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στις βελγικές οντότητες, ευνοώντας επομένως μόνον τους πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων στους οποίους ανήκαν οι οντότητες αυτές.

23 Τρίτον, η Επιτροπή έκρινε ότι τα επίμαχα μέτρα συνιστούσαν ενισχύσεις λειτουργίας και ήταν, επομένως, ασυμβίβαστα με την εσωτερική αγορά. Επιπλέον, δεδομένου ότι τα μέτρα αυτά δεν κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, συνιστούσαν παράνομες ενισχύσεις (αιτιολογικές σκέψεις 189 έως 194 της επίμαχης αποφάσεως).

24 Όσον αφορά την ανάκτηση των ενισχύσεων (αιτιολογικές σκέψεις 195 έως 211 της επίμαχης αποφάσεως), η Επιτροπή επισήμανε ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν μπορούσε να επικαλεσθεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ούτε την αρχή της ασφάλειας δικαίου, προκειμένου να μην τηρήσει την υποχρέωσή του να ανακτήσει τις παρανόμως χορηγηθείσες ασυμβίβαστες ενισχύσεις και ότι τα προς ανάκτηση ποσά μπορούσαν να υπολογισθούν, για κάθε δικαιούχο, με βάση τη διαφορά μεταξύ του ποσού του φόρου που θα οφειλόταν βάσει του κέρδους που πράγματι κατεγράφη και του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε βάσει της προαποφάσεως.

Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

25 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 22 Μαρτίου και στις 25 Μαΐου 2016, το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International άσκησαν προσφυγές με αίτημα την ακύρωση της επίμαχης αποφάσεως.

26 Το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-131/16, Βέλγιο κατά Επιτροπής, και T-263/16, Magnetrol International κατά Επιτροπής, προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη, σύμφωνα με το άρθρο 68, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του.

27 Προς στήριξη της προσφυγής του, το Βασίλειο του Βελγίου προέβαλε πέντε λόγους ακυρώσεως. Με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 2, παράγραφος 6, ΣΛΕΕ και του άρθρου 5, παράγραφοι 1 και 2, ΣΕΕ, καθόσον η Επιτροπή είχε παρέμβει στη φορολογική αρμοδιότητα του Βασιλείου του Βελγίου. Με τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν πλάνη περί το δίκαιο και πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως, καθόσον η Επιτροπή κακώς χαρακτήρισε τα επίμαχα μέτρα ως καθεστώς ενισχύσεων. Ο λόγος αυτός ακυρώσεως υποδιαιρούνταν σε δύο σκέλη εκ των οποίων, το μεν πρώτο έβαλλε κατά του προσδιορισμού των πράξεων στις οποίες βασιζόταν το επίμαχο καθεστώς, το δε δεύτερο έβαλλε κατά της εκτιμήσεως σχετικά με την απουσία περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως. Με τον τρίτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών αποτελούσε μέτρο κρατικής ενισχύσεως. Με τον τέταρτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως στην οποία υπέπεσε η Επιτροπή όσον αφορά τον προσδιορισμό των δικαιούχων της φερόμενης ενισχύσεως. Ο πέμπτος, «επικουρικώς» προβαλλόμενος, λόγος ακυρώσεως αντλούνταν από παραβίαση της γενικής αρχής της νομιμότητας και από παράβαση του άρθρου 16, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589, καθόσον με την επίμαχη απόφαση διατάσσεται ανάκτηση από τους πολυεθνικούς ομίλους στους οποίους ανήκουν οι βελγικές οντότητες για τις οποίες έχει εκδοθεί προαπόφαση.

28 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Magnetrol International προέβαλε τέσσερις λόγους ακυρώσεως. Με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως, κατάχρηση εξουσίας και έλλειψη αιτιολογίας, καθόσον η Επιτροπή είχε διαπιστώσει στην επίμαχη απόφαση την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων. Με τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ και της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, καθώς και πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως, στο μέτρο που στην επίμαχη απόφαση η Επιτροπή χαρακτήρισε το επίμαχο καθεστώς ως επιλεκτικό μέτρο. Με τον τρίτο λόγο ακυρώσεως προβαλλόταν παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ και της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, καθώς και πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως, στο μέτρο που με την επίμαχη απόφαση η Επιτροπή έκρινε ότι το εν λόγω καθεστώς δημιουργούσε πλεονέκτημα. Ο τέταρτος, «επικουρικώς» προβαλλόμενος, λόγος ακυρώσεως αντλούνταν από παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, από παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, από πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως, από κατάχρηση εξουσίας και από έλλειψη αιτιολογίας, όσον αφορά την ανάκτηση της ενισχύσεως που διατάχθηκε με την επίμαχη απόφαση, τον προσδιορισμό των δικαιούχων, καθώς και το προς ανάκτηση ποσό.

29 Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, πρώτον, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, οι οποίοι αντλούνταν, κατ' ουσίαν, από υπέρβαση εκ μέρους της Επιτροπής των αρμοδιοτήτων της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων και από παρέμβαση στις αποκλειστικές αρμοδιότητες του Βασιλείου του Βελγίου στον τομέα της άμεσης φορολογίας (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην

υπόθεση Τ-131/16 και πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-263/16). Στη σκέψη 74 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τους λόγους αυτούς ακυρώσεως ως αβάσιμους.

30 Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, οι οποίοι αντλούνταν, κατ' ουσίαν, από εσφαλμένο συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, ιδίως λόγω μη ορθού προσδιορισμού των πράξεων στις οποίες στηρίζεται το επίμαχο καθεστώς και λόγω της εσφαλμένης εκτιμήσεως ότι το εν λόγω καθεστώς ενισχύσεων δεν απαιτεί περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως (δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-131/16 και πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-263/16).

31 Στις σκέψεις 86 έως 88 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο, κατ' αρχάς, υπενθύμισε τα στοιχεία που προσδιορίζουν την έννοια του «καθεστώτος ενισχύσεων» του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Ακολούθως, πρώτον, στις σκέψεις 90 έως 98 της αποφάσεως αυτής, εξέτασε εάν τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος προέκυπταν από τις διατάξεις τις οποίες η Επιτροπή προσδιόρισε ως βάση του, προκειμένου να καθορίσει, μεταξύ άλλων, εάν οι ατομικές ενισχύσεις χορηγήθηκαν χωρίς τη λήψη περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως. Δεύτερον, στις σκέψεις 99 έως 113 της εν λόγω αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε εάν, κατά την έκδοση προαποφάσεων από τις οποίες εξαρτώνταν η μη φορολόγηση των πλεοναζόντων κερδών, οι βελγικές φορολογικές αρχές διέθεταν εξουσία εκτιμήσεως η οποία τους παρείχε τη δυνατότητα να επηρεάσουν το ποσό των απαλλαγών των πλεοναζόντων κερδών, τα βασικά στοιχεία του εν λόγω καθεστώτος και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγούνταν η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών. Τρίτον, στις σκέψεις 114 έως 119 της ίδιας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε εάν οι πράξεις στις οποίες στηρίζεται το καθεστώς αυτό όριζαν τους δικαιούχους «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο».

32 Κατόπιν της ως άνω εξετάσεως, στη σκέψη 120 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή εσφαλμένως είχε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, όπως αυτό προσδιορίσθηκε στην επίμαχη απόφαση, δεν απαιτούσε περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως και ότι, ως εκ τούτου, το εν λόγω καθεστώς συνιστούσε «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Στις σκέψεις 121 έως 132 της αποφάσεως αυτής, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε εξάλλου τα επιχειρήματα της Επιτροπής που αντλούνταν από φερόμενη «συστηματική συμπεριφορά» των βελγικών φορολογικών αρχών, την οποία η Επιτροπή είχε διαπιστώσει εξετάζοντας 22 από τις 66 υφιστάμενες προαποφάσεις περί απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, και έκρινε ότι τα επιχειρήματα αυτά δεν αναιρούσαν το συμπέρασμα που διατυπώθηκε στην προμνησθείσα σκέψη 120.

33 Ως εκ τούτου, στη σκέψη 136 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, οι οποίοι αντλούνταν από παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Κατά συνέπεια, εκτιμώντας ότι παρήλκε η εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως που προβλήθηκαν κατά της επίμαχης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο την ακύρωσε στο σύνολό της.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

34 Με την αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κατά το μέτρο που καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κακώς το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών χαρακτηρίσθηκε στην επίμαχη απόφαση ως «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589·

– να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων ακυρώσεως που δεν εξετάσθηκαν, και

– να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα της πρωτοβάθμιας και της αναιρετικής διαδικασίας.

35 Το Βασίλειο του Βελγίου, καθώς και η Magnetrol International και οι παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, ζητούν να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως και να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

36 Η Ιρλανδία, παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως, δεν μετέσχε στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία.

37 Με διατάξεις του Προέδρου του Δικαστηρίου της 15ης Οκτωβρίου 2019, επετράπη στις Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA και Celio International NV (στο εξής, από κοινού: παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία) να παρέμβουν υπέρ της Magnetrol International.

38 Με την αίτηση ανταναιρέσεως, το Βασίλειο του Βελγίου ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει εν μέρει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε το εν λόγω κράτος μέλος και να αποφανθεί επί του λόγου αυτού ακυρώσεως·

– να επικυρώσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, καθόσον αυτή ακυρώνει την επίμαχη απόφαση, και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της ανταναιρέσεως.

39 Η Επιτροπή ζητεί την απόρριψη της ανταναιρέσεως.

Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

Επί του παραδεκτού

Επιχειρήματα των διαδίκων

40 Το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, διατείνονται, κατ' ουσίαν, ότι η αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής είναι απαράδεκτη.

41 Πρώτον, η Magnetrol International, υποστηριζόμενη συναφώς από τη Soudal, την Esko-Graphics και τη Wabco Europe, φρονεί ότι, όπως έχουν διατυπωθεί, τα αιτήματα της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως σκοπούν στην αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως μόνον κατά το μέτρο που το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή εσφαλμένως είχε χαρακτηρίσει το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών ως «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Τουτέστιν, η Επιτροπή ζήτησε τη μερική αναίρεση ενός αδιαιρέτου μέρους του διατακτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οπότε τα αιτήματα αυτά είναι απαράδεκτα.

42 Δεύτερον, το Βασίλειο του Βελγίου, η Soudal, η Esko-Graphics και η Flir Systems Trading Belgium φρονούν ότι, με την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να προβεί σε εκ νέου εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, χωρίς ωστόσο να επικαλείται στοιχεία που να καταδεικνύουν οιαδήποτε παραμόρφωσή τους. Επιπλέον, η επιχειρηματολογία της Επιτροπής στηρίζεται σε νέα πραγματικά περιστατικά, με τα οποία επιδιώκεται, μεταξύ άλλων, η εκ των υστέρων αναδιατύπωση της επίμαχης αποφάσεως.

43 Τρίτον, το Βασίλειο του Βελγίου, η Soudal και η Esko-Graphics υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν προσδιόρισε επακριβώς σε τι συνίσταται η πλάνη στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ερμηνεία του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589.

44 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ανωτέρω επιχειρηματολογία και υποστηρίζει ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι παραδεκτή.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

45 Όσον αφορά, πρώτον, την αιτίαση με την οποία προβάλλεται ότι τα αναιρετικά αιτήματα είναι απαράδεκτα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 169, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, «[τα] αιτήματα της αναιρέσεως έχουν ως αντικείμενο την ολική ή μερική αναίρεση της αποφάσεως ή διατάξεως του Γενικού Δικαστηρίου, όπως αυτή περιλαμβάνεται στο διατακτικό της».

46 Η διάταξη αυτή αφορά τη θεμελιώδη αρχή που διέπει την αναίρεση, σύμφωνα με την οποία η αναίρεση πρέπει να βάλλει κατά του διατακτικού της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου και δεν μπορεί να αφορά την τροποποίηση μόνον ορισμένων σημείων του σκεπτικού της αποφάσεως αυτής (πρβλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2017, British Airways κατά Επιτροπής, C-122/16 P, EU:C:2017:861, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εν προκειμένω, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει κατ' ουσίαν η Magnetrol International, τα αιτήματα της Επιτροπής ενώπιον του Δικαστηρίου, όπως παρατίθενται στη σκέψη 34, πρώτη παύλα, της παρούσας αποφάσεως, αποσκοπούν στην ολική και όχι στη μερική αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο, κάνοντας δεκτούς τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, οι οποίοι αντλούνταν από εσφαλμένο χαρακτηρισμό του συστήματος πλεοναζόντων κερδών ως «καθεστώτος ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, ακύρωσε την επίμαχη απόφαση, με τη δε αίτηση αναιρέσεως η Επιτροπή βάλλει κατά του σημείου 2 του διατακτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

48 Υπό τις συνθήκες αυτές, η ανωτέρω αιτίαση πρέπει να απορριφθεί.

49 Δεύτερον, η επιχειρηματολογία κατά την οποία με την αίτηση αναιρέσεως ζητείται από το Δικαστήριο να εξετάσει εκ νέου τις διαπιστώσεις περί των πραγματικών περιστατικών στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορεί να ευδοκιμήσει.

50 Συγκεκριμένα, αφενός, με τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως που προβάλλει, η Επιτροπή εγείρει νομικά ζητήματα σχετικά με την εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνεία του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, προκειμένου να αμφισβητήσει το βάσιμο της νομικής λύσεως που προέκρινε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ιδίως καθόσον αυτό έκρινε ότι το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις ώστε να χαρακτηρισθεί «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Κατά συνέπεια, η επιχειρηματολογία που η Επιτροπή αναπτύσσει συναφώς στο πλαίσιο των τεσσάρων σκελών του μοναδικού αυτού λόγου αναιρέσεως είναι παραδεκτή.

51 Αφετέρου, στο πλαίσιο του μοναδικού αυτού λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή διατείνεται επίσης ότι το Γενικό Δικαστήριο παραμόρφωσε πλείονες αιτιολογικές σκέψεις της επίμαχης αποφάσεως, ιδίως καθόσον δεν έλαβε υπόψη ότι η Επιτροπή διαπίστωσε σε αυτές ότι το σύστημα των πλεοναζόντων κερδών στηριζόταν σε πάγια διοικητική πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών, η οποία συνιστούσε συστηματική contra legem εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92.

52 Πλην όμως, η ως άνω επιχειρηματολογία, η οποία αφορά εν τέλει την εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνεία της επίμαχης αποφάσεως και η οποία, κατά τα λοιπά, στηρίζεται στην εκ μέρους του παραμόρφωση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων που επικαλείται η Επιτροπή, πρέπει να θεωρηθεί παραδεκτή.

53 Επιπλέον, η επιχειρηματολογία αυτή αφορά επίσης τις σκέψεις 121 έως 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του κατά πόσον η Επιτροπή είχε αποδείξει, επαρκώς κατά νόμον, την ύπαρξη της πάγιας διοικητικής πρακτικής περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως και από την οποία μπορούσε, κατά την άποψή της, να συναχθεί ότι το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών συνιστούσε «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Η εξέταση δε ενός τέτοιου ζητήματος, το οποίο αφορά την αιτιολογία της επίμαχης αποφάσεως καθώς και τις αρχές που διέπουν την απόδειξη, είναι παραδεκτή στο στάδιο της αναιρέσεως.

54 Τρίτον, πρέπει να απορριφθεί επίσης η αιτίαση ότι η αίτηση αναιρέσεως χαρακτηρίζεται από ασάφεια.

55 Συγκεκριμένα, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, αρκεί η διαπίστωση ότι από την αίτηση αναιρέσεως προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 και ότι παραμόρφωσε ορισμένες αιτιολογικές σκέψεις της επίμαχης αποφάσεως. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή προσδιορίζει επακριβώς όχι μόνον τις συγκεκριμένες αιτιολογικές σκέψεις, αλλά και τις σκέψεις επίσης της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως κατά των οποίων βάλλει, οπότε η σχετική αιτίαση πρέπει να απορριφθεί.

56 Εκ των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι παραδεκτή.

57 Κατά τα λοιπά, στο μέτρο που το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, διατείνονται ότι η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως στηρίζεται σε νέα πραγματικά περιστατικά ή ότι με αυτήν επιδιώκεται η εκ των υστέρων αναδιατύπωση της επίμαχης αποφάσεως, τα επιχειρήματα αυτά θα εξετασθούν, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του βασίμου της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως.

Επί της ουσίας

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

58 Ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως που προβάλλει η Επιτροπή αφορά την πολλαπλή πλάνη στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ερμηνεία του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, το οποίο ορίζει το «καθεστώς ενισχύσεων».

59 Κατά την ανωτέρω διάταξη, ως «καθεστώς ενισχύσεων» νοείται, μεταξύ άλλων, κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο.

60 Τουτέστιν, ο χαρακτηρισμός ενός κρατικού μέτρου ως καθεστώτος ενισχύσεων προϋποθέτει τη συνδρομή τριών σωρευτικών προϋποθέσεων. Πρώτον, να μπορούν να χορηγούνται ενισχύσεις ατομικά σε επιχειρήσεις βάσει μιας πράξεως. Δεύτερον, να μην απαιτείται κανένα περαιτέρω μέτρο εκτελέσεως για τη χορήγηση των ενισχύσεων αυτών. Τρίτον, οι επιχειρήσεις στις οποίες μπορούν να χορηγηθούν ατομικές ενισχύσεις πρέπει να ορίζονται «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο».

61 Ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής περιλαμβάνει τέσσερα σκέλη. Κατ’ ουσίαν, τα τρία πρώτα σκέλη αφορούν, αντιστοίχως, τις τρεις προϋποθέσεις που καθορίζουν το «καθεστώς ενισχύσεων» κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589. Το τέταρτο σκέλος αφορά την εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου εσφαλμένη ερμηνεία της ratio legis της διατάξεως αυτής.

Επί του πρώτου σκέλους του λόγου αναιρέσεως

– *Επιχειρήματα των διαδίκων*

62 Με το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της πρώτης προϋποθέσεως που προβλέπει το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589. Συνεπεία της ερμηνείας αυτής, το Γενικό Δικαστήριο παραμόρφωσε τις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως, καταλήγοντας στο συμπέρασμα, στις σκέψεις 84, 90 έως 120 και 125 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή είχε θεωρήσει ότι μόνον οι κανονιστικές πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως αυτής αποτελούσαν τη βάση του επίμαχου καθεστώτος.

63 Κατά την Επιτροπή, από τις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της εν λόγω αποφάσεως προκύπτει ότι η ίδια έκρινε ότι το καθεστώς αυτό βασιζόταν στην πάγια διοικητική πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών η οποία έγκειτο σε συστηματική contra legem εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92.

64 Όσον αφορά τον όρο «πράξη» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, η Επιτροπή εκτιμά, πρώτον, ότι, παρά τις αποκλίσεις που υφίστανται μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων του κανονισμού αυτού, ο εν λόγω όρος μπορεί να περιλαμβάνει μια πάγια διοικητική πρακτική των αρχών κράτους μέλους. Τα κριθέντα από το Δικαστήριο στην απόφαση της 13ης Απριλίου 1994, Γερμανία και Pleuger Worthington κατά Επιτροπής (C-324/90 και C-342/90, EU:C:1994:129, σκέψεις 14 και 15), συνηγορούν υπέρ της ως άνω ερμηνείας.

65 Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο προέκρινε μια στενή ερμηνεία του όρου αυτού, συνεπεία της οποίας εξέτασε το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών προβαίνοντας σε εσφαλμένη διάκριση μεταξύ, αφενός, της διοικητικής πρακτικής η οποία συνιστά το καθεστώς αυτό ενισχύσεων και, αφετέρου, των κανονιστικών διατάξεων που αποτελούν τη βάση του. Πλην όμως, όφειλε να εξετάσει εάν το σύστημα αυτό συνιστούσε «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, καθόσον στηριζόταν στην πάγια διοικητική πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών η οποία έγκειτο σε συστηματική contra legem εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92.

66 Δεύτερον, από τις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως προκύπτει επαρκώς κατά νόμον ότι η Επιτροπή θεώρησε ότι το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών στηριζόταν σε τέτοια πάγια διοικητική πρακτική. Για τον λόγο αυτόν, η Επιτροπή προέβη επανειλημμένως σε διάκριση μεταξύ, αφενός, των προαποφάσεων σχετικά με πλεονάζοντα κέρδη οι οποίες στηρίζονταν, σύμφωνα με την εν λόγω πάγια διοικητική πρακτική, σε συστηματική contra legem εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 και συνεπάγονταν καθεστώς κρατικών ενισχύσεων και, αφετέρου, των προαποφάσεων που εκδόθηκαν τηρουμένης της διατάξεως αυτής και δεν συνεπάγονταν καμία κρατική ενίσχυση.

67 Τρίτον, το σκεπτικό που παρατίθεται στις σκέψεις 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως έπρεπε να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα του πλαισίου εντός του οποίου εκδόθηκε η απόφαση αυτή, ήτοι της αποφάσεως της Επιτροπής, της 3ης Φεβρουαρίου 2015 στην υπόθεση SA.37667 (2015/C) (πρώην 2015/NN), σχετικά με το σύστημα φορολόγησης πλεοναζόντων κερδών στο Βέλγιο βάσει συμφωνιών τύπου «tax ruling» – Άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του κώδικα φορολογίας

εισοδήματος του 1992 (CIR 92) – Πρόσκληση για υποβολή παρατηρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 2, της ΣΛΕΕ (ΕΕ 2015, C 188, σ. 24, στο εξής: απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας). Από την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή θεωρούσε ανέκαθεν ότι το σύστημα απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών στηριζόταν σε πάγια διοικητική πρακτική η οποία συνιστούσε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 και των νομικών κανόνων που διέπουν το σχετικό ζήτημα.

68 Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως είναι αβάσιμο.

69 Η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, φρονεί ότι, με το πρώτο σκέλος, η Επιτροπή επιχειρεί να τροποποιήσει εκ των υστέρων την αιτιολογία της επίμαχης αποφάσεως και ερμηνεύει εσφαλμένως την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

70 Επικουρικώς, οι διάδικοι αυτοί διατείνονται ότι, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη «καθεστώτος ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, η Επιτροπή μπορεί να επικαλεστεί «συστηματική συμπεριφορά» των αρχών κράτους μέλους μόνον όταν δεν προσδιορίζει καμία νομική πράξη δυνάμενη να στηρίξει το επίμαχο καθεστώς. Η ως άνω ερμηνεία ενισχύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου που παρατίθεται στις σκέψεις 79 και 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Εν προκειμένω, όμως, στις αιτιολογικές σκέψεις 97 έως 99 της επίμαχης αποφάσεως προσδιορίζονται νομικές πράξεις ως βάση του επίμαχου καθεστώτος. Επομένως, η Επιτροπή δεν μπορούσε να στηριχθεί σε «συστηματική συμπεριφορά» προκειμένου να συναγάγει την ύπαρξη τέτοιου καθεστώτος.

– *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

71 Στο μέτρο που η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι ερμήνευσε εσφαλμένως την πρώτη προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, πρέπει να καθοριστεί, πρώτον, εάν, όπως η Επιτροπή υποστηρίζει, μια φορολογική διάταξη κράτους μέλους πρέπει να θεωρηθεί «πράξη», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, όταν τυγχάνει συστηματικής contra legem εφαρμογής από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους και εάν, σε περίπτωση τέτοιας εφαρμογής, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πάγια διοικητική πρακτική των φορολογικών αρχών στο πλαίσιο του προσδιορισμού των πράξεων που συνιστούν το στηριζόμενο στη φορολογική αυτή διάταξη καθεστώς ενισχύσεων.

72 Όσον αφορά, πρώτον, το περιεχόμενο του όρου «πράξη» του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 1, ο όρος αυτός παραπέμπει σε κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις.

73 Υπογραμμίζεται συναφώς ότι από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 1 δεν μπορεί να καθοριστεί εάν ο όρος «πράξη» μπορεί να καταλαμβάνει σύστημα το οποίο, κατά την Επιτροπή, χαρακτηρίζεται από συστηματική contra legem εφαρμογή φορολογικής διατάξεως κράτους μέλους από τις φορολογικές αρχές του στο πλαίσιο πάγιας διοικητικής πρακτικής. Πράγματι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι διαφορετικές γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 χρησιμοποιούν αποκλίνοντες όρους, οι οποίοι, αναλόγως της περιπτώσεως, μπορούν ή όχι να καλύπτουν τέτοια διοικητική πρακτική.

74 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή ενός κειμένου του οποίου η απόδοση σε μία από τις γλώσσες της Ένωσης διαφέρει από τις υπόλοιπες γλωσσικές αποδόσεις, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με κριτήριο το πλαίσιο και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως όπου εντάσσεται (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2019, Επιτροπή κατά Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, σκέψη 88 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75 Όσον αφορά, δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, πρέπει να επισημανθεί ότι η έννοια του «καθεστώτος ενισχύσεων» διακρίνεται από την έννοια της «μεμονωμένης ενισχύσεως» του άρθρου 1, στοιχείο ε′, του κανονισμού αυτού.

76 Αντιθέτως προς τη μεμονωμένη ενίσχυση, η οποία αφορά μέτρο κρατικής ενισχύσεως που χρήζει κατ' ιδίαν εξετάσεως βάσει των κριτηρίων του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η χρήση του όρου «καθεστώς ενισχύσεων» παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να εξετάσει, υπό το πρίσμα της διατάξεως αυτής, ένα σύνολο ενισχύσεων που χορηγούνται ατομικά σε επιχειρήσεις βάσει κοινής πράξεως η οποία αποτελεί, κατ' αρχήν, τη νομική βάση του.

77 Συναφώς, στη σκέψη 78 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως το Γενικό Δικαστήριο ορθώς υπενθύμισε ότι, στο πλαίσιο ενός καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιορισθεί στη μελέτη των χαρακτηριστικών του, προκειμένου να εκτιμήσει, στο σκεπτικό της κρίσιμης αποφάσεως, εάν, λόγω των λεπτομερειών που προβλέπει, το καθεστώς αυτό εξασφαλίζει αισθητό όφελος στους δικαιούχους σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους και μπορεί να ευνοήσει κυρίως επιχειρήσεις που μετέχουν στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο. Επομένως, στο πλαίσιο αποφάσεως που αφορά τέτοιο καθεστώς, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενισχύσεως που χορηγήθηκε σε κάθε κατ' ιδίαν περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού. Μόνο στο στάδιο της ανακτήσεως των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η κατ' ιδίαν κατάσταση κάθε συγκεκριμένης επιχειρήσεως.

78 Επομένως, ο όρος «πράξη» στο άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 αναφέρεται στις πράξεις που συνιστούν καθεστώς ενισχύσεων, βάσει των οποίων είναι δυνατόν να προσδιοριστούν τα βασικά χαρακτηριστικά που είναι αναγκαία για τον χαρακτηρισμό του ως μέτρου κρατικής ενισχύσεως, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

79 Μολονότι, κατά κανόνα, ο όρος αυτός δύναται να προσδιορίζει τις πράξεις που αποτελούν τη νομική βάση του καθεστώτος ενισχύσεων, δεν μπορεί να αποκλειστεί, όπως άλλωστε επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο, ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, ενδέχεται επίσης να παραπέμπει σε πάγια διοικητική πρακτική των αρχών κράτους μέλους, όταν από την πρακτική αυτή προκύπτει «συστηματική συμπεριφορά», τα χαρακτηριστικά της οποίας ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589.

80 Συναφώς, στη σκέψη 79 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς αναφέρθηκε στις σκέψεις 14 και 15 της αποφάσεως της 13ης Απριλίου 1994, Γερμανία και Pleuger Worthington κατά Επιτροπής (C-324/90 και C-342/90, EU:C:1994:129), για να υπογραμμίσει ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της εξετάσεως ενός καθεστώτος ενισχύσεων και ελλείψει προσδιορισμού συγκεκριμένης νομικής πράξεως που να καθιερώνει τέτοιο καθεστώς ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να βασισθεί επί ορισμένων περιστάσεων δυναμένων να καταδείξουν ότι όντως υπήρχε καθεστώς ενισχύσεων.

81 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει ιδίως η Magnetrol International, υποστηριζόμενη συναφώς από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, ουδόλως προκύπτει από την προμνησθείσα απόφαση του Δικαστηρίου ότι η δυνατότητα της Επιτροπής να καταδείξει ότι όντως υπήρχε καθεστώς ενισχύσεων περιορίζεται στην περίπτωση στην οποία δεν υφίσταται καμία νομική διάταξη στην οποία να στηρίζεται το καθεστώς αυτό. Αντιθέτως, από τα διδάγματα που προκύπτουν από την εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου μπορεί να συναχθεί ότι, κατά μείζονα λόγο, τέτοια δυνατότητα υφίσταται όταν το καθεστώς ενισχύσεων προκύπτει, όπως η Επιτροπή διατείνεται εν προκειμένω, από τη συστηματική contra legem εφαρμογή φορολογικής διατάξεως κράτους μέλους από τις φορολογικές του αρχές στο πλαίσιο πάγιας διοικητικής πρακτικής.

82 Πράγματι, η συνεκτίμηση τέτοιας διοικητικής πρακτικής, στο πλαίσιο του προσδιορισμού της «πράξεως» που συνιστά καθεστώς ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, καθιστά δυνατό να καταδειχθεί το πραγματικό περιεχόμενο της εν λόγω φορολογικής διατάξεως, το οποίο δεν θα μπορούσε να γίνει διαφορετικά αντιληπτό, με βάση και μόνον την εν λόγω πράξη.

83 Τρίτον, η ως άνω ερμηνεία του όρου «πράξη» επιρρωννύεται από τον σκοπό που επιδιώκει ο κανονισμός 2015/1589, ο οποίος συνίσταται στον καθορισμό του τρόπου με τον οποίο γίνεται ο προβλεπόμενος στο άρθρο 108 ΣΛΕΕ έλεγχος σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις.

84 Συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητα των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων θα μειωνόταν σημαντικά εάν ο όρος «πράξη», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, περιοριζόταν στον προσδιορισμό των τυπικών πράξεων που συνιστούν καθεστώς ενισχύσεων.

85 Αφενός, πρέπει να επισημανθεί ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, η έκταση και ο τρόπος διεξαγωγής του ελέγχου αυτού θα εξαρτώνταν κατ’ ανάγκην από τη μορφή που τα κράτη μέλη προσδίδουν στα μέτρα κρατικών ενισχύσεων. Αφετέρου, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ορισμένα από τα μέτρα ενισχύσεων που στηρίζονται σε contra legem εφαρμογή διατάξεως του εθνικού δικαίου θα αποκλείονταν κατ’ ανάγκην από την έννοια του «καθεστώτος ενισχύσεων» του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, μολονότι από ορισμένες περιστάσεις θα μπορούσε να καταδειχθεί ότι υπάρχει όντως τέτοιο καθεστώς.

86 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή μπορεί να συναγάγει την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων εφόσον αποδεικνύει, επαρκώς κατά νόμον, ότι αυτό στηρίζεται στην εφαρμογή διατάξεως κράτους μέλους, κατά «συστηματική συμπεριφορά» των αρχών του τελευταίου, και ότι τα χαρακτηριστικά αυτής της συμπεριφοράς ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589.

87 Δεύτερον, πρέπει να καθοριστεί εάν, όπως διατείνεται η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή του όρου «πράξη» του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 και παραμόρφωσε την επίμαχη απόφαση, καθόσον έκρινε ότι μόνον οι πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως συνιστούσαν τη βάση του επίμαχου καθεστώτος, όπως αυτό προσδιορίστηκε από την Επιτροπή.

88 Επ’ αυτού επισημαίνεται ότι, στη σκέψη 80 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, κατ’ αρχάς, τις πράξεις που απαριθμούνται στις αιτιολογικές σκέψεις 97 έως 99 της επίμαχης αποφάσεως. Ανέφερε δε ότι οι πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως αυτής, τουτέστιν τόσο το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 όσο και η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, η διοικητική εγκύκλιος της

4ης Ιουλίου 2006 και οι απαντήσεις του Υπουργού Οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της διατάξεως αυτής από τις βελγικές φορολογικές αρχές συνιστούσαν τις πράξεις βάσει των οποίων χορηγείται η επίμαχη απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.

89 Στις σκέψεις 81 και 82 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ανέφερε ότι από τη συλλογιστική της Επιτροπής φαινόταν να προκύπτει κάποια αμφισημία, στο μέτρο που η τελευταία παραδέχθηκε ωστόσο ότι ούτε το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 ούτε άλλωστε κάποια άλλη διάταξη του CIR 92 επέβαλλε την απαλλαγή αυτή των πλεοναζόντων κερδών.

90 Εντούτοις, στη σκέψη 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, από την ανάγνωση της επίμαχης αποφάσεως στο σύνολό της προέκυπτε ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, όπως εφαρμόζεται από τις βελγικές φορολογικές αρχές, αποτελούσε τη βάση του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων και ότι η εφαρμογή αυτή μπορούσε να συναχθεί από τις πράξεις που διαλαμβάνονται στη σκέψη 88 της παρούσας αποφάσεως. Στις σκέψεις 84 έως 88 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο συνήγαγε, κατ' ουσίαν, ότι η εξέταση της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 έπρεπε, κατά συνέπεια, να πραγματοποιηθεί υπό το πρίσμα του περιεχομένου των πράξεων αυτών.

91 Επομένως, εν συνεχεία, στις σκέψεις 90 έως 98 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, ειδικότερα, εάν τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος, τα οποία η Επιτροπή προσδιόρισε στην αιτιολογική σκέψη 102 της επίμαχης αποφάσεως, προέκυπταν από τις πράξεις που απαριθμούνται στις αιτιολογικές σκέψεις 97 έως 99 της αποφάσεως αυτής.

92 Συναφώς, στη σκέψη 92 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο υπογράμμισε, ευθύς εξαρχής, ότι, λαμβανομένης υπόψη της αναλύσεως που εκτίθεται στις αιτιολογικές σκέψεις 101 και 139 της επίμαχης αποφάσεως, τα βασικά αυτά στοιχεία δεν προέκυπταν από τις εν λόγω πράξεις, αλλά μάλλον από ένα δείγμα προαποφάσεων που ανέλυσε η Επιτροπή. Στη σκέψη 93 της αποφάσεως αυτής, καίτοι αναγνώρισε ότι ορισμένα από τα βασικά στοιχεία αυτά απέρρεαν πράγματι από τις εν λόγω πράξεις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ωστόσο ότι τούτο δεν συνέτρεχε για το σύνολο των ίδιων βασικών στοιχείων και, ιδίως, για τη μέθοδο υπολογισμού σε δύο στάδια των πλεοναζόντων κερδών που υπόκεινται στην επίμαχη απαλλαγή, καθώς και για την απαίτηση για επενδύσεις, δημιουργία θέσεων εργασίας, συγκέντρωση ή αύξηση των δραστηριοτήτων στο Βέλγιο.

93 Ο ως άνω συλλογισμός ενέχει πολλαπλή πλάνη περί το δίκαιο.

94 Συγκεκριμένα, όπως σημειώνεται στη σκέψη 90 της παρούσας αποφάσεως, καίτοι το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η νομική βάση του επίμαχου καθεστώτος προέκυπτε όχι αποκλειστικά από το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, αλλά από την εφαρμογή της διατάξεως αυτής από τις βελγικές φορολογικές αρχές, εντούτοις, δεν συνήγαγε όλες τις συνέπειες της διαπιστώσεως αυτής. Ειδικότερα, δεν έλαβε υπόψη τις αιτιολογικές σκέψεις της επίμαχης αποφάσεως από τις οποίες προέκυπτε σαφώς ότι η Επιτροπή συνήγαγε την εφαρμογή αυτή όχι μόνον από τις πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως αυτής, αλλά επίσης από τη συστηματική συμπεριφορά των αρχών αυτών, την οποία διαπίστωσε κατόπιν της αναλύσεως του δείγματος προαποφάσεων που εξέτασε.

95 Επομένως, στο πλαίσιο της συνολικής αναλύσεως της επίμαχης αποφάσεως στη σκέψη 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο όφειλε να λάβει υπόψη τις εκτιμήσεις που διατυπώνονται στις αιτιολογικές σκέψεις 100 έως 108 και 110 της επίμαχης αποφάσεως, από τις οποίες προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή θεώρησε ότι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του επίμαχου καθεστώτος ήταν το ότι οι προμνησθείσες αρχές εξέδιδαν συστηματικά αποφάσεις περί απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 102 της εν λόγω αποφάσεως.

96 Στο πλαίσιο αυτό, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 98 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε, αντιθέτως, στην εσφαλμένη παραδοχή ότι το γεγονός ότι ορισμένα από τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος δεν προέκυπταν από τις πράξεις που μνημονεύονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως, αλλά από τις ίδιες τις προαποφάσεις, συνεπαγόταν ότι οι πράξεις αυτές έπρεπε οπωσδήποτε να αποτελέσουν αντικείμενο περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως.

97 Κατά συνέπεια, περιορίζοντας την εκ μέρους του ανάλυση των προϋποθέσεων του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 στις πράξεις και μόνον που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή του περιεχόμενου στο άρθρο 1 όρου «πράξη».

98 Ως αποτέλεσμα της πλάνης αυτής, το Γενικό Δικαστήριο, αφενός, απέκλεισε, κατ' αρχήν, το ενδεχόμενο ένα «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, να μπορεί, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 80 και 86 της παρούσας αποφάσεως, να στηρίζεται σε ορισμένες περιστάσεις δυνάμενες να καταδείξουν ότι αυτό όντως υπάρχει και, αφετέρου, προέβη σε εσφαλμένη ανάλυση της επίμαχης αποφάσεως όσον αφορά την εξέταση της πρώτης από τις προμνησθείσες προϋποθέσεις.

99 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθεισών σκέψεων, συνάγεται ότι το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο.

Επί του δευτέρου σκέλους του λόγου αναιρέσεως

– *Επιχειρήματα των διαδίκων*

100 Με το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως τη δεύτερη προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 και παραμόρφωσε τις αιτιολογικές σκέψεις 100 έως 108 της επίμαχης αποφάσεως καθόσον κατέληξε στο συμπέρασμα, στις σκέψεις 94, 96, 98, 103 έως 113, 119, 120 και 129 έως 133 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών ήταν αναγκαία η λήψη περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως.

101 Το Γενικό Δικαστήριο περιορίστηκε στο να επαναλάβει το συμπέρασμα ότι, εάν τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος, τα οποία απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 102 της επίμαχης αποφάσεως, δεν ορίζονταν στις κανονιστικές πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως αυτής, έπρεπε κατ' ανάγκην να αποτελέσουν αντικείμενο περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως. Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν εξέτασε εάν, όσον αφορά την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, οι βελγικές φορολογικές αρχές ήταν πράγματι σε θέση να επηρεάσουν το ποσό της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος και τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής στις

επιμέρους περιπτώσεις. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο συνέχυσε τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν οι αρχές αυτές οσάκις επαληθεύουν τη συνδρομή των προϋποθέσεων για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών με τη δυνατότητα επιρροής των αρχών αυτών επί του ποσού της απαλλαγής, επί των βασικών στοιχείων του επίμαχου καθεστώτος και επί των προϋποθέσεων για τη χορήγηση της απαλλαγής σε μεμονωμένες περιπτώσεις. Εάν το Γενικό Δικαστήριο είχε προβεί σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της έννοιας των «περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως», θα έπρεπε να έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι ίδιες αυτές αρχές δεν ήταν σε θέση να ασκούν επιρροή σε τέτοια στοιχεία.

102 Το Βασίλειο του Βελγίου εκτιμά ότι η συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τη δεύτερη προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 δεν ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.

103 Η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, ισχυρίζεται κατ’ ουσίαν ότι, για να καταλήξει στη διαπίστωση περί υπάρξεως καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει με την επίμαχη απόφαση, πρώτον, ότι οι πράξεις που απαριθμούνται στις αιτιολογικές σκέψεις 97 έως 99 της αποφάσεως αυτής επέβαλλαν μεθόδους υπολογισμού τις οποίες οι βελγικές φορολογικές αρχές έπρεπε να εφαρμόζουν και, δεύτερον, ότι το ποσό της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών σε κάθε κατ’ ιδίαν περίπτωση μπορούσε να καθοριστεί με τις μεθόδους αυτές. Τρίτον, όσον αφορά τις προϋποθέσεις χορηγήσεως της ενισχύσεως, η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει, αφενός, ότι οι πράξεις αυτές όριζαν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι βελγικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να κάνουν δεκτές τις αιτήσεις χορηγήσεως ατομικών ενισχύσεων και, αφετέρου, ότι ήταν δυνατόν να κριθεί, βάσει των προϋποθέσεων αυτών, εάν η συναλλαγή που πρότεινε ο αιτών την προαπόφαση πληρούσε την προϋπόθεση περί «νέας καταστάσεως».

– *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

104 Το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση για τον προσδιορισμό του «καθεστώτος ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, ήτοι την προϋπόθεση να μην απαιτούνται «περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης» για τη χορήγηση ατομικών ενισχύσεων βάσει της διατάξεως που συνιστά το καθεστώς αυτό.

105 Όπως το Γενικό Δικαστήριο ορθώς ανέφερε στη σκέψη 99 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, παραπέμποντας συναφώς στην αιτιολογική σκέψη 100 της επίμαχης αποφάσεως, η ύπαρξη περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως προϋποθέτει την άσκηση διακριτικής ευχέρειας από τη φορολογική αρχή που λαμβάνει τα επίμαχα μέτρα, η οποία της παρέχει τη δυνατότητα να επηρεάζει το ποσό της ενισχύσεως, τα χαρακτηριστικά της ή τους όρους υπό τους οποίους χορηγείται η ενίσχυση αυτή. Αντιθέτως, η απλή τεχνική εφαρμογή των πράξεων που προβλέπουν τη χορήγηση των σχετικών ενισχύσεων δεν συνιστά «περαιτέρω μέτρο εκτελέσεως», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589.

106 Επομένως, το ζήτημα του κατά πόσον απαιτούνται «περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως» για τη χορήγηση ατομικών ενισχύσεων βάσει ενός καθεστώτος ενισχύσεων συνδέεται άρρηκτα με εκείνο του προσδιορισμού της «πράξεως», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589, επί της οποίας στηρίζεται το καθεστώς αυτό. Πράγματι, υπό το πρίσμα της διατάξεως αυτής πρέπει να καθορίζεται εάν η χορήγηση ατομικών ενισχύσεων εξαρτάται από τη λήψη τέτοιων μέτρων ή εάν, αντιθέτως, η χορήγηση μπορεί να γίνει βάσει και μόνον της εν λόγω πράξεως.

107 Όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 100 των προτάσεών της, το νομικό σφάλμα που διαπιστώθηκε στις σκέψεις 97 και 98 της παρούσας αποφάσεως επηρέασε, ως εκ τούτου, οπωσδήποτε την εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου ως προς το εάν η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγούνταν, εν προκειμένω, χωρίς να είναι αναγκαία η λήψη περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως.

108 Συγκεκριμένα, αφενός, όπως διαπιστώνεται στη σκέψη 96 της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στην εσφαλμένη παραδοχή ότι το γεγονός ότι ορισμένα από τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος δεν προέκυπταν από τις πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως, αλλά είχαν συναχθεί από τις ίδιες τις προαποφάσεις, συνεπαγόταν ότι οι πράξεις αυτές έπρεπε οπωσδήποτε να αποτελέσουν αντικείμενο περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως.

109 Αφετέρου, στο πλαίσιο της εξετάσεως, στις σκέψεις 103 έως 113 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, του ζητήματος εάν, κατά την έκδοση των προαποφάσεων για απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, οι βελγικές φορολογικές αρχές διέθεταν διακριτική ευχέρεια, οπότε μπορούσαν να ασκούν επιρροή επί του ποσού της απαλλαγής, επί των βασικών στοιχείων του επίμαχου καθεστώτος και επί των όρων υπό τις οποίες χορηγούνταν η απαλλαγή, το Γενικό Δικαστήριο αρκέστηκε να αναφερθεί στις πράξεις που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως για να καταλήξει, κατ' ουσίαν, στο συμπέρασμα ότι οι πράξεις αυτές όριζαν απλώς και μόνο, σε γενικές γραμμές, τη θέση των βελγικών φορολογικών αρχών ως προς την απαλλαγή.

110 Εξ αυτού το Γενικό Δικαστήριο συνήγαγε ότι, ελλείψει περαιτέρω στοιχείων που να περιορίζουν την εξουσία λήψεως αποφάσεων της φορολογικής διοικήσεως, οι βελγικές φορολογικές αρχές, οσάκις εξέδωσαν προαποφάσεις, διέθεταν οπωσδήποτε διακριτική ευχέρεια, οπότε δεν μπορούσε να συναχθεί ότι είχαν προβεί σε τεχνική εφαρμογή του ρυθμιστικού πλαισίου, δεδομένου ότι είχαν προβεί, αντιθέτως, σε «κατά περίπτωση» εξέταση κάθε αιτήσεως.

111 Στο πλαίσιο της ως άνω αναλύσεως, το Γενικό Δικαστήριο παρέλειψε, ωστόσο, να λάβει υπόψη το γεγονός ότι, όπως επισημαίνεται στη σκέψη 95 της παρούσας αποφάσεως, ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του επίμαχου καθεστώτος, όπως αυτό προσδιορίστηκε από την Επιτροπή στην επίμαχη απόφαση, έγκειτο στο γεγονός ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές είχαν χορηγήσει συστηματικά απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών οσάκις πληρούνταν οι προϋποθέσεις που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 102 της εν λόγω αποφάσεως.

112 Αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, η διαπίστωση τέτοιας συστηματικής πρακτικής μπορούσε να αποτελέσει κρίσιμο στοιχείο στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του συνόλου των περιστάσεων, δυνάμενο να καταδείξει την ύπαρξη, στην πράξη, καθεστώτος ενισχύσεων, με αποτέλεσμα να μπορεί, ενδεχομένως, να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω φορολογικές αρχές δεν διέθεταν, στην πραγματικότητα, καμία διακριτική ευχέρεια στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 και ότι, κατά συνέπεια, για τη χορήγηση της επίμαχης απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών δεν απαιτούνταν κανένα «περαιτέρω μέτρο εκτελέσεως», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589.

113 Επομένως, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στηρίζοντας το συμπέρασμά του σχετικά με τη δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού αυτού σε εσφαλμένη παραδοχή, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

114 Η ως άνω διαπίστωση δεν είναι δυνατόν να κλονισθεί από τις εκτιμήσεις που διατυπώνονται στις σκέψεις 106 και 107 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Στις εν λόγω σκέψεις, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στη διαπίστωση ότι το επίμαχο καθεστώς δεν αφορούσε όλες τις προαποφάσεις που εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, αλλά μόνον εκείνες εξ αυτών με τις οποίες χορηγούνταν προσαρμογές προς τα κάτω χωρίς η διοίκηση να έχει επαληθεύσει εάν τα συγκεκριμένα κέρδη είχαν συμπεριληφθεί στα κέρδη άλλης εταιρίας του ομίλου υπαγόμενης σε άλλη δικαιοδοσία, ενώ οι προαποφάσεις με τις οποίες χορηγούνταν προσαρμογή προς τα κάτω που αντιστοιχούσε σε προσαρμογή προς τα άνω των φορολογητέων κερδών άλλης εταιρίας του ομίλου υπαγόμενης σε άλλη δικαιοδοσία δεν ενέπιπταν στο εν λόγω καθεστώς. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, στο μέτρο που, βάσει της ίδιας διατάξεως, οι βελγικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να εκδίδουν τόσο αποφάσεις με τις οποίες, κατά την άποψη της Επιτροπής, χορηγούνταν κρατικές ενισχύσεις όσο και αποφάσεις με τις οποίες δεν χορηγούνταν τέτοιες ενισχύσεις, ο ρόλος των εν λόγω φορολογικών αρχών δεν περιοριζόταν στην τεχνική εφαρμογή του επίμαχου καθεστώτος.

115 Όπως διαπιστώνεται στη σκέψη 94 της παρούσας αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι η contra legem εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, στο πλαίσιο πάγιας διοικητικής πρακτικής των βελγικών φορολογικών αρχών, ήταν αυτή που αποτελούσε τη βάση του επίμαχου καθεστώτος. Η διαπίστωση αυτή δεν μπορεί να κλονισθεί από το γεγονός και μόνον ότι οι εν λόγω φορολογικές αρχές εφάρμοσαν επίσης τη διάταξη αυτή και σε περιπτώσεις που ενέπιπταν πράγματι στο πεδίο εφαρμογής της.

116 Ομοίως, η ύπαρξη προκαταρκτικού σταδίου στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προαποφάσεως για απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, η οποία επισημάνθηκε στη σκέψη 112 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, δεν μπορεί να αποτελέσει ένδειξη περί του ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές διέθεταν οπωσδήποτε διακριτική ευχέρεια στο πλαίσιο του συστήματος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών. Πράγματι, η διακριτική ευχέρεια αυτή πρέπει να εκτιμάται μόνο σε σχέση με τις προαποφάσεις που εκδόθηκαν βάσει του συστήματος αυτού, οπότε οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εκδόθηκε τέτοια απόφαση δεν ασκούν συναφώς επιρροή.

117 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθεισών σκέψεων, συνάγεται ότι το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο.

Επί του τρίτου σκέλους του λόγου αναιρέσεως

– *Επιχειρήματα των διαδίκων*

118 Με το τρίτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως την τρίτη προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 και παραμόρφωσε τις αιτιολογικές σκέψεις 66, 102, 103, 109, 139 και 140 της επίμαχης αποφάσεως καθόσον κατέληξε στο συμπέρασμα, στις σκέψεις 114 έως 119 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι δικαιούχοι της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών δεν προσδιορίζονταν «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο» στις πράξεις που συνιστούν τη βάση του καθεστώτος αυτού. Κατά την Επιτροπή, εάν το Γενικό Δικαστήριο είχε λάβει δεόντως υπόψη την πάγια διοικητική πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών σχετικά με την απαλλαγή αυτή, θα είχε καταλήξει στο αντίθετο συμπέρασμα.

119 Το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, αμφισβητούν την ορθότητα της ως άνω επιχειρηματολογίας.

– *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

120 Το τρίτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως αφορά την τρίτη προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση «καθεστώτος ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, ήτοι την προϋπόθεση να ορίζονται οι δικαιούχοι του καθεστώτος «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο» στην πράξη που αποτελεί τη βάση του.

121 Συναφώς, από τον συσχετισμό μεταξύ των τριών προϋποθέσεων που καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «καθεστώτος ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, προκύπτει ότι το ζήτημα εάν πληρούται η τρίτη από τις προϋποθέσεις αυτές συνδέεται άρρηκτα με τις δύο πρώτες εξ αυτών, οι οποίες αφορούν την ύπαρξη «πράξεως» και την απουσία «περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως».

122 Ως εκ τούτου, λόγω της πολλαπλής πλάνης περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο, η οποία διαπιστώνεται στις σκέψεις 97, 98 και 113 της παρούσας αποφάσεως και αφορά τις δύο πρώτες από τις εν λόγω προϋποθέσεις, κρίνεται πλημμελής η εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τον προσδιορισμό των δικαιούχων της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.

123 Συγκεκριμένα, στις σκέψεις 115 έως 119 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο, μολονότι αναγνώρισε ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 αναφέρεται σε μια γενική και αφηρημένη κατηγορία οντοτήτων, στηρίχθηκε κατ' ουσίαν σε μια ανάλυση των πράξεων που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος δεν προσδιορίζονταν «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο» στις πράξεις αυτές, οπότε ο προσδιορισμός έπρεπε κατ' ανάγκην να πραγματοποιηθεί μέσω περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως.

124 Υπό τις συνθήκες αυτές, το τρίτο σκέλος του μοναδικού λόγου ακυρώσεως πρέπει να κριθεί βάσιμο.

125 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί το τέταρτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, συνάγεται ότι το Γενικό Δικαστήριο αποφαινόμενο, μεταξύ άλλων στη σκέψη 120 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή εσφαλμένως είχε κρίνει ότι το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, όπως αυτό ορίζεται στην επίμαχη απόφαση, συνιστούσε «καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, υπέπεσε σε πολλαπλή πλάνη περί το δίκαιο.

Επί της αιτιολογίας που παρατίθεται ως εκ περισσού στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση σχετικά με την απόδειξη «συστηματικής συμπεριφοράς»

126 Επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της επάλληλης αιτιολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 121 έως 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε εάν η Επιτροπή είχε κατορθώσει να αποδείξει την ύπαρξη «συστηματικής συμπεριφοράς» των βελγικών φορολογικών αρχών, η οποία διαπιστώθηκε κατόπιν της εξετάσεως δείγματος 22 εκ των 66 προαποφάσεων που είχαν εκδοθεί για απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.

127 Προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον η πολλαπλή πλάνη περί το δίκαιο που διαπιστώθηκε στη σκέψη 125 της παρούσας αποφάσεως δύναται να επιφέρει την αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, πρέπει να εξεταστεί εάν, στο πλαίσιο της ως άνω αιτιολογίας, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς απέρριψε τα επιχειρήματα της Επιτροπής περί υπάρξεως τέτοιας «συστηματικής συμπεριφοράς».

– *Επιχειρήματα των διαδίκων*

128 Στο πλαίσιο της επιχειρηματολογίας της σχετικά με τα τρία πρώτα σκέλη του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή διατύπωσε ειδικά επιχειρήματα με σκοπό να κλονίσει τη συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου που εκτίθεται στις σκέψεις 121 έως 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, βάσει της οποίας το τελευταίο έκρινε ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη «συστηματικής συμπεριφοράς» των βελγικών φορολογικών αρχών κατά τη χορήγηση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.

129 Πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 127 και 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η ίδια απέδειξε επαρκώς τα στοιχεία βάσει των οποίων κατέληξε στο συμπέρασμα περί υπάρξεως τέτοιας «συστηματικής συμπεριφοράς».

130 Όσον αφορά, καταρχάς, την επιλογή του δείγματος των 22 προαποφάσεων από το οποίο η Επιτροπή συνήγαγε την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής, η Επιτροπή παραδέχεται ότι η επιλογή αυτή δεν προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως. Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο παρέλειψε να λάβει υπόψη την αιτιολογική σκέψη 3 της αποφάσεως αυτής, η οποία αναφέρεται στην αίτηση παροχής πληροφοριών την Επιτροπής προς το Βασίλειο του Βελγίου σχετικά με τις προαποφάσεις που εκδόθηκαν το 2004, το 2007, το 2010 και το 2013. Οι αποφάσεις αυτές δεν είναι άλλες από τις 22 προαποφάσεις που αποτελούν το δείγμα βάσει του οποίου η Επιτροπή συνήγαγε την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής.

131 Περαιτέρω, όσον αφορά την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, πρώτον, οι προαποφάσεις επελέγησαν μεταξύ τεσσάρων από τα εννέα έτη εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος. Δεύτερον, μεταξύ των επιλεγέντων ετών μεσολαβούν διαστήματα τριών ετών, οπότε καλύπτονται η έναρξη, η μέση και το τέλος της περιόδου κατά την οποία οι βελγικές φορολογικές αρχές εξέδωσαν τέτοιες προαποφάσεις. Τρίτον, οι 22 προαποφάσεις αντιπροσωπεύουν το ένα τρίτο όλων των αποφάσεων που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της εν λόγω εννεαετούς περιόδου και, τέταρτον, οι 22 αυτές αποφάσεις καλύπτουν το ένα τρίτο όλων των δικαιούχων του επίμαχου καθεστώτος, όπερ συνεπάγεται οπωσδήποτε ότι το δείγμα ήταν αντιπροσωπευτικό και ότι δεν χρειαζόταν καμία ειδική διευκρίνιση συναφώς. Εν πάση περιπτώσει, το Βασίλειο του Βελγίου ουδέποτε αμφισβήτησε τα προσωρινά συμπεράσματα της Επιτροπής στο πλαίσιο της αποφάσεως περί κινήσεως της διαδικασίας και δεν προσκόμισε καμία προαπόφαση που να αποδεικνύει ότι τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος δεν προέκυπταν από πάγια διοικητική πρακτική.

132 Επιπλέον, η Επιτροπή εκτιμά ότι δεν ήταν αναγκαίο να περιγράψει τις ατομικές αποφάσεις στην επίμαχη απόφαση, αφότου διαπίστωσε, βάσει της εκ μέρους της εξετάσεως των 22 προαποφάσεων, ότι οι αποφάσεις αυτές εντάσσονταν σε πάγια διοικητική πρακτική. Αντιθέτως, το Βασίλειο του Βελγίου και οι δικαιούχοι όφειλαν να αμφισβητήσουν το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγήθηκε στο πλαίσιο καθεστώτος ενισχύσεων, όπερ δεν κατόρθωσαν να πράξουν.

133 Τέλος, όσον αφορά τις έξι προαποφάσεις που περιγράφονται στις αιτιολογικές σκέψεις 62 έως 64 και στην υποσημείωση 80 της επίμαχης αποφάσεως, η αιτιολογική σκέψη 61 της επίμαχης αποφάσεως αναφέρει ότι τα τρία παραδείγματα που παρατίθενται στις εν λόγω αιτιολογικές σκέψεις απλώς κατεδείκνυαν τις προαποφάσεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο της εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος από τις βελγικές φορολογικές αρχές.

134 Δεύτερον, η παραμόρφωση των αιτιολογικών σκέψεων 94 έως 110 της επίμαχης αποφάσεως είχε ως αποτέλεσμα να υποπέσει το Γενικό Δικαστήριο σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον κατέληξε στο συμπέρασμα, στις σκέψεις 127 και 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει την ύπαρξη συστηματικής προσεγγίσεως.

135 Το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, υποστηριζόμενη από τις παρεμβαίνουσες στην αναιρετική διαδικασία, αμφισβητούν την ορθότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.

– *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

136 Η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι εσφαλμένως διαπίστωσε ότι η ίδια δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ύπαρξη «συστηματικής συμπεριφοράς» πληρούσας τις απαιτήσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589.

137 Συναφώς, πρώτον, επισημαίνεται ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, στη σκέψη 125 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ότι τέτοια «συστηματική συμπεριφορά» δεν μπορούσε να αποτελεί την ίδια τη βάση του επίμαχου καθεστώτος, για τον λόγο ότι δεν επρόκειτο για τη βάση που έγινε δεκτή στην επίμαχη απόφαση, μεταξύ άλλων, στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως αυτής.

138 Πλην όμως, δεδομένης της πλάνης περί το δίκαιο που διαπιστώθηκε στις σκέψεις 97 και 98 της παρούσας αποφάσεως, η ως άνω αιτιολογία είναι επίσης νομικώς εσφαλμένη.

139 Δεύτερον, στη σκέψη 126 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, ακόμη και εάν υποτεθεί ότι τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος προέκυπταν από «συστηματική συμπεριφορά» η οποία, με τη σειρά της, προκύπτει από το δείγμα των προαποφάσεων που η Επιτροπή εξέτασε, η τελευταία δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ύπαρξη τέτοιας συμπεριφοράς.

140 Κατ' αρχάς, στη σκέψη 127 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, μολονότι ανέφερε ότι το δείγμα αυτό αποτελούνταν από 22 προαποφάσεις επί των 66 σχετικών αποφάσεων, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή δεν είχε διευκρινίσει στην επίμαχη απόφαση την επιλογή του εν λόγω δείγματος και τους λόγους για τους οποίους αυτό έπρεπε να θεωρηθεί αντιπροσωπευτικό.

141 Όπως υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή, όσον αφορά την επιλογή του δείγματος των προαποφάσεων που η ίδια ανέλυσε, από την ανάγνωση του συνόλου των αιτιολογικών σκέψεων της επίμαχης αποφάσεως και, ιδίως, από τον συνδυασμό των αιτιολογικών σκέψεων 3 και 59, προκύπτει ωστόσο ότι το δείγμα αυτό περιλάμβανε προαποφάσεις εκδοθείσες κατά τα έτη 2005 (δεδομένου ότι το 2004 δεν εκδόθηκε καμία απόφαση), 2007, 2010 και 2013, ούτως ώστε να καλύπτονται αποφάσεις που εκδόθηκαν στην αρχή, στο μέσο και στο τέλος της περιόδου εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος.

142 Όσον αφορά την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος, όπως υπογράμμισε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 86 των προτάσεών της, από την επιλογή των 22 προαποφάσεων επί του συνόλου των 66 αποφάσεων που εκδόθηκαν στο πλαίσιο του επίμαχου καθεστώτος προκύπτει προδήλως ότι το ίδιο αυτό δείγμα αντιπροσωπεύει το ένα τρίτο των αποφάσεων αυτών.

143 Συναφώς, επισημαίνεται ότι ένα τέτοιο ποσοστό προαποφάσεων, οι οποίες επελέγησαν με σταθμισμένο τρόπο μεταξύ του συνόλου των αποφάσεων που εκδόθηκαν για απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, μπορεί, ως εκ της φύσεώς του, να είναι αντιπροσωπευτικό μιας «συστηματικής συμπεριφοράς» των βελγικών φορολογικών αρχών. Πράγματι, ακριβώς λόγω της «συστηματικής» φύσεως της πρακτικής αυτής, η Επιτροπή μπορούσε ευλόγως να συναγάγει, μέχρις αποδείξεως του εναντίου, ότι τα στοιχεία που εντοπίσθηκαν στο δείγμα των προαποφάσεων που εξέτασε απαντούσαν κατ' ανάγκην στο σύνολο των προαποφάσεων που εκδόθηκαν για απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.

144 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε να κρίνει βασίμως ότι η Επιτροπή δεν είχε διευκρινίσει στην επίμαχη απόφαση την επιλογή του δείγματος και τα στοιχεία για τα οποία αυτό έπρεπε να θεωρηθεί αντιπροσωπευτικό.

145 Το ως άνω συμπέρασμα δεν αναιρείται, εξάλλου, από τη διαπίστωση στη σκέψη 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κατά την οποία η Επιτροπή δεν διευκρίνισε την επιλογή των έξι προαποφάσεων που μνημονεύονται στις αιτιολογικές σκέψεις 62 έως 64 της επίμαχης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 61 της αποφάσεως αυτής και όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι έξι αυτές αποφάσεις είναι απλώς ενδεικτικές του τρόπου με τον οποίο χορηγήθηκε η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών από τις βελγικές φορολογικές αρχές, οπότε δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να καθοριστεί εάν η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη «συστηματικής συμπεριφοράς» στην πρακτική λήψεως αποφάσεων των βελγικών φορολογικών αρχών.

146 Περαιτέρω, στη σκέψη 129 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στις εκτιμήσεις που διατυπώνονται στις σκέψεις 103 έως 112 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σχετικά με την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας των βελγικών φορολογικών αρχών και με την ανάγκη περαιτέρω μέτρων εκτελέσεως. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, οι εκτιμήσεις αυτές αναιρούν, αφ' εαυτών, την ύπαρξη της «συστηματικής συμπεριφοράς» που προβάλλει η Επιτροπή.

147 Στο μέτρο που το ως άνω συμπέρασμα στηρίζεται στην εσφαλμένη παραδοχή ότι μόνον οι πράξεις που διαλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίμαχης αποφάσεως αποτελούσαν τη βάση του επίμαχου καθεστώτος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, για τους ίδιους λόγους με εκείνους που εκτίθενται στις σκέψεις 97, 98 και 113 της παρούσας αποφάσεως, το συμπέρασμα στη σκέψη 129 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως είναι νομικώς εσφαλμένο.

148 Τέλος, στις σκέψεις 131 έως 133 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ανέφερε ότι, εν πάση περιπτώσει, οι προαποφάσεις που αποτελούσαν το δείγμα που εξέτασε η Επιτροπή δεν αφορούσαν όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η επίμαχη βελγική οντότητα είχε τη δομή «κεντρικής επιχειρήσεως» και ότι η μέθοδος σε δύο στάδια για τον υπολογισμό των πλεοναζόντων κερδών που διαπίστωσε η Επιτροπή δεν είχε ακολουθηθεί συστηματικά.

149 Εντούτοις, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο στις ανωτέρω σκέψεις στηρίζονται σε παραμόρφωση της αιτιολογικής σκέψεως 102 της επίμαχης αποφάσεως, στην οποία η Επιτροπή απαρίθμησε τα βασικά στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος τα οποία προσδιόρισε βάσει της αναλύσεως του αντιπροσωπευτικού της πάγιας διοικητικής πρακτικής των βελγικών φορολογικών αρχών δείγματος των 22 προαποφάσεων.

150 Τουτέστιν, από την αιτιολογική σκέψη 102 προκύπτει ότι, αντιθέτως προς τις διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 132 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή δεν θεώρησε ότι η μετεγκατάσταση μιας «κεντρικής επιχειρήσεως» στο Βέλγιο αποτελούσε τη μόνη και μοναδική προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, αλλά ότι, αντιθέτως, η περίπτωση αυτή αποτελούσε απλώς ένα παράδειγμα γενικότερης προϋποθέσεως σε σχέση με την ύπαρξη νέας καταστάσεως που δεν είχε ακόμη παραγάγει αποτελέσματα από φορολογικής απόψεως.

151 Όσον αφορά τη μέθοδο υπολογισμού σε δύο στάδια, περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 133 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, από την τρίτη παύλα της αιτιολογικής σκέψεως 102 της επίμαχης αποφάσεως προκύπτει ότι, αντιθέτως προς τις διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο, η Επιτροπή δεν θεώρησε ως βασικό στοιχείο του επίμαχου καθεστώτος την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, αλλά, κατ' ουσίαν, το γεγονός ότι το ποσό της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών αντιστοιχούσε συστηματικά στη διαφορά μεταξύ των κερδών που πράγματι κατέγραψε ο δικαιούχος και ενός υποθετικού κέρδους που θα προέκυπτε εάν αυτός είχε δραστηριοποιηθεί ανεξάρτητα από τον όμιλό του, τούτο δε ανεξαρτήτως της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να αντληθεί το συμπέρασμα αυτό.

152 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι οι σκέψεις 130 έως 133 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως δεν είναι δυνατόν να στηρίξουν το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγούνταν βάσει «συστηματικής συμπεριφοράς».

153 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη «συστηματικής συμπεριφοράς» είναι νομικώς εσφαλμένο.

154 Επομένως, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξεταστεί το τέταρτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, συνάγεται ότι ο λόγος αυτός αναιρέσεως είναι βάσιμος.

155 Υπό τις συνθήκες αυτές, και χωρίς να είναι αναγκαίο να εξεταστεί η ανταναίρεση, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί.

Επί της διαφοράς ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου

156 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, 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.

157 Εν προκειμένω, όπως διαπίστωσε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 57 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, προς στήριξη των προσφυγών τους, το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International προβάλλουν λόγους ακυρώσεως αντλούμενους κατ' ουσίαν:

– πρώτον, από παρέμβαση της Επιτροπής στις αποκλειστικές αρμοδιότητες του Βασιλείου του Βελγίου στον τομέα της άμεσης φορολογίας (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16)·

– δεύτερον, από εσφαλμένο συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων εν προκειμένω, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, ιδίως λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού των πράξεων στις οποίες στηρίζεται το επίμαχο καθεστώς και λόγω της εσφαλμένης εκτιμήσεως ότι το καθεστώς αυτό δεν απαιτεί περαιτέρω μέτρα εκτελέσεως (δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16)·

– τρίτον, από εσφαλμένο χαρακτηρισμό των προαποφάσεων σχετικά με τα πλεονάζοντα κέρδη ως κρατικών ενισχύσεων, λαμβανομένων ιδίως υπόψη της απουσίας πλεονεκτήματος και επιλεκτικότητας (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και τρίτος λόγος ακυρώσεως, δεύτερο και τρίτο σκέλος, στην υπόθεση T-263/16)·

– τέταρτον, από παραβίαση, μεταξύ άλλων, των αρχών της νομιμότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον η ανάκτηση των φερόμενων ενισχύσεων διατάχθηκε εσφαλμένως, μεταξύ άλλων και από τους ομίλους στους οποίους ανήκουν οι δικαιούχοι των εν λόγω ενισχύσεων (τέταρτος και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16).

158 Λαμβανομένου υπόψη, μεταξύ άλλων, του γεγονότος ότι οι λόγοι ακυρώσεως που μνημονεύονται στην πρώτη και στη δεύτερη παύλα της προηγούμενης σκέψεως αποτέλεσαν αντικείμενο κατ' αντιμωλίαν συζητήσεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και του ότι για την εξέτασή τους δεν απαιτείται η λήψη κανενός συμπληρωματικού μέτρου οργανώσεως της διαδικασίας ή η διεξαγωγή αποδείξεων, το Δικαστήριο εκτιμά ότι οι προσφυγές στις υποθέσεις T-131/16 και T-263/16 είναι ώριμες προς εκδίκαση όσον αφορά τους ως άνω λόγους ακυρώσεως και ότι πρέπει να αποφανθεί οριστικά επ' αυτών (πρβλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2020, Επιτροπή και Συμβούλιο κατά Carreras Sequeros κ.λπ., C-119/19 P και C-126/19 P, EU:C:2020:676, σκέψη 130).

Επί της προβαλλομένης παρεμβάσεως της Επιτροπής στις αποκλειστικές αρμοδιότητες του Βασιλείου του Βελγίου στον τομέα της άμεσης φορολογίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

159 Το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, όπως και η Ιρλανδία με τις παρατηρήσεις της πρωτοδίκως, ισχυρίζονται, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή υπερέβη τις αρμοδιότητές της καθόσον χρησιμοποίησε τη νομοθεσία της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων για να καθορίσει μονομερώς στοιχεία υπαγόμενα στην αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, ο καθορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων εξακολουθεί να εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών, όπως και ο τρόπος φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποιούνται από διασυνοριακές συναλλαγές εντός των ομίλων επιχειρήσεων, έστω και εάν αυτό καταλήγει σε «διπλή μη φορολόγηση». Η άποψη της Επιτροπής ότι οι προαποφάσεις σχετικά με τα πλεονάζοντα κέρδη συνιστούν κρατικές ενισχύσεις εφόσον οι εν

λόγω αποφάσεις αποκλίνουν από την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, την οποία η ίδια θεωρεί ορθή, ισοδυναμεί με αναγκαστική εναρμόνιση των κανόνων για τον υπολογισμό των φορολογητέων εισοδημάτων, όπερ δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα της Ένωσης.

160 Η Επιτροπή ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι, παρότι τα κράτη μέλη απολαύουν φορολογικής αυτονομίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας, κάθε φορολογικό μέτρο που λαμβάνει κράτος μέλος πρέπει να συνάδει με τους κανόνες της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

161 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς οι οποίοι δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων (αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 26, και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

162 Τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τους κανόνες που προβλέπει η Συνθήκη ΛΕΕ στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Οφείλουν 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 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψη 105 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

163 Πλην όμως, από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις προηγούμενες σκέψεις προκύπτει ότι δεν μπορούσε να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι υπερέβη τις αρμοδιότητές της καθόσον εξέτασε τα μέτρα που συνιστούν το επίμαχο καθεστώς και επαλήθευσε εάν τα μέτρα αυτά συνιστούσαν κρατικές ενισχύσεις καθώς και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εάν τα εν λόγω μέτρα ήταν συμβατά με την εσωτερική αγορά, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

164 Το ως άνω συμπέρασμα δεν είναι δυνατόν να κλονισθεί από τα επιχειρήματα του Βασιλείου του Βελγίου που αντλούνται, αφενός, από έλλειψη φορολογικής αρμοδιότητας για τη φορολόγηση των πλεοναζόντων κερδών και, αφετέρου, από τη δική του αρμοδιότητα να λαμβάνει μέτρα με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

165 Συγκεκριμένα, ακόμη και εάν υποτεθεί ότι οι αποφάσεις που εξέδωσαν οι βελγικές φορολογικές αρχές στο πλαίσιο του επίμαχου καθεστώτος αποσκοπούσαν στην οριοθέτηση της φορολογικής αρμοδιότητας του Βασιλείου του Βελγίου, τούτο δεν σημαίνει ότι η Επιτροπή δεν είχε το δικαίωμα να εξετάσει τη συμβατότητά τους με τη νομοθεσία της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων.

166 Μολονότι, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, ο καθορισμός φορολογικών βάσεων και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς εμπίπτει ασφαλώς στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 97), από τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 162 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη λήψη μέτρων δυνάμενων να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, ο έλεγχος των οποίων υπάγεται στην αρμοδιότητα της

Επιτροπής. Το ίδιο ισχύει και για τη λήψη από τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, μέτρων που είναι αναγκαία προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογήσεως.

167 Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω σκέψεων, ο πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και το πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16 πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επί της υπάρξεως καθεστώτος ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, και επί των λοιπών λόγων ακυρώσεως

168 Από το σκεπτικό που εκτέθηκε στο πλαίσιο της αναλύσεως του πρώτου, του δεύτερου και του τρίτου σκέλους του μοναδικού λόγου αναιρέσεως προκύπτει ότι πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και ο πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16, με τους οποίους, όπως προκύπτει από τη σκέψη 157, δεύτερη παύλα, της παρούσας αποφάσεως, προβάλλεται κατ' ουσίαν εσφαλμένο συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων εν προκειμένω.

169 Αντιθέτως, η διαφορά δεν είναι ώριμη προς εκδίκαση όσον αφορά τους λόγους ακυρώσεως με τους οποίους προβάλλεται, κατ' ουσίαν, εσφαλμένος χαρακτηρισμός της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών ως κρατικής ενισχύσεως, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της απουσίας πλεονεκτήματος ή επιλεκτικού χαρακτήρα (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και τρίτος λόγος ακυρώσεως, δεύτερο και τρίτο σκέλος, στην υπόθεση T-263/16), καθώς και τους λόγους ακυρώσεως με τους οποίους προβάλλεται, μεταξύ άλλων, παραβίαση των αρχών της νομιμότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον η ανάκτηση των φερόμενων ενισχύσεων διατάχθηκε εσφαλμένως, μεταξύ άλλων και από τους ομίλους στους οποίους ανήκουν οι δικαιούχοι των ενισχύσεων αυτών (τέταρτος και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16 και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16).

170 Πράγματι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 136 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον έγιναν δεκτοί οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International, οι οποίοι αντλούνται από παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, παρήλκε η εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως που προβλήθηκαν κατά της επίμαχης αποφάσεως. Πλην όμως, οι λόγοι αυτοί απαιτούν περίπλοκες εκτιμήσεις επί των πραγματικών περιστατικών, ως προς τις οποίες το Δικαστήριο φρονεί ότι δεν διαθέτει όλα τα αναγκαία πραγματικά στοιχεία.

171 Κατά συνέπεια, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων ακυρώσεως που διαλαμβάνονται στη σκέψη 169 της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Βέλγιο και Magnetrol International κατά Επιτροπής (T-131/16 και T-263/16, EU:T:2019:91).**

2) **Απορρίπτει τον πρώτο και τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16, καθώς και τον πρώτο λόγο ακυρώσεως και το πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16.**

3) **Αναπέμπει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί του τρίτου, του τέταρτου και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-131/16, καθώς και επί του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, επί του δεύτερου και του τρίτου σκέλους του τρίτου λόγου ακυρώσεως και επί του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-263/16.**

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

(υπογραφές)