Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 4ης Μαΐου 2023[1]

Υπόθεση C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
κατά
Ευρωπαϊκής Επιτροπής
Υπόθεση C-451/21 P
Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου
κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής

«Αίτηση αναιρέσεως – Κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις – Μέτρο του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου υπέρ της Engie – Επιλεκτικό πλεονέκτημα – Προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς – Κριτήριο εξέτασης επιλεκτικού πλεονεκτήματος στο φορολογικό δίκαιο – Φορολογική απόφαση προέγκρισης – Εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας υπέρ του φορολογουμένου ως επιλεκτικό πλεονέκτημα – Καθεστώς των μητρικών εταιριών και αφανής διανομή κερδών – Άγραφη αρχή της αντιστοιχίας – Ερμηνεία του εθνικού δικαίου από την Επιτροπή – Εσφαλμένη εφαρμογή ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων ως επιλεκτικό πλεονέκτημα»

I. Εισαγωγή

1. Οι υπό κρίση αιτήσεις αναιρέσεως παρέχουν στο Δικαστήριο εκ νέου[2] τη δυνατότητα να εξετάσει μια φορολογική απόφαση προέγκρισης υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις. Μολονότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης αποσκοπούν, γενικότερα, στην ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, ωστόσο, ενίοτε υπάρχει η υπολανθάνουσα υπόνοια ότι, σε ορισμένα κράτη μέλη, συνεπάγονται συμφωνίες μεταξύ φορολογικών αρχών και φορολογουμένων, οι οποίες είναι δυνητικά επιζήμιες για τον ανταγωνισμό.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Βλ., συναφώς, ειδικότερα, προσφάτως, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Αντιθέτως όμως προς τις άλλες διαδικασίες στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έχει κινήσει η Επιτροπή σε σχέση με φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης[3], η υπό κρίση διαφορά δεν αφορά περιπτώσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης που δεν συνάδουν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου εξέδωσε δύο δέσμες φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης με αποδέκτη τον όμιλο Engie και με αντικείμενο τη φορολογική μεταχείριση της αναδιάρθρωσης του ομίλου επιχειρήσεων στο Λουξεμβούργο. Κατ' ουσίαν, η φορολογική διοίκηση βεβαίωσε ότι ένα μετατρέψιμο δάνειο μεταξύ διαφόρων λουξεμβουργιανών εταιριών του ομίλου Engie πρέπει, εν τέλει, να χαρακτηριστεί ως χρέος στο επίπεδο της «δανειολήπτριας» και ως ίδια κεφάλαια στο επίπεδο της «δανείστριας». Ως εκ τούτου, οι αμοιβές που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο της χρηματοδότησης αυτής δεν περιλήφθηκαν στη φορολογική βάση στο επίπεδο της θυγατρικής, αλλά έτυχαν μεταχείρισης ως εισοδήματα από συμμετοχές στο επίπεδο της μητρικής. Τα εισοδήματα αυτά που αποκτώνται εντός ενός ομίλου συνήθως –ομοίως και στο Λουξεμβούργο– δεν φορολογούνται. Στο επίπεδο της θυγατρικής, φορολόγηση υπήρξε, αντιθέτως, μόνο μέχρι το ύψος μιας ειδικής φορολογικής βάσης («περιθωρίου») που συμφωνήθηκε με τη φορολογική διοίκηση.

3. Με την προσβαλλόμενη απόφαση[4], η Επιτροπή έκρινε ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου δεν έπρεπε να μεταχειριστεί τα εισοδήματα από συμμετοχές ως απαλλασσόμενα του φόρου στο επίπεδο της μητρικής. Καθόσον, στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, το Μεγάλο Δουκάτο εκτίμησε τα εν λόγω εισοδήματα με διαφορετικό τρόπο, χορήγησε ενίσχυση στις αντίστοιχες μητρικές εταιρίες και/ή στον όμιλο Engie. Επικουρικώς, η φορολογική διοίκηση έπρεπε να είχε εφαρμόσει τον γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, που ισχύει στο δίκαιο του Λουξεμβούργου. Το Γενικό Δικαστήριο συντάχθηκε πλήρως με την ανωτέρω άποψη της Επιτροπής.

4. Επομένως, στην παρούσα αναιρετική διαδικασία, τίθεται, πρώτον, το ζήτημα αν τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αποκτήθηκαν με τη χρήση των μετατρέψιμων δανείων πρέπει να χαρακτηριστούν ως επιλεκτική ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συναφώς, πρέπει επίσης να διευκρινιστεί το ζήτημα αν οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις επιτάσσουν την τήρηση αντιστοιχίας κατά τη φορολόγηση στο εθνικό πλαίσιο, ήτοι μη απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές, εφόσον τα διανεμόμενα κέρδη δεν έχουν ήδη φορολογηθεί πλήρως στο επίπεδο της θυγατρικής.

5. Δεύτερον, τίθεται το ζήτημα εάν η Επιτροπή και το Δικαστήριο δύνανται να ελέγχουν, υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, την εθνική φορολογική διοίκηση, καθώς και τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ως προς την «ορθότητά» τους. Συναφώς, πρέπει επίσης να επιλυθεί, όσον αφορά αμφότερες τις ανωτέρω πτυχές, μεταξύ άλλων, το ζήτημα κατά πόσον η Επιτροπή μπορεί να υποκαταστήσει με τη δική της ερμηνεία (του εθνικού δικαίου) την ερμηνεία του εθνικού δικαίου (εν προκειμένω ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων) από τις εθνικές φορολογικές αρχές, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

[3] Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859), της 15ης Ιουλίου 2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-778/16 και T-892/16, EU:T:2020:338, η οποία εκκρεμεί με αριθμό C-465/20 P), και της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] Απόφαση (ΕΕ) 2019/421 της Επιτροπής, της 20ής Ιουνίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44888 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Engie (ΕΕ 2019, L 78, σ. 1).

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Το νομικό πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης καθορίζεται από τα άρθρα 107 επ. ΣΛΕΕ. Η διαδικασία που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις παρανόμων ενισχύσεων ρυθμίζεται στο κεφάλαιο ΙΙΙ του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 ΣΛΕΕ [5] (στο εξής: κανονισμός 2015/1589).

Β. Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

7. Το άρθρο 22, παράγραφος 5, του loi concernant l'impot sur le revenu (νόμου περί του φόρου εισοδήματος, στο εξής: LIR), της 4ης Δεκεμβρίου 1967, όπως έχει τροποποιηθεί, ορίζει, κατ' ουσίαν, ότι η μετατροπή στοιχείων του ενεργητικού, κατά κανόνα, τυγχάνει μεταχείρισης ως ανταλλαγή, ήτοι ως εκποίηση των παραδιδόμενων στοιχείων ενεργητικού και ως απόκτηση των λαμβανόμενων στοιχείων ενεργητικού. Από τη διαδικασία αυτή μπορεί να προκύψει φορολογητέα υπεραξία.

8. Το άρθρο 22bis, παράγραφος 2, σημείο 1, του LIR, όπως ίσχυε, κατά την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, ορίζει τα εξής:

«2) Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 22, παράγραφος 5, οι πράξεις ανταλλαγής που μνημονεύονται στα σημεία 1 έως 4 κατωτέρω δεν καταλήγουν στην πραγματοποίηση υπεραξιών, εκτός εάν, στις περιπτώσεις που μνημονεύονται στα σημεία 1, 3 και 4, ο δανειστής ή ο εταίρος παραιτούνται από την εφαρμογή της παρούσας διάταξης:

1. κατά τη μετατροπή δανείου: η παροχή στον δανειστή τίτλων που αντιπροσωπεύουν το εταιρικό κεφάλαιο του οφειλέτη. Σε περίπτωση μετατροπής μετατρέψιμου δανείου με κεφαλαιοποίηση τόκων, οι κεφαλαιοποιηθέντες τόκοι που αφορούν την περίοδο της οικονομικής χρήσης που προηγείται της μετατροπής φορολογούνται κατά τον χρόνο της ανταλλαγής.»

9. Το άρθρο 164 του LIR έχει ως εξής:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης δεν έχει σημασία αν τα κέρδη έχουν διανεμηθεί ή όχι στους δικαιούχους.

2. Ως διανομή, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, νοείται κάθε είδους διανομή στους μετόχους και στους κατόχους πιστοποιητικών συμμετοχής, ιδρυτικών τίτλων, μετοχών επικαρπίας ή οποιουδήποτε άλλου τίτλου, περιλαμβανομένων των ομολόγων μεταβλητής απόδοσης που παρέχουν δικαίωμα σε μερίσματα επί των ετήσιων κερδών ή σε συμμετοχή στο προϊόν της εκκαθάρισης.

3. Οι αφανείς διανομές κερδών περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση. Αφανής διανομή κερδών υφίσταται ιδίως εάν εταίρος, μέτοχος ή ενδιαφερόμενος αποκομίζει άμεσα ή έμμεσα οφέλη από εταιρία ή ένωση τα οποία υπό κανονικές συνθήκες δεν θα απολάμβανε εάν δεν είχε την ως άνω ιδιότητα.»

[5] Κανονισμός του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

10. Το άρθρο 166, παράγραφος 1, του LIR ορίζει τα εξής:

«Τα εισοδήματα από συμμετοχές που κατέχει:

1. οργανισμός συλλογικού χαρακτήρα με έδρα στο Λουξεμβούργο και πλήρως φορολογούμενος στο Λουξεμβούργο, ο οποίος έχει οποιαδήποτε από τις μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα της παραγράφου 10,

2. κεφαλαιουχική εταιρία με έδρα στο Λουξεμβούργο και πλήρως φορολογούμενη στο Λουξεμβούργο, μη απαριθμούμενη στο παράρτημα της παραγράφου 10,

3. μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή οργανισμού συλλογικού χαρακτήρα κατά το άρθρο 2 της οδηγίας [2011/96],

4. μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή κεφαλαιουχικής εταιρίας με έδρα σε κράτος με το οποίο το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης,

5. μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή κεφαλαιουχικής εταιρίας ή συνεταιριστικής εταιρίας με έδρα σε κράτος το οποίο είναι συμβαλλόμενο μέρος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ) πλην κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

απαλλάσσονται οσάκις, κατά την ημερομηνία διάθεσης των εσόδων, ο δικαιούχος κατέχει ή δεσμεύεται να κατέχει την εν λόγω συμμετοχή αδιαλείπτως για διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών και καθ' όλο το εν λόγω διάστημα το ποσοστό συμμετοχής δεν μειώνεται κάτω του κατώτατου ορίου του 10 % ή η τιμή κτήσεως δεν μειώνεται κάτω του ποσού των 1 200 000 ευρώ.»

11. Το άρθρο 6 του λουξεμβουργιανού Steueranpassungsgesetz (νόμου περί φορολογικής προσαρμογής, στο εξής: StAnpG) προβλέπει τα εξής:

«Δεν επιτρέπεται αποφυγή ή μείωση της φορολογικής υποχρέωσης μέσω κατάχρησης των τύπων και των δυνατοτήτων του αστικού δικαίου. Σε περίπτωση κατάχρησης, οι φόροι εισπράττονται όπως θα εισπράττονταν στο πλαίσιο νομικής δομής προσαρμοσμένης στις οικονομικές πράξεις, καταστάσεις και περιστάσεις.»

III. Το ιστορικό της διαφοράς

12. Η διαφορά προέκυψε μετά την έκδοση δύο δεσμών φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου με αποδέκτη τον όμιλο Engie. Οι δύο δέσμες αποφάσεων αυτές αφορούν, αντίστοιχα, δύο παρεμφερείς δομές ενδοομιλικής χρηματοδότησης.

13. Προς διευκόλυνση της κατανόησης, θα περιγράψω, κατ' αρχάς, την κρίσιμη για τη διαφορά διάρθρωση του ομίλου Engie (βλ. κατωτέρω υπό Α) και, στη συνέχεια, θα εξετάσω τις συναλλαγές σχετικά με τις οποίες εκδόθηκαν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, περιλαμβανομένης της δομής χρηματοδότησης την οποία επέλεξε η Engie (βλ. κατωτέρω υπό Β). Κατόπιν τούτου, θα περιγράψω τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου (βλ. κατωτέρω υπό Γ), την απόφαση της Επιτροπής (βλ. κατωτέρω υπό Δ) καθώς και τη διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (βλ. κατωτέρω υπό Ε).

A. Η διάρθρωση του ομίλου Engie

14. Ο όμιλος Engie αποτελείται από την Engie S.A., επιχείρηση με έδρα τη Γαλλία, καθώς και από όλες τις επιχειρήσεις τις οποίες ελέγχει άμεσα ή έμμεσα η επιχείρηση αυτή (σκέψεις 4 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης). Μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών περιλαμβάνονται επίσης πλείονες εταιρίες με έδρα το Λουξεμβούργο.

15. Στο Λουξεμβούργο, η Engie S.A. ελέγχει, μεταξύ άλλων, την Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. (στο εξής: CEF), η οποία το 2015 μετονομάστηκε σε Engie Invest International S.A. Η τελευταία αυτή επιχείρηση έχει ως σκοπό την απόκτηση συμμετοχών σε λουξεμβουργιανές και αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και τη διαχείριση, την εκμετάλλευση και τον έλεγχο των συμμετοχών αυτών.

16. Η CEF κατέχει το σύνολο των μετοχών και/ή εταιρικών μεριδίων της GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (στο εξής: GSTM), της Electrabel Invest Luxembourg S.A. (στο εξής: EIL) και της GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (στο εξής: LNG Holding), η οποία συστάθηκε στο Λουξεμβούργο το 2009 και, το 2015, μετονομάστηκε σε Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Η LNG Holding έχει ομοίως ως σκοπό την απόκτηση συμμετοχών σε λουξεμβουργιανές και αλλοδαπές επιχειρήσεις καθώς και τη διαχείριση των συμμετοχών αυτών. Η εταιρία αυτή κατέχει το σύνολο των μετοχών και/ή εταιρικών μεριδίων της GDF Suez LNG Supply S.A. (στο εξής: LNG Supply) και της GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (στο εξής: LNG Luxembourg). Η LNG Supply δραστηριοποιείται στην αγορά, πώληση και εμπορία υγροποιημένου φυσικού αερίου, φυσικού αερίου και παραγώγων φυσικού αερίου.

B. Οι συναλλαγές και η δομή χρηματοδότησης

18. Από το 2009 έως το 2015, πραγματοποιήθηκαν διάφορες αναδιαρθρώσεις εντός του λουξεμβουργιανού σκέλους του ομίλου Engie, οι οποίες υλοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, μέσω πολύπλοκων δομών ενδοομιλικής χρηματοδότησης, οι οποίες περιγράφονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, στις σκέψεις 12 επ. και 36 επ. ως εξής:

1. Η μεταβίβαση δραστηριοτήτων στην LNG Supply

19. Η πρώτη αναδιάρθρωση αφορούσε την LNG Holding (μητρική εταιρία), καθώς και τις θυγατρικές της εταιρίες LNG Luxembourg (στο εξής, επίσης: ενδιάμεση εταιρία) και LNG Supply (θυγατρική εταιρία).

20. Στις 30 Οκτωβρίου 2009, η LNG Holding μεταβίβασε τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της στον τομέα του υγροποιημένου φυσικού αερίου και των παραγώγων προϊόντων φυσικού αερίου στην LNG Supply. Το τίμημα της πώλησης ανήλθε σε 657 εκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ (USD) (περίπου 553,26 εκατομμύρια ευρώ).

21. Για τη χρηματοδότηση της ενδοομιλικής μεταβίβασης, η LNG Luxembourg χορήγησε στην LNG Supply ένα υποχρεωτικά μετατρέψιμο δάνειο (στο εξής: ZORA[6]) ονομαστικής αξίας 646 εκατομμυρίων USD και διάρκειας 15 ετών. Στο πλαίσιο του ZORA, δεν προβλέπεται η καταβολή

[6] Η ακριβής σημασία του εν λόγω ακρωνυμίου δεν είναι σαφής. Η Επιτροπή υποθέτει ότι αντιστοιχεί στο «Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions» –βλ. υποσημείωση 6 της προσβαλλόμενης απόφασης.

περιοδικών τόκων. Αντ' αυτού, η LNG Supply θα παραχωρήσει στην LNG Luxembourg ως δανείστρια δικές της μετοχές κατά τη μετατροπή του ZORA σε ίδια κεφάλαια, η οποία προβλέπεται να πραγματοποιηθεί σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

22. Η αξία των μετοχών που θα παραχωρηθούν τότε υπολογίζεται με βάση την ονομαστική αξία που θα έχει το ZORA κατά τον χρόνο της μετατροπής, προσαυξημένη ή μειωμένη κατά ένα κυμαινόμενο μέρος. Το δε κυμαινόμενο μέρος θα αντιστοιχεί στα κέρδη που θα πραγματοποιήσει η LNG Supply κατά τη διάρκεια ισχύος του ZORA μετά την αφαίρεση ενός φορολογητέου περιθωρίου. Το συγκεκριμένο φορολογητέο περιθώριο και η βάση υπολογισμού του περιθωρίου αυτού συμφωνήθηκαν με τη φορολογική διοίκηση στο πλαίσιο μιας φορολογικής απόφασης προέγκρισης (κατωτέρω υπό Γ). Το κυμαινόμενο μέρος μπορεί όμως –σε ζημιογόνα έτη– να είναι, επίσης, αρνητικό. Το ποσό του κυμαινόμενου μέρους αναφέρεται επίσης ως «επαυξήσεις επί του ZORA».

23. Για τη χρηματοδότηση του ZORA, η LNG Luxembourg έχει συνάψει προθεσμιακή συναλλαγή με την LNG Holding (τότε ακόμα LNG Trading). Στο πλαίσιο της προθεσμιακής αυτής συναλλαγής, η LNG Holding καταβάλλει στην LNG Luxembourg ποσό ίσο με το ονομαστικό ποσό του ZORA –ήτοι 646 εκατομμύρια USD– έναντι της απόκτησης των δικαιωμάτων επί των μετοχών που θα εκδώσει η LNG Supply κατά τη μετατροπή του ZORA.

24. Το 2014 το ZORA υπέστη μερική μετατροπή. Ως λεγόμενο υβριδικό στοιχείο χρηματοδότησης, το ZORA τυγχάνει μεταχείρισης, στο επίπεδο της θυγατρικής, ως μιας μορφής χρέος, ενώ, στο επίπεδο της μητρικής, θεωρείται ότι ανήκει στα ίδια κεφάλαια κατά τον χρόνο της μετατροπής. Για τον σκοπό αυτόν, η LNG Supply αύξησε το κεφάλαιό της κατά 699,9 εκατομμύρια USD (περίπου 589,6 εκατομμύρια ευρώ), εκ των οποίων τα 193,8 εκατομμύρια USD (περίπου 163,3 εκατομμύρια ευρώ) προορίζονταν για την εξόφληση μέρους του ονομαστικού ποσού του επίμαχου ZORA και το υπόλοιπο για την εξόφληση μέρους των επαυξήσεων επί του ZORA.

25. Στο επίπεδο της LNG Luxembourg (ενδιάμεσης εταιρίας), η μερική μετατροπή είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του –καταχωρισθέντος λογιστικά ως στοιχείο του ενεργητικού– ZORA κατά 193,8 εκατομμύρια USD και αντίστοιχη μείωση του στοιχείου του παθητικού που καταχωρίστηκε για την προμνησθείσα προθεσμιακή συναλλαγή. Κατά συνέπεια, στο επίπεδο της LNG Luxembourg, η συναλλαγή ήταν φορολογικά ουδέτερη. Τα εισοδήματα από συμμετοχές που αποκτήθηκαν στη συνέχεια στο επίπεδο της LNG Holding (μητρικής εταιρίας), που συνίσταντο στις μετοχές που εξέδωσε η LNG Supply (θυγατρική) κατά τη μετατροπή του ZORA, έτυχαν μεταχείρισης ως απαλλασσόμενα του φόρου λόγω της εφαρμογής του καθεστώτος των μητρικών εταιριών, που προβλέπεται στο άρθρο 166 του LIR (ήτοι λόγω της απαλλαγής των διανεμόμενων κερδών εντός του ομίλου). Οι εν λόγω φορολογικές συνέπειες προβλέπονταν στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (βλ. κατωτέρω υπό Γ).

2. Η μεταβίβαση δραστηριοτήτων στην GSTM

26. Η δεύτερη αναδιάρθρωση αφορούσε την CEF (μητρική εταιρία), καθώς και τις θυγατρικές της εταιρίες EIL (στο εξής, επίσης, ενδιάμεση εταιρία) και GSTM (θυγατρική εταιρία). Από το 2010, η CEF μεταβίβασε τις δραστηριότητες χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης στην GSTM. Το τίμημα της πώλησης ανήλθε σε περίπου 1,036 δισεκατομμύρια ευρώ.

27. Η εν λόγω ενδοομιλική μεταβίβαση χρηματοδοτήθηκε ομοίως με ZORA, λήξης το 2026, το οποίο χορηγήθηκε στην GSTM από την EIL. Η ονομαστική αξία του ZORA αντιστοιχεί στο τίμημα πώλησης. Εξάλλου, η δομή χρηματοδότησης ήταν αντίστοιχη με εκείνη που χρησιμοποιήθηκε για τη μεταβίβαση των δραστηριοτήτων στην LNG Supply· ειδικότερα, η EIL σύναψε με την CEF πανομοιότυπη προθεσμιακή συναλλαγή και, ως εκ τούτου, αρκεί συναφώς η παραπομπή στις ανωτέρω παρατηρήσεις.

28. Ωστόσο, η μετατροπή του ZORA δεν έχει μέχρι τούδε πραγματοποιηθεί και, ως εκ τούτου, η CEF δεν έχει ακόμη αποκτήσει συναφώς εισοδήματα από συμμετοχές.

Γ. Οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης της φορολογικής διοίκησης του Λουξεμβούργου

29. Ως προς τις ανωτέρω συναλλαγές, καθώς και ως προς τη χρηματοδότησή τους, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου εξέδωσε, με αποδέκτη τον όμιλο Engie, δύο δέσμες φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (σκέψεις 17 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

1. Οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης σχετικά με τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων στην LNG Supply

30. Η πρώτη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε στις 9 Σεπτεμβρίου 2008. Αφορούσε τη σύσταση της LNG Supply και της LNG Luxembourg, καθώς και τη σχεδιαζόμενη μεταβίβαση δραστηριοτήτων από την LNG Holding στην LNG Supply.

31. Όσον αφορά τη φορολόγηση, από τη φορολογική απόφαση προέγκρισης προκύπτει ότι η LNG Supply υπόκειται σε ιδιαίτερη φορολόγηση, όσον αφορά απλώς και μόνον ένα περιθώριο που έχει συμφωνηθεί με τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου: όπως προκύπτει από την απόφαση της Επιτροπής της 20ής Ιουνίου 2018[7], φορολογική βάση δεν είναι το κέρδος (ως το ποσό της διαφοράς μεταξύ δύο στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης κατά την έναρξη και τη λήξη του οικονομικού έτους) της LNG Supply, αλλά ένα ποσό που αντιστοιχεί σε «συνολικό καθαρό περιθώριο της τάξης του • % επί της αξίας των ακαθάριστων στοιχείων ενεργητικού όπως παρουσιάζονται στον ισολογισμό της [LNG Supply]». Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, «αυτό το καθαρό περιθώριο [δεν μπορεί] να είναι χαμηλότερο από το • % του ετήσιου ακαθάριστου κύκλου εργασιών της επιχείρησης». Το ποσό αυτό (περιθώριο) υπόκειται στη συνέχεια στον κανονικό συντελεστή φόρου εισοδήματος (στο εξής: φορολόγηση περιθωρίου).

32. Εξ αυτού προκύπτει φορολόγηση εισοδήματος με βάση τον ισολογισμό και, πάντως, τουλάχιστον φορολόγηση εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών. Τούτο σημαίνει ότι η LNG Supply οφείλει να καταβάλει φόρο εισοδήματος ακόμη και σε περίπτωση ζημίας. Λόγω της φορολόγησης αυτής με βάση τον ισολογισμό και/ή τον κύκλο εργασιών, τα πραγματικά εισοδήματα (έσοδα μείον έξοδα) της LNG Supply δεν ήταν πλέον κρίσιμα για τη φορολογική βάση. Από τη δικογραφία δεν προκύπτει για ποιον λόγο και με ποια νομική βάση η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου δέχθηκε (και/ή είχε τη δυνατότητα να δεχθεί) αυτήν την κατά παρέκκλιση φορολόγηση, στο πλαίσιο της οποίας φορολογεί το εν λόγω καθαρό περιθώριο. Εν πάση περιπτώσει, από το οικονομικό αποτέλεσμα που απέμενε στην LNG Supply μετά την αφαίρεση του περιθωρίου αυτού προέκυπτε, τουλάχιστον βάσει των συμφωνηθέντων, το ύψος των επαυξήσεων επί του ZORA.

[7] Αιτιολογική σκέψη 36 της απόφασης.

33. Όπως προκύπτει από την απόφαση της Επιτροπής[8], η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου παρέχει στην LNG Luxembourg, ως «δανείστρια», τη δυνατότητα, κατά τη διάρκεια ισχύος του ZORA, να διατηρήσει την αξία του ZORA στους λογαριασμούς της στη λογιστική αξία, όπως και πράγματι έπραξε η LNG Luxembourg. Επιπλέον, η φορολογική απόφαση προέγκρισης προβλέπει ότι η μεταγενέστερη μετατροπή του ZORA σε μετοχές της εταιρίας δεν δημιουργεί φορολογητέα υπεραξία, εφόσον η LNG Luxembourg επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 22bis του LIR. Κατά συνέπεια, δεν φορολογούνται οι επαυξήσεις επί του ZORA που εμπεριέχονται στην αξία των εκδιδόμενων μετοχών. Οι μετοχές αυτές τυγχάνουν, στο πλαίσιο αυτό, φορολογικής μεταχείρισης ως ίδια κεφάλαια.

34. Τέλος, από τη φορολογική απόφαση προέγκρισης της 9ης Σεπτεμβρίου 2008 προκύπτει ότι η LNG Holding θεωρεί την πληρωμή που έλαβε η LNG Luxembourg στο πλαίσιο της προθεσμιακής συναλλαγής ως πάγια χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και, ως εκ τούτου, η LNG Holding δεν θα λάβει υπόψη, πριν από τη μετατροπή του ZORA, εισοδήματα ή εκπιπτόμενες από τον φόρο δαπάνες που συνδέονται με το ZORA. Επιπλέον, η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου επιβεβαιώνει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 166 του LIR απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές εφαρμόζεται επί της συμμετοχής στην LNG Supply, η οποία αποκτήθηκε στο πλαίσιο της προθεσμιακής συναλλαγής.

35. Η δεύτερη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε στις 30 Σεπτεμβρίου 2008 και αφορά τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης της LNG Trading στις Κάτω Χώρες. Η τρίτη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε στις 3 Μαρτίου 2009 και εγκρίνει τις τροποποιήσεις της δομής χρηματοδότησης που προβλέπονταν στη φορολογική απόφαση προέγκρισης της 9ης Σεπτεμβρίου 2008, συμπεριλαμβανομένης της αντικατάστασης της LNG Trading από την LNG Holding και της υλοποίησης του ZORA που έλαβε η LNG Supply από την LNG Luxembourg και την LNG Holding. Η τέταρτη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε στις 9 Μαρτίου 2012 και περιέχει διευκρινίσεις σχετικά με ορισμένους λογιστικούς όρους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του περιθωρίου ως προς το οποίο φορολογείται η LNG Supply.

36. Η τελευταία φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε στις 13 Μαρτίου 2014 και επιβεβαίωσε την άποψη που διατυπώθηκε στην αίτηση της 20ής Σεπτεμβρίου 2013. Αφορά τη φορολογική μεταχείριση της μερικής μετατροπής του ZORA που έλαβε η LNG Supply. Από την εν λόγω απόφαση προκύπτει, κατά την αιτιολογική σκέψη 27 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι, κατά την ημερομηνία μετατροπής του δανείου αυτού, η LNG Supply θα μειώσει το κεφάλαιό της κατά ποσό ίσο με εκείνο της εν λόγω μετατροπής.

37. Από φορολογική άποψη, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου επιβεβαιώνει ότι η επίμαχη μερική μετατροπή δεν θα έχει συνέπειες για την LNG Luxembourg. Εξάλλου, η LNG Holding θα καταχωρίσει στους λογαριασμούς της κέρδος ίσο με τη διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού των μετοχών μετατροπής και του ποσού της μετατροπής (δηλαδή ίσο με τις επαυξήσεις επί του ZORA). Επιπλέον, προβλέπεται ότι επί του εν λόγω κέρδους θα έχει εφαρμογή η απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές, που προβλέπεται στο άρθρο 166 του LIR.

[8] Αιτιολογική σκέψη 38 της απόφασης. Ως προς το ζήτημα αυτό, η περιγραφή που παρατίθεται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 22) είναι ανακριβής και/ή ασαφής.

2. Οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης σχετικά με τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων στην GSTM

38. Η πρώτη φορολογική απόφαση προέγκρισης, η οποία εκδόθηκε στις 9 Φεβρουαρίου 2010, επικυρώνει δομή παρόμοια με εκείνη την οποία εφάρμοσε η LNG Holding για τη χρηματοδότηση της μεταβίβασης των δραστηριοτήτων της στον τομέα του υγροποιημένου φυσικού αερίου στην LNG Supply. Συγκεκριμένα, η επίμαχη δομή στηρίζεται σε ZORA που έλαβε η GSTM από την EIL, το οποίο χρησιμεύει για τη χρηματοδότηση της απόκτησης των δραστηριοτήτων χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης της CEF. Όπως και η LNG Supply, η GSTM φορολογείται, κατά τη διάρκεια εφαρμογής του ZORA, επί περιθωρίου που συμφωνήθηκε με τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου.

39. Η δεύτερη φορολογική απόφαση προέγκρισης, η οποία εκδόθηκε στις 15 Ιουνίου 2012, επικυρώνει τη φορολογική μεταχείριση της πράξης χρηματοδότησης και στηρίζεται σε ανάλυση πανομοιότυπη με εκείνη που εκτίθεται στη φορολογική απόφαση προέγκρισης της 9ης Σεπτεμβρίου 2008 σχετικά με τη μεταβίβαση των δραστηριοτήτων της LNG Trading στην LNG Supply. Διαφέρει, εντούτοις, από αυτήν όσον αφορά ενδεχόμενη αύξηση του ποσού του ZORA που έλαβε η GSTM.

3. Ανακεφαλαίωση

40. Εν κατακλείδι, από τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης προκύπτει ότι οι εταιρίες με επιχειρηματικές δραστηριότητες LNG Supply και GSTM φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων μόνον όσον αφορά μια φορολογική βάση (περιθώριο) που έχει συμφωνηθεί με τη φορολογική διοίκηση. Η εν λόγω βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων δεν προσδιορίστηκε στο πλαίσιο του κανονικού υπολογισμού των κερδών (ήτοι, ως είθισται, μέσω σύγκρισης των στοιχείων του ενεργητικού της εκμετάλλευσης), αλλά υπολογίστηκε με βάση τον ισολογισμό, ή τουλάχιστον με βάση τον κύκλο εργασιών. Τούτο είχε ως συνέπεια τη φορολόγηση των θυγατρικών εταιριών με επιχειρηματικές δραστηριότητες ακόμη και σε περίπτωση ζημιών.

41. Τα περιουσιακά κέρδη που υπερέβαιναν τη φορολογική βάση που προσδιορίστηκε με τον τρόπο αυτόν (δηλαδή το εναπομένον πραγματικό κέρδος) δεν φορολογούνταν στο επίπεδο των εταιριών με επιχειρηματικές δραστηριότητες (της LNG Supply και της GSTM), λόγω της συμφωνηθείσας φορολόγησης περιθωρίου, και καταλογίζονταν αποκλειστικά στο στοιχείο χρηματοδότησης (ZORA).

42. Λόγω της προθεσμιακής συναλλαγής, δεν προκύπτει κέρδος στο επίπεδο της ενδιάμεσης εταιρίας στην περίπτωση της μετατροπής του ZORA σε μετοχές της εταιρίας. Στη συνέχεια, τα κέρδη από τη μετατροπή του ZORA τυγχάνουν μεταχείρισης ως ίδια κεφάλαια στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας και δεν φορολογούνται λόγω του λουξεμβουργιανού καθεστώτος των μητρικών εταιριών (άρθρο 166 του LIR). Εν τέλει, επομένως, απομένει μόνον η περιγραφείσα φορολόγηση περιθωρίου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Δ. Η απόφαση της Επιτροπής

43. Στις 23 Μαρτίου 2015 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απηύθυνε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αίτηση παροχής πληροφοριών σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που εκδόθηκαν με αποδέκτη τον όμιλο Engie. Αφού η Επιτροπή γνωστοποίησε στο

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, με έγγραφο της 1ης Απριλίου 2016, τις αμφιβολίες της ως προς τη συμβατότητα των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης με τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις, κίνησε στις 19 Σεπτεμβρίου 2016 επίσημη διαδικασία έρευνας σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Στις 20 Ιουνίου 2018 η Επιτροπή εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση.

44. Στην απόφαση αυτή, η Επιτροπή εκφέρει, κατ' ουσίαν, την κρίση ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου χορήγησε επιλεκτικό πλεονέκτημα στον όμιλο Engie κατά παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, και του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Η Επιτροπή αντιτίθεται στον πρακτικό αντίκτυπο της επιλεγείσας δομής χρηματοδότησης επί της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης του ομίλου, δεδομένου ότι, κατ' ουσίαν, το σύνολο σχεδόν των κερδών που πραγματοποιούν οι θυγατρικές στο Λουξεμβούργο στην πραγματικότητα δεν φορολογείται.

45. Η Επιτροπή στηρίζει το συμπέρασμα περί χορήγησης οικονομικού πλεονεκτήματος, ειδικότερα, στο γεγονός ότι, με βάση τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, πέραν του συμφωνηθέντος με τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου περιθωρίου, καμία από τις εταιρίες που συμμετείχαν στις συναλλαγές δεν φορολογείται για τις επαυξήσεις επί του ZORA που αντιστοιχούν στα κέρδη της LNG Supply και της GSTM. Το κρίσιμο πλεονέκτημα από απόψεως κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις έγκειται, συγκεκριμένα, στην εφαρμογή της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 166 του LIR επί των εισοδημάτων από συμμετοχές τα οποία απέκτησαν οι αντίστοιχες μητρικές εταιρίες μετά τη μετατροπή, μολονότι στο επίπεδο των θυγατρικών (όπως και των ενδιάμεσων εταιριών) δεν διασφαλίζεται πραγματική φορολόγηση.

46. Όσον αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή στηρίζεται σε τέσσερις συνολικά διαφορετικές συνιστώσες συλλογιστικής.

47. Πρώτον, η Επιτροπή διαπιστώνει την ύπαρξη επιλεκτικού χαρακτήρα στο επίπεδο των μητρικών εταιριών, ήτοι της LNG Holding και της CEF, επειδή οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ενέκριναν, στο επίπεδο αυτό, τη μη φορολόγηση εισοδημάτων από συμμετοχές τα οποία αντιστοιχούν, από οικονομικής απόψεως, στις επαυξήσεις επί του ZORA. Επομένως, η φορολογική μεταχείριση παρεκκλίνει από ένα διευρυμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνίσταται στο λουξεμβουργιανό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, βάσει του οποίου τα εγκατεστημένα στο Λουξεμβούργο νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στον εν λόγω φόρο φορολογούνται επί των κερδών τους, όπως αυτά αποτυπώνονται στους ετήσιους λογαριασμούς τους.

48. Δεύτερον, η Επιτροπή διαπιστώνει την ύπαρξη επιλεκτικού χαρακτήρα στο επίπεδο των μητρικών εταιριών, επειδή οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ενέκριναν την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 166 LIR για τα εισοδήματα από συμμετοχές επί των εισοδημάτων που απέκτησαν οι μητρικές εταιρίες. Κατά την Επιτροπή, η μεταχείριση αυτή παρεκκλίνει από ένα περιορισμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο αποτελείται από τις διατάξεις για την απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές, επειδή, βάσει του πλαισίου αυτού, απαλλαγή από τον φόρο μπορεί να χορηγηθεί μόνον εφόσον τα διανεμηθέντα κέρδη έχουν προηγουμένως φορολογηθεί στο επίπεδο των θυγατρικών (λεγόμενη αρχή της αντιστοιχίας).

49. Τρίτον, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στον όμιλο Engie, επειδή η δυνατότητα έκπτωσης των επαυξήσεων επί του ZORA από τον φόρο στο επίπεδο των θυγατρικών σε συνδυασμό με τη μη φορολόγησή τους στο επίπεδο των ενδιάμεσων και μητρικών συνεπάγεται, εν τέλει, τη μείωση της συνολικής φορολογικής βάσης του ομίλου στο Λουξεμβούργο. Τούτο συνιστά παρέκκλιση από ένα

διευρυμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνίσταται στο λουξεμβουργιανό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο δεν επιτρέπει τέτοια μείωση της φορολογικής βάσης (λεγόμενη εξέταση ανά όμιλο).

50. Τέταρτον, στο πλαίσιο μιας επικουρικής συνιστώσας συλλογιστικής, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρεκκλίνουν από τον ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων και/ή ότι η φορολογική διοίκηση παρανόμως δεν εφάρμοσε τον κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων που προβλέπεται στο άρθρο 6 του StAnpG. Κατά την Επιτροπή, η δομή χρηματοδότησης την οποία δημιούργησε ο όμιλος Engie ήταν καταχρηστική και, ως εκ τούτου, βάσει της νομολογίας των δικαστηρίων του Λουξεμβούργου, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου δεν έπρεπε να εκδώσει τις εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (παράλειψη καταπολέμησης των καταχρήσεων).

51. Εκτιμώντας ότι συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις για την ύπαρξη ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή έκρινε ότι το Λουξεμβούργο οφείλει να ανακτήσει την ενίσχυση από την LNG Holding. Τα ποσά που δεν θα επιστραφούν από την LNG Holding θα πρέπει να ανακτηθούν από την Engie S.A. Δεδομένου ότι στην περίπτωση της δεύτερης δέσμης φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης δεν έχει ακόμα πραγματοποιηθεί μετατροπή των ZORA σε μετοχές της GSTM, δεν διατάχθηκε ανάκτηση συναφώς. Όσον αφορά τις μελλοντικές μετατροπές, απαγορεύθηκε η συνέχιση της μεταχείρισης των αποκτώμενων εισοδημάτων από συμμετοχές ως απαλλασσόμενων από τον φόρο.

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

52. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 30 Αυγούστου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε, στην υπόθεση T-516/18, προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης.

53. Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 4 Σεπτεμβρίου 2018, η Engie Global LNG Holding S.à.r.l, η Engie Invest International S.A. και η Engie S.A. (στο εξής: Engie) άσκησαν, στην υπόθεση T-525/18, επίσης προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης.

54. Με διάταξη της 15ης Φεβρουαρίου 2019, ο Πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Ιρλανδίας στην υπόθεση T-516/18.

55. Με διάταξη του Προέδρου του δεύτερου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Ιουνίου 2020, αποφασίστηκε, μετά την ακρόαση των διαδίκων, η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-516/18 και T-525/18 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου.

56. Προς στήριξη των προσφυγών τους, η Engie και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου προέβαλαν, κατ' ουσίαν, έξι δέσμες λόγων ακυρώσεως:

– Η πρώτη δέσμη αφορά παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθώς και των άρθρων 3 έως 5 και 113 έως 117 ΣΛΕΕ, καθόσον η εκτίμηση της Επιτροπής συνεπάγεται συγκεκαλυμμένη φορολογική εναρμόνιση (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-516/18 και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18)·

– η δεύτερη δέσμη αφορά παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης χορήγησαν πλεονέκτημα επειδή αντιβαίνουν στη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου (δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-516/18 και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18)·

– η τρίτη δέσμη αφορά παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ και της υποχρέωσης αιτιολόγησης κατά το άρθρο 296 ΣΛΕΕ, καθώς και παραβίαση της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι το πλεονέκτημα αυτό ήταν επιλεκτικό (πρώτος, τέταρτος και έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-516/18, καθώς και τρίτος, έκτος και όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18)·

– η τέταρτη δέσμη αφορά παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης μπορούσαν να καταλογιστούν στο κράτος του Λουξεμβούργου, καθώς και ότι υπήρξε δέσμευση κρατικών πόρων (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18)·

– η πέμπτη δέσμη αφορά παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή χαρακτήρισε εσφαλμένα τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ως ατομικές ενισχύσεις (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18)·

– η έκτη δέσμη αφορά παραβίαση των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, καθόσον η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση της ενίσχυσης (πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-516/18 και έβδομος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-525/18).

57. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε όλους τους λόγους ακυρώσεως και, ως εκ τούτου, απέρριψε τις προσφυγές στις υποθέσεις T-516/18 και T-525/18 στο σύνολό τους.

58. Επί της πρώτης δέσμης λόγων ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι κατά την εξέταση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης η Επιτροπή δεν προέβη σε φορολογική εναρμόνιση, αλλά απλώς άσκησε την αρμοδιότητα που της αναθέτει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (σκέψεις 134 επ., ιδίως σκέψη 150).

59. Επί της δεύτερης και της τρίτης δέσμης λόγων ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 230 της απόφασής του, ότι, στο μέτρο που ορισμένα στοιχεία της αιτιολογίας μιας απόφασης είναι, αφ' εαυτών, ικανά να δικαιολογήσουν επαρκώς από νομικής απόψεως την απόφαση, οι πλημμέλειες τις οποίες ενδεχομένως ενέχουν άλλα στοιχεία της αιτιολογίας της πράξης δεν ασκούν επιρροή στο διατακτικό. Το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, κατ' αρχάς, το περιορισμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο αποτελείται από τα άρθρα 164 και 166 του LIR, και κατέληξε, με βάση το πλαίσιο αναφοράς αυτό και μόνον, στο συμπέρασμα ότι υπήρξε παρέκκλιση από το εν λόγω πλαίσιο, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, συντασσόμενο με την Επιτροπή, ότι η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη να περιλάβει στο πλαίσιο αναφοράς τους κανόνες της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ιδίως δεδομένου ότι η υπόθεση αφορούσε μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση (σκέψεις 263 επ.). Κατά συνέπεια, η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρεξέκλιναν από το πλαίσιο αναφοράς που αποτελείται από τα άρθρα 164 και 166 του LIR, ήτοι ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης στηρίχθηκαν σε εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας (σκέψεις 288 επ.).

60. Όσον αφορά την προβαλλόμενη μη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα του κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς ότι πληρούνταν όλα τα κριτήρια για τη διαπίστωση κατάχρησης στο δίκαιο του Λουξεμβούργου, ήτοι η χρήση μορφών ή θεσμών ιδιωτικού δικαίου, η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, η χρήση ακατάλληλου νομικού μέσου και η απουσία μη φορολογικών λόγων (σκέψεις 384 επ., ιδίως σκέψεις 410 επ.).

61. Επί της τέταρτης δέσμης λόγων ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε (σκέψεις 212 επ.) ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εκδόθηκαν από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου και είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης την οποία υπέχει κατά κανόνα μια επιχείρηση, οπότε δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ούτε η δυνατότητα καταλογισμού στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ούτε η δέσμευση κρατικών πόρων.

62. Επί της πέμπτης δέσμης λόγων ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε (σκέψεις 479 επ.) ότι η Επιτροπή μπορεί να θεωρήσει ότι μέτρο εφαρμογής γενικού καθεστώτος συνιστά ατομική ενίσχυση χωρίς να υποχρεούται να αποδείξει προηγουμένως ότι οι διατάξεις στις οποίες στηρίζεται το εν λόγω καθεστώς συνιστούν καθεστώς ενισχύσεων, ακόμη και αν συμβαίνει κάτι τέτοιο.

63. Τέλος, επί της έκτης δέσμης λόγων ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε (σκέψεις 489 επ.) ότι, διατάσσοντας την ανάκτηση της ενίσχυσης από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Επιτροπή δεν παραβίασε τις γενικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Ειδικότερα, δεν δικαιολογείται, κατ' αρχήν, η εμπιστοσύνη των επιχειρήσεων δικαιούχων της ενίσχυσης όσον αφορά τη νομιμότητα της ενίσχυσης αυτής παρά μόνον αν η ενίσχυση χορηγήθηκε τηρηθείσας της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 108 ΣΛΕΕ.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

64. Στις 22 Ιουλίου 2021 η Engie άσκησε την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως (υπόθεση C-454/21 P) κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου. Η Engie ζητεί από το Δικαστήριο:

– να κρίνει την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως παραδεκτή και βάσιμη·

– να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 12ης Μαΐου 2021, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-516/18 και T-525/18, Λουξεμβούργο και Engie Global LNG Holding κ.λπ. κατά Επιτροπής·

– να αποφανθεί οριστικώς επί της ουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, και να κάνει δεκτά τα αιτήματα που υπέβαλε η Engie σε πρώτο βαθμό, ή, επικουρικώς, να ακυρώσει το άρθρο 2 της απόφασης (ΕΕ) 2019/421 της Επιτροπής, της 20ής Ιουνίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44888 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Engie (ΕΕ 2019, L 78, σ. 1), καθόσον διατάσσει την ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης·

– όλως επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στο σύνολο των δικαστικών εξόδων.

65. Στις 21 Ιουλίου 2021 το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως (υπόθεση C-451/21 P) κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου. Το Λουξεμβούργο ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 12ης Μαΐου 2021 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-516/18 και T-525/18, Λουξεμβούργο και Engie Global LNG Holding κ.λπ. κατά Επιτροπής·

– να αποφανθεί οριστικώς επί της ουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, και να δεχθεί το πρωτοδίκως υποβληθέν αίτημα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, ακυρώνοντας την απόφαση (ΕΕ) 2019/421 της Επιτροπής, της 20ής Ιουνίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44888 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο·

– επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

66. Σε αμφότερες τις υποθέσεις, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει τις αιτήσεις αναιρέσεως και να καταδικάσει τους αναιρεσείοντες στα δικαστικά έξοδα.

67. Όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου και συμμετείχαν στην κοινή επ' ακροατηρίου συζήτηση των δύο υποθέσεων, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 30 Ιανουαρίου 2023.

V. Νομική εκτίμηση

68. Προς στήριξη των αιτήσεων αναιρέσεως, η Engie προβάλλει τρεις και το Λουξεμβούργο τέσσερις λόγους, των οποίων το περιεχόμενο συμπίπτει. Κατά την εκτίμηση των λόγων αναιρέσεως, θα εξετάσω αρχικά τους λόγους που προβάλλονται από την Engie (βλ. κατωτέρω υπό Α, Β και Γ) και θα συνεχίσω με τους περαιτέρω λόγους που προβάλλονται από το Λουξεμβούργο (βλ. κατωτέρω υπό Δ). Στο πλαίσιο αυτό, θα περιοριστώ ενδεικτικά στην εξέταση της δέσμης φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης που αφορούν την LNG Holding, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή υπήρξε τουλάχιστον μερική μετατροπή του ZORA. Η εν λόγω συλλογιστική μπορεί να εφαρμοστεί και επί της δεύτερης δέσμης φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, που αφορούν την GSTM.

A. Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως: εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στο πλαίσιο του περιορισμένου πλαισίου αναφοράς

69. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, η Engie (καθώς και το Λουξεμβούργο) υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ιδίως κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που εκδόθηκαν υπέρ της Engie παρεξέκλιναν από το πλαίσιο αναφοράς, το οποίο αποτελείτο μόνον από τα άρθρα 164 και 166 του LIR.

70. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προϋποθέτει ότι, πρώτον, πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί ένα πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, η παρέμβαση πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό [9].

71. Στις παρούσες προτάσεις πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης μόνον οι επισημάνσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το κριτήριο του επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο επιλεκτικός χαρακτήρας πρέπει να κρίνεται σε πλείονα στάδια. Συναφώς, πρέπει να προσδιοριστεί, σε πρώτο στάδιο, το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος (το λεγόμενο πλαίσιο αναφοράς) [10]. Βάσει αυτού του γενικού ή «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, πρέπει, σε δεύτερο στάδιο, να κριθεί αν το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση [11]. Αν διαπιστωθεί παρέκκλιση από την «κανονική φορολόγηση», πρέπει, σε τελευταίο στάδιο, να εξεταστεί αν η παρέκκλιση είναι δικαιολογημένη.

72. Συναφώς, σημείο εκκίνησης για τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς δεν μπορεί παρά να είναι πάντοτε η απόφαση του εθνικού νομοθέτη σχετικά με το τι θεωρεί ως «κανονική» φορολόγηση. Συνεπώς, οι βασικές αποφάσεις για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων, ιδίως οι αποφάσεις σχετικά με την τεχνική φορολόγησης, αλλά και σχετικά με τους σκοπούς και τις γενικές αρχές της φορολογίας, εναπόκεινται στο κράτος μέλος [12]. Επομένως, η Επιτροπή και το Δικαστήριο δεν δύνανται να εξετάζουν το εθνικό φορολογικό σύστημα έχοντας ως μέτρο σύγκρισης ένα ιδεατό ή πλασματικό φορολογικό σύστημα [13].

73. Δεδομένου ότι ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα, τυχόν σφάλμα κατά τον προσδιορισμό του εν λόγω πλαισίου καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της [14].

[9] Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 27), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 82), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40).

[10] Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 53 και 55).

[11] Αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

[12] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημεία 60 επ.), βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, σημείο 57), στην υπόθεση Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2020:834, σημείο 39) και στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2020:835, σημείο 43). Επιβεβαιωθείσες από: αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 73), της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 59), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19,EU:C:2021:202, σκέψεις 44 και 45).

[13] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημείο 64). Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 74: «Επομένως, μόνον το εφαρμοστέο στο οικείο κράτος μέλος εθνικό δίκαιο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας»).

[14] Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 71), και της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

1. Οι κρίσεις του Γενικού Δικαστηρίου

74. Στις σκέψεις 292 επ., το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι είναι μεν αληθές ότι το άρθρο 166 του LIR δεν εξαρτά τυπικώς τη χορήγηση της απαλλαγής των εισοδημάτων από συμμετοχές στο επίπεδο της μητρικής από τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών στο επίπεδο των θυγατρικών. Ωστόσο, από τη σύνδεση μεταξύ των άρθρων 166 και 164 του LIR προκύπτει ότι η απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές χορηγείται μόνον εφόσον η θυγατρική δεν εξέπεσε τα εισοδήματα από τη φορολογική βάση της (σκέψη 297).

75. Επιπλέον, οι επαυξήσεις επί του ZORA δεν αποτελούν μεν, τυπικώς, διανομές κερδών κατά την έννοια του άρθρου 164 του LIR. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα εισοδήματα από συμμετοχές που απαλλάσσονται στο επίπεδο της μητρικής αντιστοιχούν, κατ' ουσίαν, στο ποσό των εν λόγω επαυξήσεων, πρέπει να γίνει δεκτό, υπό τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, ότι πρόκειται για διανομές κερδών (σκέψη 300).

76. Στη σκέψη 327, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου, επιβεβαιώνοντας την απαλλαγή στο επίπεδο των μητρικών εταιριών εισοδημάτων από συμμετοχές τα οποία αντιστοιχούν, από οικονομικής απόψεως, στο ποσό των επαυξήσεων επί του ZORA τις οποίες εξέπεσαν οι θυγατρικές ως δαπάνες, παρεξέκλινε από το πλαίσιο αναφοράς το οποίο απαρτίζουν τα άρθρα 164 και 166 του LIR.

2. Εκτίμηση

77. Η Engie και το Λουξεμβούργο υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι, με τις ανωτέρω κρίσεις, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο και παραμόρφωσε τα πραγματικά περιστατικά. Συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε εσφαλμένα την ύπαρξη σύνδεσης μεταξύ των άρθρων 166 και 164 του LIR, κρίνοντας, συντασσόμενο με την άποψη της Επιτροπής, ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνιστούσαν κρατική ενίσχυση. Επομένως, πρέπει να διευκρινιστεί αν το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας ως ορθό το σύστημα αναφοράς στο οποίο στηρίχθηκε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση.

78. Για τον ορθό προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου αναφοράς απαιτείται ερμηνεία του λουξεμβουργιανού φορολογικού νόμου (LIR). Η Επιτροπή αμφισβητεί το παραδεκτό του εν λόγω σκέλους του οικείου λόγου αναιρέσεως, υποστηρίζοντας ότι αφορά πραγματικά ζητήματα. Βεβαίως, η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών –στην οποία περιλαμβάνεται, κατ' αρχήν, και η εκτίμηση του εθνικού δικαίου από το Γενικό Δικαστήριο[15]– καθώς και των αποδεικτικών στοιχείων δεν αποτελεί νομικό ζήτημα το οποίο υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του δικαίου αυτού[16]. Αντιθέτως, το Δικαστήριο μπορεί να ελέγξει τον νομικό χαρακτηρισμό του εθνικού δικαίου από το Γενικό Δικαστήριο υπό το πρίσμα του δικαίου της

[15] Βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 82), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78), της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 79), και της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής (C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 63).

[16] Βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 82), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Ένωσης[17]. Τούτο έχει καθοριστική σημασία στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα που είναι αναγκαίο για να γίνει δεκτή η ύπαρξη ενίσχυσης απορρέει μόνον από παρέκκλιση από το «κανονικό» εθνικό φορολογικό σύστημα, το οποίο αποτελεί το σύστημα αναφοράς.

79. Συναφώς, στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων γίνεται δεκτό ότι το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο προσδιόρισε και οριοθέτησε προσηκόντως το σύστημα αναφοράς που απορρέει από το εθνικό δίκαιο αποτελεί νομικό ζήτημα. Ως εκ τούτου, υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου[18]. Συνεπώς, ισχυρισμός με τον οποίο αμφισβητείται η επιλογή του ορθού συστήματος αναφοράς κατά το πρώτο στάδιο της εξέτασης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος προβάλλεται παραδεκτώς και στην αναιρετική διαδικασία.

80. Δεδομένου ότι η Engie και το Λουξεμβούργο επιδιώκουν με τους ισχυρισμούς τους να αμφισβητήσουν την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου περί ισχύος αρχής της αντιστοιχίας δυνάμει του άρθρου 164 του LIR σε συνδυασμό με το άρθρο 166 του LIR, η οποία αποτελεί το σύστημα αναφοράς υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι παραδεκτό. Επομένως, το νομικό ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε και εφάρμοσε ορθώς την αρχή της αντιστοιχίας στο λουξεμβουργιανό δίκαιο ως μέρος του συστήματος αναφοράς υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου.

81. Συναφώς, αναλύεται, κατ' αρχάς, το κρίσιμο επιλεκτικό πλεονέκτημα (βλ. κατωτέρω υπό α). Στη συνέχεια, επιχειρείται να προσδιοριστεί το εφαρμοστέο κριτήριο για την εξέταση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (βλ. κατωτέρω υπό β). Στη βάση αυτή, εξετάζονται οι επισημάνσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τον προσδιορισμό του κρίσιμου πλαισίου αναφοράς (βλ. κατωτέρω υπό γ και δ). Δεδομένου ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή αμφισβήτησε τη συνοχή του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου, αυτού καθεαυτόν, εξετάζω, στη συνέχεια, το ζήτημα αν η ενδεχόμενη ανυπαρξία ουσιαστικής ρήτρας αντιστοιχίας στο εθνικό δίκαιο μπορεί να συνιστά ενίσχυση (βλ. κατωτέρω υπό ε).

α) Το κρίσιμο επιλεκτικό πλεονέκτημα

82. Στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι χορηγήθηκε επιλεκτικό πλεονέκτημα, επειδή, κατά την κρίση της, τα άρθρα 164 και 166 του LIR συνδέονται κατ' ανάγκη μεταξύ τους. Συναφώς, η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο τόνισαν ότι, λόγω της επιλεγείσας από τον όμιλο Engie δομής χρηματοδότησης, κατά παρέκκλιση από την κανονική φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κέρδη στο επίπεδο των θυγατρικών ως επί το πλείστον δεν φορολογούνται, όταν η θυγατρική πραγματοποιεί κέρδη. Ωστόσο, αμφότερα τα όργανα αυτά παρέβλεψαν ότι –ομοίως κατά παρέκκλιση από τη κανονική φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων– φόροι επιβάλλονται και όταν η θυγατρική έχει ζημίες, όπως προδήλως συνέβη στην περίπτωση της LNG Supply το 2015 και το 2016.

[17] Αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78)· πρβλ., επίσης, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 61 έως 63), και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής, C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 83).

[18] Βλ. (σχετικά με την προβαλλόμενη ισχύ της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό δίκαιο), προσφάτως, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 85)· βλ., αντίστοιχα, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 80 και 81, επί της εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 8c του KStG από το Γενικό Δικαστήριο).

83. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, φορολογείται πάντοτε το περιθώριο που συμφωνήθηκε με τη φορολογική διοίκηση, το οποίο καθορίζεται τουλάχιστον με βάση τον κύκλο εργασιών και, ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από τα ενδεχόμενα κέρδη. Αντιθέτως, η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο υπογραμμίζουν ότι, στο επίπεδο των μητρικών εταιριών, στις οποίες τελικώς κατέληγαν τα κέρδη μετά τη μετατροπή του ZORA, τα εισοδήματα από συμμετοχές μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 166 του LIR, μολονότι τα εισοδήματα αυτά δεν «είχαν φορολογηθεί» στο επίπεδο της θυγατρικής σύμφωνα με το άρθρο 164 του LIR.

84. Επομένως, η Επιτροπή ούτε εξέτασε ούτε αμφισβήτησε τη συμφωνία σχετικά με το περιθώριο, το οποίο, βάσει των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, αποτελεί τη μοναδική φορολογική βάση στο επίπεδο των θυγατρικών. Δεν εξετάστηκε το ζήτημα αν η μέθοδος αυτή, η οποία παρεκκλίνει από την κανονική φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (φορολόγηση με βάση τον ισολογισμό και/ή τον κύκλο εργασιών, αντί για σύγκριση της λογιστικής αξίας), συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα. Ούτε τέθηκε ή εξετάστηκε από την Επιτροπή το ζήτημα αν η ειδική αυτή μέθοδος, που προβλέπεται στον λουξεμβουργιανό φορολογικό νόμο, ήταν διαθέσιμη σε όλους τους συγκρίσιμους φορολογουμένους. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά τα ποσοστά που εφαρμόζονται στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής. Δεν είναι σαφές πώς προκύπτουν και πώς δικαιολογείται το ύψος τους.

85. Συνεπώς, η εν λόγω φορολόγηση περιθωρίου, η οποία επηρεάζει ιδίως το ύψος των επαυξήσεων επί του ZORA, δεν αποτελεί αντικείμενο της προσβαλλόμενης απόφασης ούτε της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται και σε έλεγχο από το Δικαστήριο. Η Επιτροπή διατηρεί πάντως την ευχέρεια να επανορθώσει εκδίδοντας νέα απόφαση στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ακόμα παραγραφή.

β) Οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ως αντικείμενο εξέτασης υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις και το εφαρμοστέο κριτήριο εξέτασης

86. Αντιθέτως, η Επιτροπή, στην απόφασή της, διευκρινίζει ρητώς ότι η ενίσχυση πρέπει να προέρχεται από τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που εκδόθηκαν με αποδέκτη τον όμιλο Engie. Δεν είναι το καθεστώς των μητρικών εταιριών που προβλέπεται στο άρθρο 166 του LIR (δηλαδή η απαλλαγή της διανομής κερδών εντός του ομίλου) αυτό καθεαυτό, αλλά η εφαρμογή του στη συγκεκριμένη περίπτωση που κρίνεται προβληματική υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις. Συναφώς, η Επιτροπή επικαλείται, έστω και όχι ρητώς, εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας από τις αρχές του Λουξεμβούργου. Τούτο προκύπτει επίσης από τις παρατηρήσεις της σχετικά με το περιορισμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο, κατά την Επιτροπή, αποτελείται από τα άρθρα 164 και 166 του LIR.

87. Το Γενικό Δικαστήριο ενστερνίζεται την άποψη αυτή, καθόσον δέχεται ότι η διαπιστωθείσα από την Επιτροπή ενίσχυση συνίσταται στην εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 164 σε συνδυασμό με το άρθρο 166 του LIR, επειδή από τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων συνάγεται η ισχύς της λεγόμενης αρχή της αντιστοιχίας. Τούτο σημαίνει ότι η απαλλαγή από τον φόρο στο επίπεδο της λαμβάνουσας μητρικής εταιρίας εξαρτάται από την προηγούμενη φορολόγηση των διανεμομένων ποσών στο επίπεδο της θυγατρικής.

88. Κατ' αρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εν γένει δεν αποτελούν παράνομες ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Όπως αναγνωρίζει και η Επιτροπή [19], οι αποφάσεις αυτές αποτελούν σημαντικό μέσο για τη δημιουργία ασφάλειας δικαίου. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης [20]. Συνεπώς, οι αποφάσεις προέγκρισης δεν αντιβαίνουν στους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις, εφόσον αποδέκτες τους μπορούν να είναι όλοι οι φορολογούμενοι (κατά κανόνα κατόπιν αίτησης) και εφόσον –όπως κάθε άλλη φορολογική απόφαση– συνάδουν με τον εκάστοτε φορολογικό νόμο. Συναφώς, απλώς προεξοφλούν το αποτέλεσμα μιας μεταγενέστερης φορολογικής απόφασης.

89. Ωστόσο, όταν η φορολογική απόφαση προέγκρισης αποτελεί αντικείμενο εξέτασης υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, τίθεται το ζήτημα αν κάθε ευνοϊκή για τον φορολογούμενο παρέκκλιση από τον φορολογικό νόμο (επομένως κάθε εσφαλμένη φορολογική απόφαση προέγκρισης υπέρ του φορολογουμένου) μπορεί να συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια των Συνθηκών. Η ερμηνεία υπό την ανωτέρω έννοια θα ήταν, αυτή καθεαυτήν, σύμφωνη με το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

90. Ωστόσο, η εν λόγω ερμηνεία αντιβαίνει στο κριτήριο εξέτασης το οποίο έχει καθιερώσει το Δικαστήριο για τα καθεστώτα ενισχύσεων που θεσπίζονται με γενικούς φορολογικούς νόμους. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι, στο παρόν στάδιο εναρμόνισης του φορολογικού δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν ως το πλέον κατάλληλο [21] και ότι τούτο ισχύει ρητά και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων [22]. Η εν λόγω ευχέρεια των κρατών μελών περιλαμβάνει τον καθορισμό των συστατικών χαρακτηριστικών κάθε φόρου. Τα χαρακτηριστικά αυτά περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την επιλογή του φορολογικού συντελεστή, ο οποίος μπορεί να είναι αναλογικός ή προοδευτικός, αλλά και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του [23]. Ομοίως, το ζήτημα ποιοι είναι οι αλλοδαποί φόροι που μπορούν να συμψηφιστούν με την εσωτερική φορολογική οφειλή και υπό ποιες προϋποθέσεις είναι δυνατός ο συμψηφισμός αυτός αποτελεί αντικείμενο απόφασης γενικού χαρακτήρα, η οποία εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών κατά τον καθορισμό των χαρακτηριστικών που συνιστούν τον φόρο [24]. Το ίδιο ισχύει και για την εφαρμογή και τη διαμόρφωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως προς τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών [25].

91. Ωστόσο, υπέρβαση των ορίων της ευχέρειας αυτής των κρατών μελών υφίσταται όταν τα κράτη μέλη κάνουν κατάχρηση του γενικού φορολογικού τους δικαίου για να χορηγήσουν πλεονεκτήματα σε μεμονωμένες επιχειρήσεις παρακάμπτοντας το δίκαιο των κρατικών

[19] Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1, σημεία 169 επ.).

[20] Αποφάσεις της 15ης Φεβρουαρίου 1996, Duff κ.λπ. (C-63/93, EU:C:1996:51, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψη 100).

[21] Απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 37)· πρβλ., επίσης, όσον αφορά τις θεμελιώδεις ελευθερίες, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49), και της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[22] Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 59), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 37)· πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[23] Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψεις 59 επ.), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 38), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψη 44).

[24] Βλ., ρητώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 60).

[25] Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψεις 95 επ.).

ενισχύσεων [26]. Τέτοια κατάχρηση της φορολογικής αυτονομίας μπορεί να θεωρηθεί ότι προκύπτει από μια προδήλως μη συνεκτική διαμόρφωση του φορολογικού νόμου, όπως συνέβη, για παράδειγμα, στην περίπτωση του Γιβραλτάρ [27]. Συγκεκριμένα, στην πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο προβαίνει σε έλεγχο, υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, των γενικών αποφάσεων επιβολής φόρου μόνον αν αυτές έχουν διαμορφωθεί κατά *τρόπο προδήλως εισάγοντα διακρίσεις*, προκειμένου να καταστρατηγηθούν οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων [28].

92. Δεν υπάρχει κανένας λόγος να μην εφαρμοστεί η ανωτέρω νομολογία σε περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής της νομοθεσίας προς όφελος του φορολογουμένου. Εξ αυτού συνάγεται, επομένως, ότι επιλεκτικό πλεονέκτημα δεν συνιστά κάθε εσφαλμένη φορολογική απόφαση προέγκρισης, αλλά μόνον οι προδήλως εσφαλμένες αποφάσεις αυτές υπέρ του φορολογουμένου. Πρόδηλες είναι οι παρεκκλίσεις από το εφαρμοστέο εθνικό πλαίσιο αναφοράς που δεν χρήζουν εύλογης εξήγησης έναντι τρίτων, όπως έναντι της Επιτροπής ή των δικαστηρίων της Ένωσης, και που είναι, ως εκ τούτου, προφανείς και για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να γίνει δεκτό ότι συντρέχει καταστρατήγηση των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις κατά *τρόπο εφαρμογής της νομοθεσίας προδήλως εισάγοντα διακρίσεις*. Επομένως, παρέλκει η επίλυση των ζητημάτων που τέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση όσον αφορά το αν μέρος της λουξεμβουργιανής θεωρίας ή ένα πρωτοβάθμιο δικαστήριο του Λουξεμβούργου ερμηνεύουν πράγματι τη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου κατά τρόπο διαφορετικό απ' ό,τι η φορολογική διοίκηση και άλλο μέρος της λουξεμβουργιανής θεωρίας.

93. Ούτε υπάρχει λόγος ανησυχίας ότι η Επιτροπή και τα δικαστήρια της Ένωσης θα μπορούσαν να επιβαρυνθούν υπέρμετρα με την ορθή επιμέρους ερμηνεία 27 διαφορετικών φορολογικών εννόμων τάξεων.

94. Η υπέρμετρη αυτή επιβάρυνση είναι ήδη εμφανής στην παρούσα διαδικασία. Η συλλογιστική της Επιτροπής, η οποία κρίθηκε ως ορθή από το Γενικό Δικαστήριο, βασίζεται σε *διαφορετική* ερμηνεία των άρθρων 164 και 166 του LIR από την προβαλλόμενη από την Engie και, κυρίως, από το Λουξεμβούργο. Συναφώς, είναι εμφανές από τις επισημάνσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων των άρθρων 164 και 166 του LIR [29] ότι το Γενικό Δικαστήριο αντιμετώπισε δυσκολίες κατά την άσκηση καθηκόντων «δεύτερου φορολογικού δικαστηρίου του Λουξεμβούργου». Για παράδειγμα, στη σκέψη 294 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 164 του LIR προβλέπει τη φορολόγηση των εισοδημάτων των εταιριών «ανεξαρτήτως της διανομής τους. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 164, παράγραφος 3, του LIR, τα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνουν επίσης τις αφανείς διανομές κερδών».

[26] Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72).

[27] Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 101 επ.). Στην εν λόγω υπόθεση, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν ήταν σε θέση ούτε να εξηγήσει το πνεύμα των φορολογικών παραμέτρων που ελήφθησαν υπόψη (σκέψη 149).

[28] Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 61), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 42 επ., ιδίως σκέψη 44), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 48 επ., ιδίως σκέψη 50). Ήδη στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 101), το Δικαστήριο αναφέρθηκε στις νομικές βάσεις που «διακρίν[ουν] [*προδήλως*] (η υπογράμμιση δική μου) στην πράξη μεταξύ» των φορολογουμένων.

[29] Ρητή μνεία των εν λόγω διατάξεων περιλαμβάνεται στην επικεφαλίδα που προηγείται των σκέψεων 288 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

95. Ωστόσο, με βάση το γράμμα του, το άρθρο 164 του LIR ουδόλως αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων, αλλά απλώς και μόνον τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης της *θυγατρικής*. Το ζήτημα αν φορολογούνται ορισμένα εισοδήματα δεν ρυθμίζεται στη διάταξη αυτή. Αντιθέτως, η φορολόγηση εισοδημάτων μπορεί να απορρέει από την εκάστοτε γενεσιουργό αιτία και από την εφαρμογή ή μη εφαρμογή διατάξεων περί απαλλαγής, που ρυθμίζονται αλλού.

96. Επιπλέον, μια ευρεία ερμηνεία του άρθρου 107 ΣΛΕΕ –υπό την έννοια ότι όλες οι εσφαλμένες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης υπέρ του φορολογουμένου συνιστούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα– θα ήγειρε το ακόλουθο περαιτέρω ζήτημα: κατά την έκδοση απόφασης προέγκρισης μπορεί να προκύψουν σφάλματα, όπως και κατά την έκδοση οποιασδήποτε φορολογικής απόφασης. Ωστόσο, η εξέταση του κατά πόσον μια τέτοια φορολογική απόφαση είναι λανθασμένη ή ορθή εναπόκειται, στην πραγματικότητα, στις εθνικές φορολογικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια. Εάν το κάθε απλό σφάλμα κατά την επιβολή φόρου εκλαμβανόταν ως παράβαση των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, τούτο θα είχε ως συνέπεια η Επιτροπή να καταστεί de facto ανώτατη φορολογική αρχή και τα δικαστήρια της Ένωσης να καταστούν, λόγω του ελέγχου των αποφάσεων της Επιτροπής, ανώτατα φορολογικά δικαστήρια.

97. Τούτο βεβαίως θα έθιγε τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, όπως υποδηλώνει και η πρώτη δέσμη λόγων ακυρώσεως της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, με τους λόγους αυτούς προβάλλεται η αιτίαση της συγκεκαλυμμένης φορολογικής εναρμόνισης. Ομοίως στον τρίτο λόγο αναιρέσεως του Λουξεμβούργου, η εξέταση, υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, των φορολογικών αποφάσεων και των φορολογικών νόμων που δεν αφορούν εναρμονισμένους φόρους χαρακτηρίζονται ως προσβολή της φορολογικής αυτονομίας του οικείου κράτους.

98. Το Δικαστήριο έχει ήδη συνεκτιμήσει τις ανησυχίες αυτές σε άλλη υπόθεση. Συγκεκριμένα, ο γενικός εισαγγελέας P. Pikamäe έχει επισημάνει, όσον αφορά τα κριτήρια προσδιορισμού της «κανονικής» φορολογίας, ότι κρίσιμοι συναφώς είναι οι κανόνες *θετικού* δικαίου. Προκειμένου να αποφευχθεί οποιαδήποτε επέμβαση στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ μπορεί να εξακριβωθεί μόνον υπό το πρίσμα του κανονιστικού πλαισίου που διαμορφώνει ο εθνικός νομοθέτης με την *πραγματική* άσκηση της αρμοδιότητας αυτής[30]. Κατά την εφαρμογή του εν λόγω κανονιστικού πλαισίου, πρέπει, για παράδειγμα, να παρέχεται ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως κατά τον προσδιορισμό των κρίσιμων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών[31].

99. Συναφώς[32], το Δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού φορολογικού πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική επιβάρυνση που πρέπει κανονικά να φέρει μια επιχείρηση, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη παράμετροι και κανόνες κείμενοι εκτός του επίμαχου εθνικού φορολογικού συστήματος παρά μόνον αν το εν λόγω σύστημα παραπέμπει ρητώς σε αυτούς. Η διαπίστωση αυτή αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία αποτελεί μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης ως γενική αρχή του δικαίου. Η εν λόγω αρχή επιτάσσει κάθε υποχρέωση καταβολής φόρου καθώς και όλα τα βασικά στοιχεία που ορίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του να προβλέπονται από τον νόμο. Ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προβλέπει και να υπολογίζει το ποσό του οφειλόμενου φόρου και να

[30] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημείο 106).

[31] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, σημείο 118).

[32] Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψεις 96 επ.).

προσδιορίζει πότε θα καταστεί απαιτητός[33]. Επιπλέον, το Δικαστήριο υπογραμμίζει ότι ο ενδεχόμενος καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων βάσει των οποίων μπορεί να διαπιστωθεί αποτέλεσμα «πλήρους ανταγωνισμού» εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών[34].

100. Επομένως, τέτοιος περιορισμένος έλεγχος του εθνικού δικαίου επιβάλλεται, επίσης, υπό το πρίσμα του συμφέροντος των φορολογουμένων για ασφάλεια δικαίου. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω (σημεία 88 επ. των παρουσών προτάσεων), οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είναι, ακόμη περισσότερο από τις λοιπές φορολογικές αποφάσεις[35], σημαντικά μέσα για τη δημιουργία ασφάλειας δικαίου[36]. Τόσο η αρχή της ασφάλειας δικαίου όσο και ο συναφής θεσμός του απρόσβλητου χαρακτήρα των διοικητικών πράξεων θα απαξιώνονταν εάν κάθε εσφαλμένη φορολογική απόφαση (είτε απόφαση προέγκρισης είτε κανονική απόφαση) μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνιστά παράβαση των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις.

101. Λαμβανομένης υπόψη της προμνησθείσας νομολογίας (σημεία 90 επ. των παρουσών προτάσεων), φρονώ συνεπώς ότι και η εξέταση των επιμέρους φορολογικών αποφάσεων (κανονικών αποφάσεων και αποφάσεων προέγκρισης) πρέπει να διενεργείται μόνο βάσει ενός περιορισμένου κριτηρίου εξέτασης, το οποίο συνίσταται απλώς και μόνο στον έλεγχο του εύλογου χαρακτήρα. Κατά τη νομολογία αυτή, δεν στοιχειοθετείται επιλεκτικό πλεονέκτημα σε κάθε περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Συνεπώς, μόνον η πρόδηλη παρέκκλιση της φορολογικής απόφασης προέγκρισης (ή της φορολογικής απόφασης) από το πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνίσταται στον ευνοϊκό για τον φορολογούμενο εθνικό φορολογικό νόμο, μπορεί να συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόδηλη παρέκκλιση, η απόφαση μπορεί ενδεχομένως να είναι παράνομη, αλλά η πιθανή αυτή παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι η απόφαση συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

γ) Επί της ύπαρξης ορθώς προσδιορισμένου πλαισίου αναφοράς (άρθρο 164 σε συνδυασμό με το άρθρο 166 του LIR)

102. Επομένως, το Δικαστήριο δεν οφείλει να εξετάσει αν από τη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου απορρέει πράγματι η έννομη συνέπεια της οποίας η επέλευση προβλέπεται στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης και κατά της οποίας βάλλει η Επιτροπή. Κρίσιμο είναι αποκλειστικά και μόνον το αν η εν λόγω έννομη συνέπεια προδήλως δεν απορρέει από τη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου.

103. Τέτοια περίπτωση θα συντρέχει αν από το άρθρο 164 σε συνδυασμό με το άρθρο 166 του LIR συνάγεται προδήλως η ισχύς μιας αρχής της συνοχής, όπως η αρχή στην οποία η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο έχουν στηρίξει το εφαρμοστέο πλαίσιο αναφοράς.

33 Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 97), και της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψη 39).

34 Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 95).

35 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο απρόσβλητος χαρακτήρας των διοικητικών πράξεων, κατ' αρχήν, δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης –βλ. αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, σκέψη 52), της 12ης Φεβρουαρίου 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, σκέψη 37), της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, i-21 Germany και Arcor (C-392/04 και C-422/04, EU:C:2006:586, σκέψη 51), και της 13ης Ιανουαρίου 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, σκέψη 24).

36 Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1, σημεία 169 επ.).

1) Μη συμπερίληψη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στο πλαίσιο αναφοράς (πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως της Engie)

104. Κατ' αρχάς, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν η Engie και το Λουξεμβούργο, η μη συμπερίληψη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στο πλαίσιο αναφοράς δεν είναι επιλήψιμη. Είναι βεβαίως αληθές ότι, βάσει της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, και μέχρι την τροποποίησή της το 2014[37], η προηγούμενη φορολόγηση των κερδών στο επίπεδο της θυγατρικής δεν αποτελούσε προϋπόθεση για την απαλλαγή των υπεραξιών στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας.

105. Το πλαίσιο αναφοράς πρέπει όμως να προσδιορίζεται με βάση το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, μια οδηγία της Ένωσης δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να έχει άμεση εφαρμογή έναντι του φορολογουμένου (εν προκειμένω της Engie), δεδομένου ότι απευθύνεται στο κράτος μέλος. Επιπλέον, ελλείψει διασυνοριακών στοιχείων (όλες οι ενδιαφερόμενες εταιρίες είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο), η υπό κρίση υπόθεση δεν εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, μόνον το δίκαιο του Λουξεμβούργου (εν προκειμένω τα άρθρα 164 και 166 του LIR) αποτελεί το σχετικό πλαίσιο αναφοράς.

106. Ωστόσο, τούτο δεν σημαίνει ότι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στερείται σημασίας. Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 166 του LIR αποτελεί μεταφορά της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στο δίκαιο του Λουξεμβούργου και ρυθμίζει τις διασυνοριακές και τις εσωτερικές περιπτώσεις κατά τον ίδιο τρόπο. Τούτο πρέπει οπωσδήποτε να ληφθεί υπόψη κατά την ερμηνεία του πλαισίου αναφοράς.

2) Η σύνδεση μεταξύ των άρθρων 164 και 166 του LIR στο δίκαιο του Λουξεμβούργου (λεγόμενη αρχή της αντιστοιχίας)

107. Επιπλέον, οι αιτήσεις αναιρέσεως της Engie και του Λουξεμβούργου βάλλουν κατά της διαπιστωθείσας από την Επιτροπή αναγκαίας σύνδεσης μεταξύ των άρθρων 164 και 166 του LIR. Αν υφίστατο πράγματι τέτοια σύνδεση, η χρήση της απαλλαγής των εισοδημάτων από συμμετοχές θα εξαρτιόταν, βάσει του λουξεμβουργιανού δικαίου, από τη φορολόγηση στο επίπεδο της θυγατρικής. Η εφαρμογή του καθεστώτος των μητρικών εταιριών (απαλλαγή των διανεμόμενων κερδών εντός του ομίλου) θα μπορούσε, επομένως, να συνιστά εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας, επειδή οι επαυξήσεις επί του ZORA σε επίπεδο θυγατρικής δεν περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση της συμφωνημένης φορολόγησης περιθωρίου.

108. Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν η φορολογική νομοθεσία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου απαιτεί πράγματι τέτοια αντίστοιχη φορολόγηση. Μόνο στην περίπτωση αυτή δεν θα έχει υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο το Γενικό Δικαστήριο, κρίνοντας (βλ., συναφώς, αναλυτικά, σημεία 78 επ. των παρουσών προτάσεων) ότι τούτο αποτελεί το ορθό πλαίσιο αναφοράς. Κατ' εφαρμογήν του ανωτέρω προταθέντος, περιορισμένου κριτηρίου εξέτασης, είναι σαφές ότι μπορεί να δοθεί αρνητική απάντηση, διότι η εν λόγω σύνδεση, εν πάση περιπτώσει, δεν είναι πρόδηλη.

[37] Βλ. άρθρο 1 της οδηγίας του Συμβουλίου 2014/86/ΕΕ, της 8ης Ιουλίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/96/ΕΕ (ΕΕ 2014, L 219, σ. 40), με προθεσμία μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015.

109. Από το γράμμα της εθνικής νομοθεσίας (άρθρα 164 και 166 του LIR) δεν προκύπτει σύνδεση μεταξύ των δύο διατάξεων. Αντιθέτως, οι διατάξεις αυτές αφορούν διαφορετικούς φορολογουμένους. Ούτε προκύπτει από το γράμμα των διατάξεων αυτών σαφώς ότι η αφανής διανομή κερδών κατά την έννοια του άρθρου 164, παράγραφος 3, του LIR, όπως, για παράδειγμα, η καταβολή αυξημένων τόκων στο πλαίσιο σύμβασης δανείου με εταίρο (οι οποίοι, στην περίπτωση της θυγατρικής, προστίθενται πάλι στη φορολογική βάση), πρέπει να τυγχάνει μεταχείρισης ως απαλλασσόμενο εισόδημα από συμμετοχή σύμφωνα με το άρθρο 166 του LIR. Ούτε, επίσης, ισχύει αντιστρόφως ότι τα απαλλασσόμενα εισοδήματα κατά το άρθρο 166 του LIR πρέπει να τυγχάνουν μεταχείρισης ως διάθεση κερδών κατά την έννοια του άρθρου 164.

110. Η «προτεινόμενη» αυτή από την Επιτροπή ερμηνεία των άρθρων 164 και 166 του LIR, την οποία ενστερνίστηκε το Γενικό Δικαστήριο, μπορεί να είναι δυνατή, αλλά δεν προκύπτει από το γράμμα του εθνικού νόμου. Η αντίθετη ερμηνεία (μη ισχύς αρχής της αντιστοιχίας, όπως υποστηρίζεται από το Λουξεμβούργο και την Engie) είναι εξίσου δυνατή και συνάδει μάλιστα περισσότερο με το γράμμα του νόμου. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το άρθρο 166 του LIR αποτελεί μεταφορά της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και ότι ούτε η οδηγία αυτή προέβλεπε ρήτρα αντιστοιχίας κατά την έκδοση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, ούτε η σύμφωνη με την οδηγία ερμηνεία συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας του άρθρου 166 του LIR την οποία δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο.

111. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται μάλιστα ακόμη και από τις αποφάσεις της Επιτροπής και του Γενικού Δικαστηρίου. Τα όργανα αυτά στοιχειοθέτησαν και δέχθηκαν επικουρικώς την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος επίσης λόγω της εσφαλμένης εφαρμογής του εθνικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων (άρθρο 6 του StAnpG) [38]. Ωστόσο, η αιτιολογία αυτή και το συμπέρασμα αυτό μπορούν, λογικά, να ευσταθούν μόνον εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις της «διπλής μη φορολόγησης» στο επίπεδο της θυγατρικής και στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας. Επομένως, φαίνεται ότι τόσο η Επιτροπή όσο και το Γενικό Δικαστήριο διατηρούσαν αμφιβολίες ως προς το αν η δική τους ερμηνεία των άρθρων 164 και 166 του LIR ήταν οπωσδήποτε (κι επομένως προδήλως) ορθή.

112. Εξάλλου, η εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 164 και 166 του LIR από τη φορολογική διοίκηση ουδέποτε μπορεί να συνιστά καταχρηστικό μέσο εκ μέρους του φορολογουμένου σύμφωνα με το άρθρο 6 του StAnpG.

113. Επομένως, η ερμηνεία στην οποία το Λουξεμβούργο βάσισε τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, εν πάση περιπτώσει, δεν αποτελεί προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας. Συνεπώς, η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκαν σε εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς, δεδομένου ότι το πλαίσιο αναφοράς που επέλεξαν δεν προέκυπτε προδήλως από τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία.

114. Κατά πάγια νομολογία, σφάλμα κατά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της [39]. Κατά συνέπεια, οι αιτήσεις αναιρέσεως της Engie και του Λουξεμβούργου είναι, ακόμη και μόνο για τον λόγο αυτόν, βάσιμες.

[38] Το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 384 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η δε Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 289 επ. της προσβαλλόμενης απόφασης.

[39] Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 46), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 107). Εκ του αποτελέσματος, ομοίως η απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 105).

δ) Επικουρικώς: ισχύς της αρχής της αντιστοιχίας βάσει ερμηνείας του άρθρου 164 σε συνδυασμό με το άρθρο 166 του LIR;

115. Αν, αντιθέτως, θεωρηθεί ότι το κριτήριο εξέτασης δεν περιορίζεται στη διαπίστωση του προδήλως εσφαλμένου χαρακτήρα των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, το Δικαστήριο θα πρέπει να αποφανθεί, συγκεκριμένα, επί της ορθής ερμηνείας των άρθρων 164 και 166 του LIR, προκειμένου να κρίνει αν το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στο ορθό πλαίσιο αναφοράς. Τούτο προϋποθέτει εις βάθος γνώση της φορολογικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, την οποία δεν μπορώ να ισχυριστώ ότι διαθέτω. Ωστόσο, αμφιβάλλω κατά πόσον μπορεί πράγματι να συναχθεί –όπως έπραξαν η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 292 επ.– από τη συνδυαστική ερμηνεία των άρθρων 164 και 166 του LIR η ισχύς της αρχής της αντιστοιχίας. Τις αμφιβολίες αυτές τις στοιχειοθετώ στη συνέχεια με την επικουρική ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, την οποία προτείνω.

116. Όπως προεκτέθηκε (σημείο 109 των παρουσών προτάσεων), από το γράμμα του νόμου δεν συνάγεται η ισχύς της αρχής της αντιστοιχίας. Το άρθρο 166, παράγραφος 1, του LIR δεν παραπέμπει ευθέως στο άρθρο 164 του LIR. Πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 166, παράγραφος 1, του LIR ρυθμίζει εξαντλητικά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο τα εισοδήματα από συμμετοχές. Η διάταξη όμως αυτή θέτει ως μοναδικές προϋποθέσεις την ελάχιστη διάρκεια κατοχής και το ελάχιστο ύψος της συμμετοχής, και όχι την προηγούμενη φορολογική επιβάρυνση των διανεμόμενων κερδών. Επιπλέον, από το άρθρο 164 του LIR δεν συνάγεται ότι τα διανεμόμενα εισοδήματα πρέπει να υπόκεινται σε φορολόγηση στο επίπεδο της θυγατρικής. Ειδικότερα, το άρθρο 164 του LIR αφορά μόνον τη φορολογική βάση (βλ., συναφώς, σημείο 95 των παρουσών προτάσεων) της θυγατρικής. Η φορολογική βάση και η φορολογική υποχρέωση αποτελούν διαφορετικές μεταξύ τους έννοιες στο φορολογικό δίκαιο.

117. Αφετέρου, ούτε το πνεύμα και ο σκοπός των δύο διατάξεων απαιτούν κατ' ανάγκη τέτοια αντιστοιχία. Τούτο προκύπτει, αν μη τι άλλο, από την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, η οποία επίσης δεν περιλάμβανε την προϋπόθεση αυτή μέχρι την τροποποίησή της το 2014[40]. Χωρίς τέτοιον κανόνα αντιστοιχίας, η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες μπορεί να μην ήταν τέλεια, ωστόσο οι ρυθμίσεις της είχαν νόημα και δεν στερούνταν συνοχής. Δεδομένου ότι το άρθρο 166 του LIR αποτελεί επίσης μεταφορά της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στο δίκαιο του Λουξεμβούργου και δεν διακρίνει μεταξύ διασυνοριακών και εσωτερικών περιπτώσεων διανομής κερδών, το ως άνω συμπέρασμα από την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες (ήτοι ότι δεν ίσχυε αρχή της αντιστοιχίας κατά την έκδοση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης) μπορεί να εφαρμοστεί στην ερμηνεία του άρθρου 166 του LIR.

118. Δυστυχώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Λουξεμβούργο μόνο σε περιορισμένο βαθμό μπόρεσε να αποσαφηνίσει τον σκοπό του άρθρου 166 του LIR. Ούτε είναι όμως πειστικός ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι το άρθρο 166 του LIR στερείται συνοχής και δεν επιδιώκει αυτοτελή σκοπό. Κανονικά, τα καθεστώτα μητρικών εταιριών (όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 166 του LIR) επιδιώκουν δύο σκοπούς. Αφενός, αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων που έχουν ήδη φορολογηθεί. Αφετέρου, κατ' αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται επίσης η διατήρηση μιας (προσωπικής ή καθ' ύλην) απαλλαγής στο επίπεδο της θυγατρικής, όταν η θυγατρική διανέμει περαιτέρω τα (απαλλασσόμενα πλέον από τον φόρο) κέρδη της στον μέτοχο (μητρική εταιρία). Ως εκ τούτου, διασφαλίζεται, σε ορισμένο βαθμό, η ίση μεταχείριση των απλών και των πολυεπίπεδων εταιρικών δομών και, αντίστοιχα, ορισμένη ουδετερότητα ως

[40] Βλ. άρθρο 1 της οδηγίας του Συμβουλίου 2014/86/ΕΕ, της 8ης Ιουλίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/96/ΕΕ (ΕΕ 2014, L 219, σ. 40), με προθεσμία μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015.

προς τη νομική και/ή την οργανωτική μορφή. Φρονώ ότι αυτό ακριβώς είναι και το πνεύμα του κανόνα του λουξεμβουργιανού δικαίου που περιλαμβάνεται στο άρθρο 166 του LIR. Επομένως, η διάταξη αυτή συνηγορεί επίσης υπέρ της άποψης ότι δεν υφίσταται μια γενική και άγραφη αρχή της αντιστοιχίας.

119. Το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολόγησης των φορολογουμένων, η οποία διέπει κατά κανόνα τη φορολόγηση των εισοδημάτων. Η φορολόγηση ενός φορολογουμένου δεν εξαρτάται συνήθως από τη συγκεκριμένη φορολόγηση ενός άλλου φορολογουμένου. Ο νομοθέτης μπορεί βεβαίως να καθιερώσει τέτοια αντιστοιχία εντός ορισμένων ορίων. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, η επιφύλαξη του νόμου στο φορολογικό δίκαιο (που αποτελεί βεβαίως κλασικό παρεμβατικό δίκαιο) απαιτεί να αντικατοπτρίζεται η αντιστοιχία αυτή στο γράμμα του νόμου.

120. Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής –και, ομοίως, του Γενικού Δικαστηρίου–, από την απάντηση του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, της 31ης Ιανουαρίου 2018, η οποία παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 202 της απόφασης της Επιτροπής δεν συνάγεται κατ' ανάγκην η ισχύς άγραφης αρχής της αντιστοιχίας. Συγκεκριμένα, στην απάντηση αυτή, επισημαίνεται ότι όλες οι συμμετοχές που αποφέρουν εισοδήματα τα οποία απολαύουν του καθεστώτος απαλλαγής κατά το άρθρο 166 του LIR εμπίπτουν επίσης στο άρθρο 164 του LIR. Ωστόσο, ουδέν συμπέρασμα συνάγεται εξ αυτού ως προς τη φορολογική επιβάρυνση σε προγενέστερο στάδιο, στο επίπεδο των θυγατρικών, παρά μόνον επιβεβαιώνεται απλώς ότι η διανομή, αυτή καθεαυτήν, δεν μπορεί να συνεπάγεται μείωση της φορολογικής βάσης.

121. Τέλος, ούτε από τη –μη δεσμευτική βεβαίως– γνωμοδότηση του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Λουξεμβούργο), της 2ας Απριλίου 1965, επί του σχεδίου νόμου που περιλάμβανε το άρθρο 166 του LIR συνάγεται αναγκαία σύνδεση. Μπορεί βεβαίως το πνεύμα και ο σκοπός του καθεστώτος των μητρικών εταιριών στο λουξεμβουργιανό δίκαιο να συνίσταται στην αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολογίας. Ωστόσο, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, τούτο δεν σημαίνει ότι δεν θα ήταν επιτρεπτή, βάσει του λουξεμβουργιανού δικαίου, η διπλή μη φορολόγηση στη συγκεκριμένη περίπτωση. Ακόμη και η οδηγία για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες επιδίωκε την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και, μέχρι την τροποποίησή της το 2014, επέτρεπε τη διπλή μη φορολόγηση, καθώς δεν υφίστατο ρήτρα αντιστοιχίας.

122. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι δεν μπορεί ερμηνευτικά να θεωρηθεί ότι η άγραφη αρχή της αντιστοιχίας, στην οποία στηρίχθηκαν η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο, αποτελεί το απορρέον από το λουξεμβουργιανό δίκαιο σύστημα αναφοράς. Βεβαίως, η ερμηνεία αυτή θα καθιστούσε δυνατή την πλήρωση των φορολογικών κενών που προκύπτουν, για παράδειγμα, από τη χρήση υβριδικών μέσων χρηματοδότησης. Ωστόσο, όπως έχει ήδη αποφανθεί επανειλημμένα το Δικαστήριο[41], τα θεσμικά όργανα της Ένωσης, όπως η Επιτροπή ή το Γενικό Δικαστήριο, δεν δύνανται να διαμορφώνουν ιδεατό φορολογικό δίκαιο μέσω των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις. Στο μη εναρμονισμένο φορολογικό δίκαιο, τούτο αποτελεί εν τέλει αρμοδιότητα του εθνικού νομοθέτη.

123. Τέλος, κατά τον προσδιορισμό και την εφαρμογή του πλαισίου αναφοράς, η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο παρέβλεψαν ότι η προβαλλόμενη διπλή μη φορολόγηση ουδόλως προκύπτει από την εφαρμογή των άρθρων 164 και 166 του LIR. Αφενός, υπάρχει φορολόγηση των θυγατρικών, απλά σε πολύ περιορισμένη έκταση. Αφετέρου, ακόμη και αν οι επαυξήσεις επί του

[41] Πρβλ., για παράδειγμα: αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψεις 93 επ.), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 επ.), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 44 επ.).

ZORA θεωρούνταν, στο επίπεδο της θυγατρικής, ως (φανερές ή αφανείς) διανομές κερδών, το άρθρο 164 του LIR δεν θα ήταν εν προκειμένω κρίσιμο. Τέτοια περίπτωση θα συνέτρεχε μόνον εάν οι επαυξήσεις επί του ZORA είχαν μειώσει τη φορολογική βάση. Ενδεχομένως, τέτοια περίπτωση θα συνέτρεχε στο πλαίσιο της κανονικής φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Εν προκειμένω, όμως, το άκρως ιδιάζον αποτέλεσμα (πολύ χαμηλή φορολόγηση των θυγατρικών με επιχειρηματικές δραστηριότητες) απορρέει αποκλειστικά και μόνον από τη φορολόγηση περιθωρίου που έχει συμφωνηθεί με τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου.

124. Επομένως, η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκαν σε εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς (άρθρα 164 και 166 του LIR, αντί της νομικής βάσης στην οποία βασίστηκε η συμφωνία για τη φορολόγηση περιθωρίου) και, πέραν τούτου, προσδιόρισαν, επίσης, εσφαλμένα το πλαίσιο αυτό (κρίνοντας ότι ισχύει άγραφη αρχή της αντιστοιχίας). Συνεπώς, η εξέταση της προϋπόθεσης του επιλεκτικού χαρακτήρα πάσχει συνολικά. Ακόμη και από την άποψη αυτή, οι αιτήσεις αναιρέσεως της Engie και του Λουξεμβούργου είναι βάσιμες.

ε) Έλλειψη συνοχής της φορολογικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου λόγω της μη ισχύος ουσιαστικής ρήτρας αντιστοιχίας;

125. Τέλος, η Επιτροπή υπαινίχθηκε επίσης ότι, ελλείψει τέτοιας ρήτρας αντιστοιχίας, η φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου στερείται συνοχής και, ως εκ τούτου, συνιστά, αυτή καθεαυτήν, ενίσχυση [42].

126. Τούτο όμως δεν ασκεί επιρροή στο ανωτέρω (σημείο 124 των παρουσών προτάσεων) συναχθέν συμπέρασμα, και δη για δύο λόγους. Αφενός, η προσβαλλόμενη απόφαση της Επιτροπής και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου δεν αφορούν τον λουξεμβουργιανό νόμο ως καθεστώς ενισχύσεων, αλλά μόνον τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ως ατομικές ενισχύσεις (βλ., συναφώς, επίσης, σημεία 86 επ. των παρουσών προτάσεων). Ως εκ τούτου, η ανυπαρξία νομοθετικής ρήτρας αντιστοιχίας δεν θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο της διαφοράς.

127. Αφετέρου, εθνικός φορολογικός νόμος που μπορεί να έχει ως συνέπεια τη μη φορολόγηση σε περίπτωση εφαρμογής υβριδικών μέσων χρηματοδότησης δεν στερείται, αυτός καθεαυτόν, συνοχής.

128. Βεβαίως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς επισήμανε, στη σκέψη 293 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η ανωτέρω αναλυθείσα ερμηνεία της λουξεμβουργιανής φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να έχει ως συνέπεια τη διπλή μη φορολόγηση των κερδών. Πράγματι, βάσει του άρθρου 166, παράγραφος 1, σημείο 2, του LIR, η απαλλαγή στο επίπεδο της εταιρίας που λαμβάνει τα διανεμόμενα κέρδη φαίνεται να είναι ανεξάρτητη από τη φορολογική μεταχείριση των διανεμόμενων κερδών στο επίπεδο της διανέμουσας εταιρίας. Εντούτοις, τούτο δεν συνιστά υπέρβαση του ορίου της έλλειψης συνοχής.

129. Αφενός, το εν λόγω καθεστώς των μητρικών εταιριών είναι ευρέως διαδεδομένο διεθνώς και σύνηθες. Στο διασυνοριακό πλαίσιο, τούτο είναι ήδη εμφανές από την ύπαρξη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, η οποία βασίζεται σε παρόμοιες εκτιμήσεις και η οποία επίσης δεν περιλάμβανε ουσιαστική ρήτρα αντιστοιχίας μέχρι το 2014. Αφετέρου, τα κράτη μέλη έχουν κατ' αρχήν την ευχέρεια να καθορίζουν κατά το δοκούν την ακριβή μορφή του εν λόγω

[42] Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 184 και 185 της προσβαλλόμενης απόφασης, καθώς και τις παρατηρήσεις που αναπτύχθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

καθεστώτος των μητρικών εταιριών. Συναφώς, μπορεί να εφαρμοστεί η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τους εθνικούς κανόνες συμψηφισμού σε διασυνοριακό πλαίσιο, η ακριβής διαμόρφωση των οποίων εναπόκειται επίσης στα κράτη μέλη [43].

130. Είναι αλήθεια ότι, από απόψεως νομοθετικής πολιτικής και στο πλαίσιο των δράσεων σε παγκόσμια κλίμακα για την καθιέρωση ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος, πρέπει να αποφεύγονται, στο μέτρο του δυνατού, τα λεγόμενα λευκά εισοδήματα. Η εξουδετέρωση τέτοιων –ιδίως διασυνοριακών– φορολογικών αναντιστοιχιών αποτελεί μέριμνα τόσο του ΟΟΣΑ [44] όσο και της Ένωσης [45].

131. Ωστόσο, εν προκειμένω, αφενός, είναι αμφίβολο κατά πόσον μπορεί να γίνει πράγματι λόγος για λευκά εισοδήματα, αν μη τι άλλο διότι τα κέρδη της θυγατρικής δεν παραμένουν πλήρως αφορολόγητα. Αντιθέτως, βάσει των αποφάσεων προέγκρισης, φορολογούνται κατά τρόπο διαφορετικό (ειδική φορολογία περιθωρίου). Αφετέρου, τα μέτρα του ΟΟΣΑ και της Ένωσης αφορούν αποκλειστικά τα υβριδικά μέσα που απορρέουν από τις (μη εναρμονισμένες) αλληλεπιδράσεις μεταξύ των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων διαφόρων κρατών μελών ή τρίτων χωρών. Αντιθέτως, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους οι αναντιστοιχίες που εκπορεύονται από αμιγώς εσωτερικά φορολογικά συστήματα. Συναφώς, μπορεί μεν να είναι σκόπιμη από απόψεως νομοθετικής πολιτικής –καθώς και, εν τω μεταξύ, επίσης, ευρέως διαδεδομένη διεθνώς– η πρόληψη της δημιουργία λευκών εισοδημάτων με τη θέσπιση συγκεκριμένων ουσιαστικών ρητρών αντιστοιχίας.

132. Όπως προκύπτει, τέτοια ρήτρα έχει θεσπιστεί και στο Λουξεμβούργο για το μέλλον, προκειμένου να μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο αντίστοιχα η τροποποιηθείσα το 2014 οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Ωστόσο, η ρήτρα αυτή τροποποιεί το πλαίσιο αναφοράς μόνο για το μέλλον.

133. Κατά συνέπεια, πρόκειται για απόφαση η οποία εναπόκειται στον εθνικό νομοθέτη. Ο εθνικός νομοθέτης –και όχι η Επιτροπή ή δικαστήριο της Ένωσης– πρέπει να αποφασίσει εάν και σε ποιες περιπτώσεις πρέπει να θεσπιστεί ουσιαστική ρήτρα αντιστοιχίας.

3. Ανακεφαλαίωση επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως

134. Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι μόνον ο φορολογικός νομοθέτης του Λουξεμβούργου μπορούσε να διασφαλίσει, με νόμο, ότι το πλαίσιο αναφοράς για την κανονική φορολόγηση εντός του Λουξεμβούργου αποτελείται από αντίστοιχη φορολόγηση μεταξύ διανέμοντος και λαμβάνοντος νομικού προσώπου. Δεδομένου ότι τούτο δεν συνέβη και/ή συνέβη μεταγενέστερα, η Επιτροπή χρησιμοποίησε, αντί της ισχύουσας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, ένα ενδεχομένως προτιμότερο αλλά σε τελική ανάλυση πλασματικό φορολογικό σύστημα. Όπως προεκτέθηκε (σημεία 72 επ. των παρουσών προτάσεων), τούτο δεν επιτρέπεται με βάση τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.

[43] Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 60).

[44] Βλ. την τελική έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο «Εξουδετέρωση των επιπτώσεων των υβριδικών μέσων, σημείο δράσης 2», διαθέσιμη στη διεύθυνση https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Βλ. άρθρο 9 της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1), και αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας του Συμβουλίου 2014/86/ΕΕ, της 8ης Ιουλίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/96/ΕΕ (ΕΕ 1944, L 219, σ. 40).

135. Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως είναι βάσιμος. Το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο δεχόμενο, κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς, την ύπαρξη αναγκαίας σύνδεσης μεταξύ των άρθρων 164 και 166 του LIR, ήτοι την ισχύ αρχής της αντιστοιχίας. Η σύνδεση αυτή ούτε πρόδηλη είναι (σημεία 107 επ. των παρουσών προτάσεων) ούτε απορρέει, κατόπιν προσεκτικότερης εξέτασης, από το γράμμα, το πνεύμα και τον σκοπό των εθνικών ρυθμίσεων ή από την πάγια νομολογία των δικαστηρίων του Λουξεμβούργου (σημεία 115 επ. των παρουσών προτάσεων).

Β. Επί του δεύτερου λόγου αναιρέσεως: εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 107 ΣΛΕΕ λόγω της εφαρμογής του άρθρου 6 του StAnpG ως πλαισίου αναφοράς

136. Ωστόσο, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε έναν περαιτέρω λόγο ακυρώσεως, επίσης, επικουρικώς με το σκεπτικό ότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου δεν εφάρμοσαν τον γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του LIR, μολονότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του.

137. Ως εκ τούτου, με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Engie και το Λουξεμβούργο υποστηρίζουν ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο απορρίπτοντας τον πρωτοδίκως προβληθέντα λόγο ακυρώσεως κατά τον οποίο δεν υπήρξε παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Η μη εφαρμογή του άρθρου 6 του StAnpG στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνίσταται στη λουξεμβουργιανή νομοθεσία.

138. Κατά τον γενικό λουξεμβουργιανό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του StAnpG, δεν επιτρέπεται αποφυγή ή μείωση της φορολογικής υποχρέωσης μέσω κατάχρησης των τύπων και των δυνατοτήτων του αστικού δικαίου. Σε περίπτωση κατάχρησης, οι φόροι εισπράττονται όπως θα εισπράττονταν στο πλαίσιο νομικού μέσου προσαρμοσμένου στις οικονομικές πράξεις, καταστάσεις και περιστάσεις.

139. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει για πρώτη φορά το ζήτημα αν η εσφαλμένη εφαρμογή και/ή παράλειψη εφαρμογής εθνικού γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων ο οποίος προβλέπεται στη φορολογική νομοθεσία (εν προκειμένω στο άρθρο 6 του StAnpG) συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

1. Οι κρίσεις του Γενικού Δικαστηρίου

140. Στις σκέψεις 384 επ., το Γενικό Δικαστήριο δέχεται ότι η Επιτροπή απέδειξε ότι πληρούνται οι τέσσερις προϋποθέσεις κατάχρησης σύμφωνα με το άρθρο 6 του StAnpG, οι οποίες έχουν αναπτυχθεί από τη νομολογία των δικαστηρίων του Λουξεμβούργου στον χρηματοοικονομικό τομέα. Επίσης, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι η ερμηνεία του κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του StAnpG δεν παρουσιάζει ερμηνευτικές δυσχέρειες, οπότε δεν είναι απαραίτητη η συνεκτίμηση της πρακτικής των διοικητικών αρχών του Λουξεμβούργου (σκέψη 409 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

141. Η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο (σκέψη 388) στηρίζονται, ειδικότερα, στην παραδοχή ότι υπήρχαν διαθέσιμα άλλα μέσα χρηματοδότησης (αμιγώς ίδια κεφάλαια ή χρεωστικά μέσα), τα οποία δεν συνεπάγονταν μη φορολόγηση των κερδών που πραγματοποιούνται στο επίπεδο των θυγατρικών. Για παράδειγμα, το ZORA θα μπορούσε

επίσης να έχει χορηγηθεί απευθείας από την οικεία μητρική εταιρία στην οικεία θυγατρική της. Κατάλληλη φορολόγηση θα είχε επίσης υπάρξει εάν είχε χρησιμοποιηθεί μετατρέψιμο δάνειο χωρίς τη μεσολάβηση ενδιάμεσης εταιρίας.

142. Επομένως, κατά την Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο, οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν έπρεπε να έχουν εκδοθεί με αυτήν τη μορφή. Αντιθέτως, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου έπρεπε να είχε εφαρμόσει τον γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του StAnpG. Παραλείποντας να εφαρμόσει τον κανόνα αυτόν, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου χορήγησε επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα στην Engie.

2. Εκτίμηση

143. Η Engie και το Λουξεμβούργο υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εσφαλμένα, κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς, ότι η Επιτροπή δεν ήταν απαραίτητο να συνεκτιμήσει τη διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου. Επιπλέον, κατά την ερμηνεία των τεσσάρων σωρευτικών προϋποθέσεων υπό τις οποίες μπορεί να συναχθεί κατάχρηση, καθώς και κατά την υπαγωγή των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης στις προϋποθέσεις αυτές, η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο διέπραξαν πολλαπλά ερμηνευτικά σφάλματα και σφάλματα κατά την εφαρμογή.

144. Δεδομένου ότι η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο διαπιστώνουν παραβίαση της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων λόγω της μη εφαρμογής ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, είναι σκόπιμο να προηγηθεί η ανάλυση της προσέγγισης αυτής και του εφαρμοστέου κριτηρίου εξέτασης (βλ. κατωτέρω υπό α), προκειμένου να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός του ορθού πλαισίου αναφοράς. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί αν, στην υπό κρίση υπόθεση, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στο ορθό πλαίσιο αναφοράς (βλ. κατωτέρω υπό β).

α) Εξέταση υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις της εφαρμογής γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων στον φορολογικό τομέα

145. Ζήτημα παρέκκλισης από το πλαίσιο αναφοράς (άρθρο 6 του StAnpG) τίθεται μόνον εφόσον η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου όφειλε να εφαρμόσει τον γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του StAnpG, κατά την έκδοση των αποφάσεων προέγκρισης. Ωστόσο, και ως προς το ζήτημα αυτό, η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσαν, κατ' ουσίαν, απλώς και μόνον εσφαλμένη εφαρμογή της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας. Τούτο όμως δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος (βλ. σημεία 89 επ. των παρουσών προτάσεων).

146. Εξάλλου, οι γενικοί κανόνες για την απαγόρευση των καταχρήσεων (καλούμενοι «GAAR» [46]) παρέχουν κατ' ανάγκην περιθώριο εκτιμήσεως κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας, παρόμοιο με εκείνο που διαθέτει η φορολογική διοίκηση όταν καθορίζει την «ορθή» ενδοομιλική τιμολόγηση [47].

[46] General Anti-Abuse Rule, όπως προβλέπεται πλέον και στο δίκαιο της Ένωσης – βλ., για παράδειγμα, άρθρο 6 της ATAD I [οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1)].

[47] Βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 95), και, ακόμη σαφέστερα, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, σημείο 118: «οι εθνικές φορολογικές αρχές διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως […] λόγω του *κατά προσέγγιση χαρακτήρα* των μεθοδολογιών προσδιορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών»).

147. Δεν είναι μόνον ότι η έννοια της κατάχρησης υπόκειται κατ' εξοχήν στις εκτιμήσεις της έννομης τάξης του εκάστοτε κράτους μέλους. Επιπλέον, η διαπίστωση κατάχρησης, αυτή καθεαυτήν, εξαρτάται, σε μεγάλο βαθμό, από τη συγκεκριμένη περίπτωση.

148. Ως εκ τούτου, η επισήμανση του Γενικού Δικαστηρίου, στη σκέψη 409 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά την οποία «η διάταξη περί κατάχρησης δεν παρουσίαζε, εν προκειμένω, καμία ερμηνευτική δυσχέρεια», φαίνεται αμφισβητήσιμη. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχει γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων στο φορολογικό δίκαιο που να μην παρουσιάζει ερμηνευτικές δυσχέρειες [48]. Μάλιστα, το Γενικό Δικαστήριο έχει ήδη αντιμετωπίσει δυσχέρειες κατά την ερμηνεία των λουξεμβουργιανών φορολογικών κανόνων που φέρονται να εφαρμόστηκαν καταχρηστικά (βλ. σημεία 94 επ. των παρουσών προτάσεων).

149. Μόνο σε πολύ λίγες περιπτώσεις θα είναι υποχρεωτική η εφαρμογή ενός κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει μόνο σε περιπτώσεις οι οποίες είναι πρόδηλες, επειδή έχουν ήδη διευκρινιστεί από τη νομολογία των κρατών μελών στον χρηματοοικονομικό τομέα (και όχι με αποφάσεις της Επιτροπής ή του Γενικού Δικαστηρίου). Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο δεδομένου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δίκαιο της Ένωσης παρέχει στον φορολογούμενο την ευχέρεια να επιλέξει, εντός των ορίων του νόμου, το ευνοϊκότερο γι' αυτόν φορολογικό μέσο [49].

150. Λόγω ακριβώς των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων, το κριτήριο του ελέγχου πρέπει, κατά τον έλεγχο της εφαρμογής των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, να περιορίζεται σε απλό έλεγχο του εύλογου χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, πρέπει να υφίσταται πρόδηλη εσφαλμένη εφαρμογή του κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων. Τέτοια περίπτωση πρέπει να θεωρείται ότι συντρέχει όταν είναι αδύνατον να εξηγηθεί με εύλογο τρόπο ο λόγος για τον οποίον δεν υφίσταται κατάχρηση στη συγκεκριμένη περίπτωση.

β) Εφαρμογή των ανωτέρω αρχών στη συγκεκριμένη περίπτωση

151. Η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο (σκέψεις 398 επ.) στηρίζονται αρχικώς ορθώς στην παραδοχή ότι το πλαίσιο αναφοράς αποτελείται από το άρθρο 6 του StAnpG. Βάσει του άρθρου 6 του StAnpG, κατάχρηση συντρέχει όταν πληρούνται σωρευτικώς τέσσερα κριτήρια, ήτοι η χρήση μορφών ή θεσμών ιδιωτικού δικαίου, η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, η χρήση ακατάλληλου νομικού μέσου και η απουσία μη φορολογικών λόγων.

152. Επομένως, εν προκειμένω, το πλαίσιο αναφοράς θα μπορεί να προσδιοριστεί συγκεκριμένα μόνον αν είναι σαφές με ποιον τρόπο ερμηνεύεται η «κατάχρηση» στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο. Στο άρθρο 6 του StAnpG, η έννοια της κατάχρησης δεν ορίζεται. Για τον

[48] Για παράδειγμα, κράτη μέλη όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η οποία έχει ήδη μακρά παράδοση με τέτοιους κανόνες, εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν δυσχέρειες κατά την αναζήτηση της ορθής ερμηνείας. Τούτο καταδεικνύεται από την πλειάδα δικαστικών αποφάσεων και την έκταση των σχετικών λημμάτων στη θεωρία – βλ., για παράδειγμα, Peter Fischer σε Hübschmann/Hepp/Spitaler (επιμ.), *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (τελευταία επικαιροποίηση: Νοέμβριος 2022 – 200 σελίδες), Klaus-Dieter Drüen σε Tipke/Kruse (επιμ.), *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (τελευταία επικαιροποίηση: Σεπτέμβριος 2022 – 85 σελίδες). Ομοίως, στο Δικαστήριο υποβάλλονται επανειλημμένως ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της γενικής απαγόρευσης καταχρηστικών μέσων στο δίκαιο της Ένωσης, οι απαντήσεις στα οποία είναι τόσο πολύπλοκες ώστε να επιλαμβάνεται το τμήμα μείζονος συνθέσεως – βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2019, T Danmark και Y Denmark (C-116/16 και C-117/16, EU:C:2019:135), της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Βλ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 42), της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 27), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 36), και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 73).

προσδιορισμό της έννοιας της κατάχρησης στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο –και, ως εκ τούτου, για τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς– θα ήταν απαραίτητη η εξέταση τόσο της νομολογίας των δικαστηρίων όσο και της διοικητικής πρακτικής των αρχών του Λουξεμβούργου. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, στη σκέψη 409 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, αν μη τι άλλο καθόσον έκρινε ότι δεν ήταν απαραίτητη η συνεκτίμηση της διοικητικής πρακτικής στο μέτρο που ο κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων δεν παρουσίαζε, εν προκειμένω, καμία ερμηνευτική δυσχέρεια.

153. Βεβαίως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς επισήμανε, στη σκέψη 409 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η Επιτροπή, στην απόφασή της, παρέπεμψε σε εγκύκλιο της διοίκησης του Λουξεμβούργου και στη νομολογιακή πρακτική των δικαστηρίων του Λουξεμβούργου. Ωστόσο, από τα οικεία αποσπάσματα της απόφασης της Επιτροπής (σημεία 293 έως 298), στα οποία παραπέμπει το Γενικό Δικαστήριο, προκύπτει απλώς ότι η Επιτροπή εξέτασε γενικότερα τις τέσσερις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 6 του StAnpG, αλλά όχι το ζήτημα του τρόπου με τον οποίο η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου μεταχειρίζεται παρεμφερή φορολογικά μέσα.

154. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο υποκαθιστώντας την ερμηνεία της φορολογικής διοίκησης του Λουξεμβούργου με τη δική του ερμηνεία. Αυτό που όφειλε, αντιθέτως, να πράξει ήταν να ελέγξει την απόφαση της φορολογικής διοίκησης του Λουξεμβούργου για πρόδηλα σφάλματα (βλ. σημείο 150 των παρουσών προτάσεων).

155. Ωστόσο, εν προκειμένω, δεν είναι πρόδηλο ότι έπρεπε να εφαρμοστεί ο κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων. Ειδικότερα, δεν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία της Επιτροπής και του Γενικού Δικαστηρίου απορρέει πράγματι, υπό τη συγκεκριμένη αυτή μορφή, από τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία. Τούτο καταδεικνύεται παραστατικά από την ανάλυση σχετικά με το κριτήριο του ακατάλληλου νομικού μέσου. Κατά τη νομολογία των Δικαστηρίων του Λουξεμβούργου την οποία μνημονεύει η Επιτροπή, το χαρακτηριστικό αυτό έχει την έννοια ότι καθιστά δυνατή μια φορολογική μεταχείριση ευθέως αντίθετη προς την πρόδηλη πρόθεση του νομοθέτη, η οποία συνιστά τον σκοπό ή το πνεύμα του νόμου. Κατά το Λουξεμβούργο, πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον δύο εναλλακτικές δυνατότητες για την επίτευξη του επιδιωκόμενου οικονομικού αποτελέσματος, εκ των οποίων η μία είναι ακατάλληλη και συνεπάγεται φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο δεν θα επερχόταν με τη χρήση της κατάλληλης δυνατότητας.

156. Στη βάση αυτή, το Γενικό Δικαστήριο (σκέψεις 445 επ.) εξετάζει αν η χρησιμοποίηση εναλλακτικών μέσων χρηματοδότησης θα είχε αποτρέψει, εν τέλει, τη διπλή μη φορολόγηση. Προς τούτο, το Γενικό Δικαστήριο εξετάζει τη χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια, με μη μετατρέψιμο δάνειο, καθώς και με άμεσο ZORA το οποίο συνάπτεται απευθείας μεταξύ της μητρικής και της θυγατρικής εταιρίας. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, σε όλες τις περιπτώσεις αυτές, θα είχε επιτευχθεί άπαξ φορολόγηση, συμπέρασμα το οποίο αμφισβήτησαν το Λουξεμβούργο και η Engie ακόμη και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

157. Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε διττώς σε πλάνη περί το δίκαιο. Κατ' αρχάς, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε προδήλως εσφαλμένα τις διατάξεις της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας τις οποίες χρησιμοποίησε –επίσης εσφαλμένα– η Επιτροπή ως πλαίσιο αναφοράς και, επομένως, στηρίχθηκε σε εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς. Το άρθρο 6 του StAnpG θέτει την προϋπόθεση ότι η επιλεγείσα δομή πρέπει να αποτελεί ακατάλληλο νομικό μέσο. Ωστόσο, το Γενικό Δικαστήριο και η Επιτροπή εξέτασαν, αντιστρόφως, κατά πόσον θα ήταν κατάλληλες

άλλες δυνατότητες χρηματοδότησης. Εξ αυτού όμως δεν συνάγεται κατ' ανάγκην το εξ αντιδιαστολής συμπέρασμα, ότι δηλαδή η επιλεγείσα από την Engie δομή είναι πράγματι ακατάλληλη.

158. Επιπλέον, υπάρχει διαφωνία ως προς το κατά πόσον η χρήση άμεσου ZORA, ήτοι χωρίς την παρεμβολή ενδιάμεσης εταιρίας, θα μπορούσε να έχει επίσης ως συνέπεια διπλή μη φορολόγηση, δεδομένου ότι η Επιτροπή και, ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο (σκέψεις 441 επ.) στηρίζουν την κρίση περί ακαταλληλότητας ακριβώς στην πολυπλοκότητα της δομής. Κατά τη γνώμη μου, τούτο δεν είναι αναμφίβολο και, ως εκ τούτου, αποκλείεται η πρόδηλη κατάχρηση. Ειδικότερα, η Engie και η Επιτροπή διαφωνούν σχετικά με τη λειτουργία του άρθρου 22bis του LIR. Κατά τη διάταξη αυτή, η μετατροπή δανείου, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, δεν συνεπάγεται την πραγματοποίηση υπεραξιών. Επομένως, όπως προέκυψε και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, φαίνεται αμφίβολο κατά πόσον έχει εν τέλει εφαρμογή το άρθρο 22bis του LIR και ποια αποτελέσματα θα επαγόταν τελικώς η εφαρμογή του. Το ίδιο το Δικαστήριο δεν μπορεί εν προκειμένω να το κρίνει τούτο. Σε περίπτωση τέτοιων δυσχερειών κατά την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, δεν μπορεί να γίνει λόγος για πρόδηλη κατάχρηση.

159. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν είναι όμως πρόδηλο ότι θα υπήρχε καταφανής αντίφαση προς τη βούληση του νομοθέτη αποκλειστικά και μόνο λόγω μιας χρηματοδότησης μέσω μετατρέψιμου μέσου χρηματοδότησης με πολυεπίπεδη συμμετοχική δομή, ιδίως δεδομένου ότι αμφότερα είναι συνήθη στις εταιρικές δομές. Επιπλέον, όπως προκύπτει από προσεκτικότερη εξέταση, δεν συντρέχει περίπτωση διπλής μη φορολόγησης λόγω της φορολόγησης του περιθωρίου των θυγατρικών. Αντιθέτως, υφίσταται πολύ χαμηλή φορολόγηση λόγω της συμφωνηθείσας φορολόγησης περιθωρίου, την οποία η Επιτροπή, ωστόσο, δεν έλαβε υπόψη της στην προσβαλλόμενη απόφαση (βλ. σημεία 84 και 85 των παρουσών προτάσεων).

160. Τέλος, απαγορευμένη ενίσχυση σε συνάρτηση με γενικό κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων μπορεί, εξάλλου, να θεωρηθεί ότι υφίσταται μόνον εφόσον το σχετικό μέσο δεν ήταν εξίσου διαθέσιμο προς όλες τις επιχειρήσεις, επειδή η φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους θα είχε εφαρμόσει, σε παρεμφερείς περιπτώσεις, τον κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων.

161. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου θα είχε εφαρμόσει το άρθρο 6 του StAnpG σε άλλες παρεμφερείς νομικές ή πραγματικές περιπτώσεις. Δεν αρκεί η διαπίστωση ότι ο κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων έχει γενικότερα εφαρμοστεί και επί άλλων φορολογουμένων. Όπως ορθώς εξέθεσε η Engie, εξ αυτού δεν προκύπτει ότι η μη εφαρμογή του κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση ενέχει διακρίσεις.

162. Επομένως, η μη εφαρμογή του άρθρου 6 του StAnpG κατά την έκδοση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, στην προκειμένη περίπτωση, δεν συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ της Engie.

3. Ανακεφαλαίωση

163. Συνεπώς, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως πρέπει ομοίως να γίνει δεκτός. Η Επιτροπή, καθώς και το Γενικό Δικαστήριο που επικύρωσε την κρίση της, εφάρμοσαν εσφαλμένο κριτήριο εξέτασης καθόσον προέβησαν σε δική τους ερμηνεία του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6 του StAnpG, προκειμένου να προσδιορίσουν το υποτιθέμενο πεδίο εφαρμογής του. Αντ' αυτού, έπρεπε να στηριχθούν στη διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου και στην εκεί κρατούσα ερμηνεία. Επομένως, η ύπαρξη κατάχρησης βάσει

του λουξεμβουργιανού δικαίου ούτε πρόδηλη είναι ούτε αποδείχθηκε από την Επιτροπή, περίσταση την οποία παρέβλεψε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 472 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

Γ. Επικουρικώς: επί του τρίτου λόγου αναιρέσεως – παραβίαση γενικών αρχών προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

164. Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, η Engie υποστηρίζει ότι η διαταγή ανάκτησης της ενίσχυσης παραβιάζει τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου. Το Λουξεμβούργο αμφισβητεί τον εν λόγω ισχυρισμό και στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου αναιρέσεως. Ωστόσο, παρέλκει η ενδελεχής εξέταση του τρίτου λόγου αναιρέσεως. Τούτο δε διότι για την αναίρεση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης αρκεί ήδη το βάσιμο των δύο πρώτων λόγων αναιρέσεως.

165. Εάν, ωστόσο, το Δικαστήριο δεν εφαρμόσει το περιορισμένο κριτήριο εξέτασης σε σχέση τον γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων και αποφανθεί ότι συνέτρεχε περίπτωση καταχρηστικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 6 του StAnpG, θα τεθεί το ζήτημα της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Ως εκ τούτου, επιβάλλονται, και πάλι επικουρικώς, ορισμένες παρατηρήσεις.

166. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η κατάργηση μιας παράνομης ενίσχυσης μέσω της ανάκτησής της αποτελεί λογική συνέπεια της διαπίστωσης του παράνομου χαρακτήρα της[50].

167. Η υποχρέωση ανάκτησης περιορίζεται ιδίως από την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 16 του κανονισμού 2015/1589. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις αποκλείεται η ανάκτηση στο πλαίσιο της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το δικαίωμα επίκλησης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης παρέχεται μόνο στα πρόσωπα στο οποία ένα θεσμικό όργανο της Ένωσης δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις[51].

168. Εντούτοις, οι διαβεβαιώσεις που παρέχει το κράτος μέλος δεν θεωρούνται επαρκείς υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας[52]. Τούτο θα σήμαινε ότι το γεγονός και μόνον ότι οι εθνικές αρχές ενέκριναν ορισμένη φορολογική μεταχείριση με φορολογική απόφαση προέγκρισης δεν θα αρκούσε για τη στοιχειοθέτηση προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από απόψεως δικαίου της Ένωσης.

169. Ωστόσο, όπως αναγνωρίζει και η Επιτροπή (βλ. σημεία 88 επ. των παρουσών προτάσεων), οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης αποτελούν κλασικό μέσο κατοχύρωσης της ασφάλειας δικαίου εκ μέρους της εθνικής φορολογικής διοίκησης. Αν κάθε εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας εκ μέρους δημόσιας αρχής υπέρ του φορολογουμένου εμπόδιζε την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, θα περιοριζόταν σημαντικά το απρόσβλητο των αντίστοιχων αποφάσεων και τούτο θα ερχόταν σε σύγκρουση με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

[50] Βλ., ιδίως, απόφαση της 21ης Μαρτίου 1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-142/87, EU:C:1990:125, σκέψη 66).

[51] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 147), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Kahla κατά Thüringen Porzellan κατά Επιτροπής (C-537/08 P, EU:C:2010:769, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 97).

[52] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 20ής Μαρτίου 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, σκέψεις 34 επ.), και, πολύ εκτενώς, επίσης, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 75 επ.).

170. Εάν όμως το Δικαστήριο ενστερνιστεί το εδώ προτεινόμενο περιορισμένο κριτήριο εξέτασης όσον αφορά την εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας, δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα. Αν η εσφαλμένη εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας δεν είναι πρόδηλη, τούτο αρκεί για να μην υφίσταται ενίσχυση. Αντιθέτως, ενίσχυση μπορεί να υφίσταται εάν η εσφαλμένη εφαρμογή της νομοθεσίας είναι πρόδηλη και δεν μπορεί, επίσης, να εξηγηθεί με εύλογο τρόπο έναντι τρίτων. Στην περίπτωση αυτή, η «παράβαση του νόμου» θα μπορεί να γίνει αντιληπτή και από τον φορολογούμενο. Επομένως, ο φορολογούμενος δεν θα έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη. Στην περίπτωση αυτή, ακόμη και η (προδήλως παράνομη) διαβεβαίωση υπό τη μορφή διοικητικής πράξης δεν θα ασκεί πλέον επιρροή.

Δ. Επί των περαιτέρω λόγων αναιρέσεως του Λουξεμβούργου

171. Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, το Λουξεμβούργο προβάλλει παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο έθιξε τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών. Με τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως, το Λουξεμβούργο προβάλλει παράβαση της υποχρέωσης αιτιολόγησης από το Γενικό Δικαστήριο. Παρέλκει η ενδελεχής εξέταση των ανωτέρω λόγων αναιρέσεως. Τούτο δε διότι για την αναίρεση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης αρκεί ήδη το βάσιμο των δύο πρώτων λόγων αναιρέσεως.

Ε. Επί της ασκηθείσας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου προσφυγής

172. Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση αναίρεσης της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο μπορεί είτε το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει.

173. Εν προκειμένω, θα μπορούσε να αμφισβητηθεί η ωριμότητα της διαφοράς προς εκδίκαση, επειδή η Επιτροπή, στην απόφασή της, συνήγαγε τον επιλεκτικό χαρακτήρα με τέσσερις διαφορετικούς τρόπους. Με τις προσφυγές τους, η Engie και το Λουξεμβούργο αμφισβήτησαν όλες τις ανωτέρω συνιστώσες συλλογιστικής. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο, στην απόφασή του (σκέψη 382 σε συνδυασμό με σκέψεις 230 και 231), επισήμανε ότι, εφόσον το διατακτικό απόφασης της Επιτροπής στηρίζεται σε πλείονες άξονες συλλογιστικής έκαστος των οποίων θα αρκούσε αφ' εαυτού να στηρίξει το διατακτικό, επιβάλλεται η ακύρωση της πράξης αυτής, κατ' αρχήν, μόνον εάν έκαστος των αξόνων αυτών ενέχει παρανομία.

174. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, στην απόφασή του, αποκλειστικά και μόνον τις συνιστώσες της συλλογιστικής της Επιτροπής σχετικά με τα άρθρα 164 και 166 του LIR και σχετικά με την εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 6 του StAnpG, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι υφίσταται επιλεκτικός χαρακτήρας με βάση αμφότερες τις προσεγγίσεις. Το Γενικό Δικαστήριο δεν εξέτασε τους υπόλοιπους δύο τρόπους συναγωγής του επιλεκτικού χαρακτήρα [53]. Ακύρωση, όμως, της απόφασης της Επιτροπής χωρεί μόνον εφόσον ούτε αυτές οι δύο συνιστώσες της συλλογιστικής της συνεπάγονται τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φορολογικής μεταχείρισης την οποία προέβλεψαν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

[53] Βλ., συναφώς, σημείο 177 και σημεία 46 επ.

175. Κατά το Δικαστήριο, σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι εντούτοις δυνατόν η προσφυγή να είναι ώριμη προς εκδίκαση αν οι λοιποί λόγοι προσφυγής αποτέλεσαν το αντικείμενο κατ' αντιμωλία συζήτησης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η εξέτασή τους δεν απαιτεί τη λήψη κανενός συμπληρωματικού μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας ή τη διεξαγωγή αποδείξεων [54].

176. Τέτοια περίπτωση συντρέχει εν προκειμένω. Όλοι οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλε η Engie σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φορολογικής μεταχείρισης την οποία προέβλεψαν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συζητήθηκαν, τουλάχιστον στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, δεδομένου ότι η Engie αμφισβήτησε, με την προσφυγή της, όλες τις δυνατότητες διαπίστωσης επιλεκτικού χαρακτήρα. Επιπλέον, είναι μεν αληθές ότι οι διάδικοι διαφωνούν ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στην εθνική νομοθεσία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Εντούτοις, για την επίλυση της διαφοράς δεν είναι αναγκαία η διεξαγωγή αποδείξεων. Τέλος, για τους δύο τρόπους συναγωγής του επιλεκτικού χαρακτήρα τους οποίους δεν εξέτασε το Γενικό Δικαστήριο είναι κρίσιμες, κατ' ουσίαν, οι ίδιες βασικές εκτιμήσεις και τα ίδια πραγματικά περιστατικά όπως και για το περιορισμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο πρέπει, ούτως ή άλλως, να εξεταστεί λεπτομερώς από το Δικαστήριο. Εάν η απόφαση της Επιτροπής αποδειχθεί νόμιμη για τους λόγους αυτούς, η προσφυγή θα είναι εν τέλει αβάσιμη.

177. Ως εκ τούτου, θα παραθέσω στη συνέχεια ορισμένες παρατηρήσεις σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φορολογικής μεταχείρισης την οποία προέβλεψαν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, στο μέτρο που, κατά την Επιτροπή, η μεταχείριση αυτή συνάγεται από ένα διευρυμένο πλαίσιο αναφοράς το οποίο αποτελείται από το συνολικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (βλ. κατωτέρω υπό 1). Τέλος, θα εξετάσω, επίσης, αν η Επιτροπή εξήγησε κατά τρόπο κατανοητό τον επιλεκτικό χαρακτήρα υπό το πρίσμα του διευρυμένου πλαισίου αναφοράς σε σχέση με τον όμιλο Engie, στον οποίο ανήκουν, εν προκειμένω, οι οικείες μητρικές, οι ενδιάμεσες και οι θυγατρικές εταιρίες (βλ. κατωτέρω υπό 2).

1. Επιλεκτικός χαρακτήρας με γνώμονα ένα διευρυμένο πλαίσιο αναφοράς

178. Στην απόφασή της (σημεία 171 επ.), η Επιτροπή στηρίζεται, κατά κύριο λόγο, στην παραδοχή ότι το πλαίσιο αναφοράς αποτελείται από το γενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου και συνάγει, κατ' αυτόν τον τρόπο, επίσης, τον επιλεκτικό χαρακτήρα της μη φορολόγησης των υπεραξιών στο επίπεδο της LNG Holding.

179. Η απαλλαγή των εισοδημάτων από συμμετοχές απορρέει από μια –κατά την άποψη της Επιτροπής εσφαλμένη– εφαρμογή του καθεστώτος των μητρικών εταιριών που προβλέπεται στο άρθρο 166 του LIR. Επομένως, η αιτίαση την οποία διατυπώνει η Επιτροπή είναι εκ νέου ότι τα εισοδήματα από συμμετοχές έτυχαν μεταχείρισης ως απαλλασσόμενα από τον φόρο, μολονότι το οικονομικό ισοδύναμο υπό τη μορφή των επαυξήσεων επί του ZORA ήταν εκπεστέο φορολογικώς από τη φορολογική βάση της LNG Supply.

180. Όπως αναλύθηκε ανωτέρω, από την εθνική νομοθεσία του Μεγάλου Δουκάτου δεν συνάγεται η ισχύς τέτοιας αρχής της αντιστοιχίας (βλ. σημεία 102 επ. και 115 επ. των παρουσών προτάσεων) Επομένως, ούτε η χρησιμοποίηση του συνολικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου ως πλαισίου αναφοράς δεν μπορεί να διαφοροποιήσει το ανωτέρω συναχθέν συμπέρασμα.

[54] 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).

181. Ακόμη και αν χρησιμοποιηθεί το συνολικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου, το καθεστώς των μητρικών εταιριών (απαλλαγή των κερδών που διανέμονται στη μητρική εταιρία) πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο στοιχείο του ίδιου του πλαισίου αναφοράς. Επομένως, υπόκειται στη φορολογική κυριαρχία του Λουξεμβούργου. Συνεπώς, το Λουξεμβούργο μπορούσε να αποφασίσει αν θα προέβλεπε τέτοια ρύθμιση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στις δομές ομίλων, καθώς και τη συγκεκριμένη μορφή που θα είχε η ρύθμιση αυτή.

182. Εφόσον, όπως προεκτέθηκε, η διάταξη αυτή είναι κρίσιμη, δεν τίθεται ζήτημα επιλεκτικής ευνοϊκής μεταχείρισης λόγω της εφαρμογής της διάταξης αυτής, ακόμη και αν χρησιμοποιηθεί το συνολικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

2. Επιλεκτικός χαρακτήρας με γνώμονα τον αντίκτυπο της φορολογικής μεταχείρισης σε ολόκληρο τον όμιλο επιχειρήσεων

183. Τέλος, στην προσβαλλόμενη απόφαση (σημεία 237 επ.), η Επιτροπή συνάγει τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φορολογικής μεταχείρισης της ENGIE εφαρμόζοντας μια προσέγγιση με βάση τον όμιλο. Η αφετηρία της εν λόγω συνιστώσας συλλογιστικής είναι πανομοιότυπη με τη χρησιμοποίηση ολόκληρου του συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων ως πλαισίου αναφοράς. Ωστόσο, η Επιτροπή εφαρμόζει εν προκειμένω μια διευρυμένη οπτική, στηριζόμενη στη συνολική φορολογική βάση του ομίλου ENGIE.

184. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα καθεστώτα ενισχύσεων δεν πρέπει να εφαρμόζονται επί μεμονωμένων εταιριών μιας επιχείρησης, αλλά πρέπει να χρησιμοποιείται η έννοια της επιχείρησης κατά το δίκαιο του ανταγωνισμού. Όλες οι εν προκειμένω ενδιαφερόμενες εταιρίες ανήκουν σε μία επιχείρηση κατά την έννοια του δικαίου του ανταγωνισμού. Η προκύπτουσα φορολογική μεταχείριση, την οποία περιέγραψα ανωτέρω, δεν έχει διασυνοριακά στοιχεία, αντιθέτως προς τις υποθέσεις επί των οποίων η Επιτροπή εξέδωσε τις αποφάσεις Groepsrentebox[55] και Fiat[56], οπότε η εφαρμογή από την Επιτροπή μιας προσέγγισης με βάση τον όμιλο δεν είναι ανακόλουθη.

185. Η Επιτροπή (σημεία 245 επ.) προσδιορίζει, και στην περίπτωση αυτή, ως σύστημα αναφοράς το σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Στη συνέχεια, περιορίζει την ανάλυσή της στη φορολογική μεταχείριση των χρηματοδοτικών συναλλαγών εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων. Κατά την Επιτροπή, μείωση της συνδυασμένης φορολογικής βάσης ανεξάρτητα από τον τρόπο χρηματοδότησης δεν προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου. Τούτο το εξηγεί μνημονεύοντας τις ανωτέρω περιγραφείσες εναλλακτικές δυνατότητες εξασφάλισης χρηματοδότησης, καθεμία από τις οποίες συνεπάγεται άπαξ φορολόγηση. Εξάλλου, από το σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου συνάγεται ο σκοπός της φορολόγησης των εταιρικών κερδών. Τούτο έχει ως άμεση συνέπεια ότι δεν επιτρέπεται μείωση της συνολικής φορολογικής βάσης ενός ομίλου επιχειρήσεων. Όλοι οι όμιλοι επιχειρήσεων που διενεργούν χρηματοδοτικές συναλλαγές εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων είναι συγκρίσιμοι. Επιπλέον, η εν λόγω δομή χρηματοδότησης δεν είναι διαθέσιμη σε όλες τις επιχειρήσεις. Επίσης, δεν υφίσταται καμία δικαιολόγηση.

[55] Απόφαση 2009/809/ΕΚ, της 8ης Ιουλίου 2009, για το καθεστώς σχετικά με το «Κουτί τόκων ομίλου/groepsrentebox» C 4/07 (ex N 465/06) το οποίο προτίθενται οι Κάτω Χώρες να εφαρμόσουν (ΕΕ 2009, L 288, σ. 26).

[56] Απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN), την οποία έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat (ΕΕ 2016, L 351, σ. 1).

186. Η συλλογιστική της Επιτροπής διαφέρει από τις λοιπές παρατηρήσεις της μόνο καθόσον στηρίζεται στην κρισιμότητα μιας συνδυασμένης φορολογικής βάσης και καθόσον προσδιορίζει τον όμιλο Engie ως δικαιούχο του μέτρου ενίσχυσης κατ' εφαρμογήν της έννοιας της επιχείρησης κατά το δίκαιο ανταγωνισμού. Η τελευταία αυτή άποψη δεν είναι όμως πειστική εάν η φορολόγηση σε επίπεδο ομίλου δεν προβλέπεται από τον αντίστοιχο εθνικό φορολογικό νόμο και/ή εάν η φορολόγηση αυτή δεν έχει χρησιμοποιηθεί. Συνεπώς, αντιβαίνει στην αρχή της φορολόγησης των φορολογουμένων, η οποία ισχύει κατά κανόνα στο φορολογικό δίκαιο.

187. Εν τέλει, η Επιτροπή συνάγει εκ νέου την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η λουξεμβουργιανή νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων έχει ως σκοπό τη φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών. Ακόμη και αν τούτο ευσταθεί, πρέπει, ωστόσο, επίσης, να επισημανθεί, στο πλαίσιο αυτό, ότι το καθεστώς των μητρικών εταιριών αποτελεί εγγενές στοιχείο της λουξεμβουργιανής φορολογικής νομοθεσίας (βλ. σημεία 180 επ. των παρουσών προτάσεων) και τροποποιεί τον εν λόγω σκοπό συναφώς. Αφετέρου, τα λειτουργικά κέρδη των θυγατρικών υπόκεινται επίσης σε φορολόγηση, αλλά απλώς με διαφορετική μέθοδο. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν εξέτασε την άλλη αυτή μέθοδο ενδελεχέστερα.

188. Συμπερασματικά, επομένως, η Επιτροπή δεν απέδειξε, ούτε συναφώς, ότι η εγκριθείσα φορολογική μεταχείριση του ομίλου Engie είναι, λόγω των επαυξήσεων επί του ZORA επιλεκτική κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

3. Συμπέρασμα επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

189. Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος επικλήσεως πραγματικών περιστατικών, το οποίο υπείχε, ούτε όσον αφορά τις ενδείξεις ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος που δεν εξετάστηκαν στη δικαστική απόφαση, η προσβαλλόμενη απόφαση μπορεί να ακυρωθεί στο σύνολό της χωρίς να αναπεμφθεί στο Γενικό Δικαστήριο.

VI. Επί των δικαστικών εξόδων

190. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν η αίτηση αναιρέσεως γίνεται δεκτή και το Δικαστήριο κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά, το Δικαστήριο αποφαίνεται επί των δικαστικών εξόδων.

191. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Engie και το Λουξεμβούργο υπέβαλαν σχετικό αίτημα, η Επιτροπή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Engie και το Λουξεμβούργο στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας.

192. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε σε αμφότερους τους βαθμούς δικαιοδοσίας, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα αμφοτέρων των βαθμών δικαιοδοσίας, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα των αναιρεσειόντων.

193. Βάσει του άρθρου 184, σε συνδυασμό με το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα. Επομένως, η Ιρλανδία, η οποία παρενέβη στη δίκη, θα φέρει τα δικαστικά της έξοδα που αφορούν την παρούσα διαδικασία.

VII. Πρόταση

194. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί στην υπόθεση C-454/21 P ως εξής:

1) Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Μαΐου 2021, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-516/18 και T-525/18, EU:T:2021:251).

2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2019/421 της Επιτροπής, της 20ής Ιουνίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44888 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της ENGIE (ΕΕ 2019, L 78, σ. 1).

3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Engie Global LNG Holding Sàrl, η Engie Invest International S.A. και η Engie S.A. στο πλαίσιο των δύο διαδικασιών. Η Ιρλανδία φέρει τα δικαστικά της έξοδα σε αμφότερους τους βαθμούς δικαιοδοσίας.

195. Επιπλέον, στην υπόθεση C-451/21 P, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1) Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Μαΐου 2021, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-516/18 και T-525/18, EU:T:2021:251).

2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2019/421 της Επιτροπής, της 20ής Ιουνίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44888 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Engie (ΕΕ 2019, L 78, σ. 1).

3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου σε αμφότερους τους βαθμούς δικαιοδοσίας. Η Ιρλανδία φέρει τα δικαστικά της έξοδα σε αμφότερους τους βαθμούς δικαιοδοσίας.