TUAIRIM AN ABHCÓIDE GHINEARÁLTA
KOKOTT
arna tabhairt an 4 Bealtaine 2023[1]

Cás C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
v
An Coimisiún Eorpach
Cás C-451/21 P
Ard-Diúcacht Lucsamburg
v

An Coimisiún Eorpach

(Achomharc – Dlí maidir le Státchabhair – Beart arna ghlacadh ag Ard-Diúcacht Lucsamburg i bhfabhar Engie – Buntáiste roghnaitheach – An creat tagartha a chinneadh – Caighdeán athbhreithnithe le haghaidh buntáiste roghnaitheach faoin dlí cánach – Rialú cánach – Earráid i gcur i bhfeidhm an dlí i bhfabhar an duine inchánach mar bhuntáiste roghnaitheach – Fabhar idirchorparáide agus dáileadh brabúis faoi cheilt – Prionsabal comhfhreagartha neamhscríofa – Léiriú ag an gCoimisiún ar an dlí náisiúnta – Cur i bhfeidhm mícheart de riail ghinearálta frith-mhí-úsáide mar bhuntáiste roghnaitheach)

I. Réamhrá

1. Leis na hachomhairc seo, tugtar deis nua don Chúirt Bhreithiúnais[2] plé le hathbhreithniú ar rialú cánach i bhfianaise an dlí maidir le Státchabhair. Cé, ar thaobh amháin, go dtéann rialuithe cánach den sórt sin chun leas na deimhneachta dlíthiúla, ar an taobh eile, uaireanta bíonn amhras folaithe ann go bhféadfadh socruithe frithiomaíocha a bheith ann, i roinnt Ballstát, idir údaráis chánach agus daoine inchánach.

[1] Bunteanga: an Ghearmáinis.

[2] Féach, chuige sin, le déanaí, go háirithe, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859), agus Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Éire* v *an Coimisiún* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Murab ionann agus na himeachtaí Státchabhrach eile a thionscain an Coimisiún i ndáil le rialuithe cánach,[3] ní bhaineann an cás seo le praghsáil aistrithe atá ina maolú ar phrionsabal an fheidhmithe neamhspleách. Ina ionad sin, sa díospóid seo, d'eisigh riarachán cánach Lucsamburg, i leith an ghrúpa Engie, dhá shraith de rialuithe cánach maidir leis an gcóireáil cánach i dtaobh athstruchtúrú an ghrúpa cuideachtaí sin i Lucsamburg. Mar thoradh air sin, dheimhnigh sé go raibh iasacht in-chomhshóite idir roinnt cuideachtaí i Lucsamburg de chuid an ghrúpa Engie, dá bhrí sin, le cáiliú mar chaipiteal iasachta ar leibhéal an "iasachtaí" de agus mar chaipiteal cothromais ar leibhéal an "iasachtóra" de. Dá bhrí sin, áiríodh sa bhonn cánach ar leibhéal na fochuideachta an luach saothair a íocadh maidir leis an maoiniúchán, cé gur caitheadh leis mar ioncam rannpháirtíochta i gcás na máthairchuideachta. De ghnáth, agus i Lucsamburg chomh maith, ní ghearrtar cáin air sin laistigh de ghrúpa cuideachtaí. Ar leibhéal na fochuideachta, níor gearradh cáin ach i leith méid i gcomhréir le bonn cánach sonrach ("corrlach"), áfach, arna chomhaontú leis an riarachán cánach.

3. Sa chinneadh faoi chonspóid,[4] bhí an Coimisiún den tuairim nár cheart do riarachán cánach Lucsamburg caitheamh leis an ioncam rannpháirtíochta ar leibhéal na máthairchuideachta mar ioncam díolmhaithe ó cháin. Trí mheasúnú difriúil a dhéanamh air sin sna rialuithe cánach, thug an Ard-Diúcacht cabhair do na máthairchuideachtaí faoi seach, eadhon don ghrúpa Engie. Mar mhalairt air sin, ba cheart don riarachán cánach an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide i ndlí Lucsamburg a chur i bhfeidhm. Sheas an Chúirt Ghinearálta go hiomlán leis an dearcadh seo ón gCoimisiún.

4. Dá bhrí sin, san achomharc seo, ar an gcéad dul síos, ardaítear an cheist an gcaithfear na buntáistí cánach arna mbaint amach trí iasachtaí in-chomhshóite a úsáid a aicmiú mar bhuntáiste cánach roghnaitheach de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. Ní mór freagra a thabhairt freisin ar an gceist an éilítear leis an dlí maidir le Státchabhair cánachas comhfhreagrach sa chomhthéacs náisiúnta (is é sin le rá, gan aon díolúine ó cháin a bheith ann i leith ioncam rannpháirtíochta i gcás nár forchuireadh cáin iomlán ar na dáileacháin brabús ar leibhéal na fochuideachta roimhe sin).

5. Ar an dara dul síos, ardaítear an cheist an bhféadfaidh an Coimisiún agus an Chúirt Bhreithiúnais "dleachtanas" an riaracháin cánach náisiúnta agus a chinntí cánach a athbhreithniú trí bhíthin an dlí maidir le Státchabhair. I ndáil leis sin, i bhfianaise an dá ghné sin, *inter alia*, ní mór freagra freisin a thabhairt ar an gceist i dtaobh a mhéid a fhéadfaidh an Coimisiún a léiriú féin (ar an dlí náisiúnta) a chur in ionad léiriú arna dhéanamh ag na húdaráis chánach náisiúnta ar an dlí náisiúnta (sa chás seo, riail ghinearálta frith-mhí-úsáide) chun buntáiste roghnaitheach a chruthú.

[3] Féach, chuige sin, breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859), an 15 Iúil 2020, *Éire agus páirtithe eile* v *an Coimisiún* (T-778/16 agus T-892/16, EU:T:2020:338 – faoi achomharc in C-465/20 P), agus an 24 Meán Fómhair 2019, *an Ísiltír agus páirtithe eile* v *an Coimisiún* (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] Cinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna cur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Engie (IO 2019 L78, lch. 1).

II. An dlí lena mbaineann

A. Dlí an Aontais Eorpaigh

6. Is le hAirteagal 107 *et seq*. CFAE a chruthaítear creat dhlí an Aontais. Leagtar amach an nós imeachta maidir le cabhair neamhdhleathach i gCaibidil III de Rialachán (AE) 2015/1589 lena leagtar síos rialacha mionsonraithe maidir le hAirteagal 108 CFAE[5] a chur i bhfeidhm ("Rialachán 2015/1589").

B. Dlí Lucsamburg

7. Foráiltear in Airteagal 22(5) de Dhlí leasaithe an 4 Nollaig 1967 maidir le cáin ioncaim (loi concernant l'impot sur le revenu, "LIR") go gcaithfear le comhshó sócmhainní, i bprionsabal, mar mhalartú agus, dá bhrí sin, mar dhiúscairt i gcás sócmhainní aistrithe agus mar éadáil i gcás sócmhainní a fuarthas. D'fhéadfadh gnóthachan caipitiúil inchánach teacht as sin.

8. In Airteagal 22*bis*(2)(1) de LIR, sa leagan i bhfeidhm, de réir an bhreithiúnais faoi achomharc, nuair a eisíodh na rialuithe cánach, foráiltear mar a leanas:

"(2) De mhaolú ar Airteagal 22(5), ní bheidh réadú gnóthachan caipitiúil mar thoradh ar na hidirbhearta malartuithe dá dtagraítear i bpointí 1 go 4 thíos, ach amháin má dhéanann an creidiúnaí nó an scairshealbhóir, sna cásanna dá dtagraítear i bpointí 1, 3 agus 4, cur i bhfeidhm na forála seo a tharscaoileadh:

1. i gcás comhshó iasachta: scaireanna arb ionann iad agus scairchaipiteal an fhéichiúnaí a leithdháileadh ar an gcreidiúnaí. I gcás comhshó iasachta caipitiúla in-chomhshóite, beidh an t-ús caipitlithe a bhaineann leis an mbliain airgeadais roimh an gcomhshó inchánach tráth an mhalartaithe."

9. Foráiltear mar seo a leanas in Airteagal 164 de LIR:

"1. Chun an bonn cánach a chinneadh, ní bhaineann sé le hábhar cé acu ar dáileadh nó nár dáileadh an brabús orthu siúd atá ina theideal.

2. Chun críocha na míre roimhe seo, measfar gur dáiltí iad dáiltí de chineál ar bith ar shealbhóirí scaireanna, deimhnithe rannpháirtíochta, scaireanna bunaitheoirí, deimhnithe sealúchais nó aon urrús eile, lena n-áirítear bannaí ráta chomhlúthaigh, lena dtugtar teideal do pháirt den bhrabús bliantúil nó i bhfáltais leachtaithe.

3. Áireofar dáiltí brabúis faoi cheilt sa bhonn cánach. Go háirithe, is dáileadh brabúis faoi cheilt a bheidh ann i gcás ina bhfaigheann scairshealbhóir, sealbhóir stoic nó páirtí leasmhar, go díreach nó go hindíreach, sochair ó ghnóthas nó ó chomhlachas nach bhfaigheadh sé de ghnáth mura mbeadh an stádas sin aige."

[5] Rialachán (AE) 2015/1589 ón gComhairle an 13 Iúil 2015 lena leagtar síos rialacha mionsonraithe chun Airteagal 108 den Chonradh ar Fheidhmiú an Aontais Eorpaigh a chur i bhfeidhm (IO 2015 L 248, lch. 9).

10. Foráiltear mar seo a leanas in Airteagal 166(1) de LIR:

"Ioncam ó rannpháirtíocht arna sealbhú ag:

1. comhlacht cónaitheach atá go hiomlán inchánach agus ag a bhfuil ceann de na foirmeacha a leagtar amach san Iarscríbhinn a ghabhann le mír 10;

2. cuideachta chaipitiúil chónaitheach atá go hiomlán inchánach agus nach bhfuil liostaithe san Iarscríbhinn a ghabhann le mír 10;

3. buanbhunaíocht náisiúnta de chomhlacht de réir bhrí Airteagal 2 de Threoir [2011/96];

4. buanbhunaíocht náisiúnta de chuideachta chaipitiúil atá cónaitheach i Stát a bhfuil coinbhinsiún maidir le cánachas dúbailte tugtha i gcrích ag Ard-Diúcacht Lucsamburg leis;

5. buanbhunaíocht náisiúnta de chuideachta chaipitiúil nó comharchumainn atá cónaitheach i Stát is páirtí sa Chomhaontú maidir leis an Limistéar Eorpach Eacnamaíoch (LEE) nach Ballstát den Aontas Eorpach é, beidh sé díolmhaithe más rud é, tráth a cuireadh an t-ioncam ar fáil, go raibh an rannpháirtíocht ina seilbh ag an bhfaighteoir ar feadh tréimhse 12 mhí ar a laghad gan bhriseadh nó go ngeallann sé í a choimeád ar feadh na tréimhse sin agus, i gcaitheamh na tréimhse sin, nach dtiteann méid na rannpháirtíochta faoi thairseach 10 % nó nach dtiteann an praghas ceannaigh faoi thairseach EUR 1 200 000."

11. Foráiltear mar seo a leanas in Airteagal 6 den Steueranpassungsgesetz (Dlí um Choigeartú Cánach, "StAnpG") de Lucsamburg:

"Ní cheadaítear teacht timpeall ar an dliteanas cánach ná é a laghdú trí fhoirmeacha agus roghanna socruithe faoin dlí sibhialta a mhí-úsáid. I gcás mí-úsáide, gearrfar na cánacha mar a ghearrfar iad ar shocrú dlíthiúil iomchuí i bhfianaise na n-idirbheart eacnamaíoch, na bhfíoras agus na n-imthosca."

III. Cúlra na díospóide

12. Tá an díospóid bunaithe ar dhá shraith rialuithe cánach arna n-eisiúint ag Ard-Diúcacht Lucsamburg don ghrúpa Engie. Baineann siad le dhá struchtúr maoiniúcháin inghrúpa inchomparáide.

13. Chun tuiscint níos fearr a chur ar fáil, leagfaidh mé amach, ar dtús, struchtúr ghrúpa Engie atá ábhartha don díospóid (féach faoi A.), sula dtabharfaidh mé aghaidh ar na hidirbhearta is bun leis na rialuithe cánach, lena n-áirítear an struchtúr maoiniúcháin arna roghnú ag Engie (féach faoi B.). Ina dhiaidh sin, leagfaidh mé amach na rialuithe cánach arna n-eisiúint ag údaráis chánach Lucsamburg (féach faoi C.), an Cinneadh ón gCoimisiún (féach faoi D.) agus an nós imeachta os comhair na Cúirte Ginearálta agus an breithiúnas atá faoi achomharc (féach faoi E.).

A. Struchtúr Ghrúpa Engie

14. Is é atá i ngrúpa Engie ná Engie S.A., gnóthas atá bunaithe sa Fhrainc, agus na gnóthais go léir atá á rialú, go díreach nó go hindíreach, aige (mír 4 *et seq*. den bhreithiúnas atá faoi achomharc). I measc na ngnóthas sin, tá roinnt cuideachtaí freisin a bhfuil a n-oifig chláraithe acu i Lucsamburg.

15. I Lucsamburg, rialaíonn Engie S.A., *inter alia*, Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. ("CEF"), a athainmníodh mar Engie Invest International S.A. in 2015. Is é cuspóir an ghnóthais sin scairshealbha a fháil i ngnóthais i Lucsamburg agus i ngnóthais iasachta araon agus na scairshealbha sin a bhainistiú, a shaothrú agus a rialú.

16. Is ag CEF atá na scaireanna go léir in GDF Suez Treasury Management S.à.r.l ("GSTM"), Electrabel Invest Luxembourg S.A. ("EIL") agus GDF Suez LNG Holding S.à.r.l ("LNG Holding"), a bunaíodh i Lucsamburg in 2009 agus a athainmníodh mar Engie Global LNG Holding S.à.r.l in 2015.

17. Is cuspóir LNG Holding freisin é scairshealbha a fháil i ngnóthais i Lucsamburg agus i ngnóthais iasachta agus na scairshealbha sin a bhainistiú. Is ag an gcuideachta sin na scaireanna go léir in GDF Suez LNG Supply S.A. ("LNG Supply") agus GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l ("LNG Luxembourg"). Bíonn LNG Supply gníomhach i ngás nádúrtha leachtaithe, gás agus díorthaigh gháis a cheannach, a dhíol agus a thrádáil.

B. Struchtúr na n-idirbheart agus an mhaoiniúcháin

18. Idir 2009 agus 2015, rinneadh athstruchtúrú roinnt uaireanta laistigh den chuid Lucsamburgach den ghrúpa Engie, a cuireadh chun feidhme trí, *inter alia*, struchtúir maoiniúcháin inghrúpa chasta, a dhéantar cur síos orthu i míreanna 12 *et seq*. agus 36 *et seq*. sa bhreithiúnas atá faoi achomharc mar a leanas.

1. Gníomhaíochtaí a aistriú chuig LNG Supply

19. Bhain an chéad athstruchtúrú le LNG Holding (an mháthairchuideachta) agus a fhochuideachtaí, LNG Luxembourg (dá ngairtear "cuideachta idirmheánach" anseo feasta freisin) agus LNG Supply (fochuideachta).

20. An 30 Deireadh Fómhair 2009, d'aistrigh LNG Holding a ghnó oibriúcháin in earnáil an gháis nádúrtha leachtaithe agus díorthaigh gháis chuig LNG Supply. Ba 657 milliún dollar na Stát Aontaithe (USD) (tuairim is EUR 553.26 milliún) an praghas ceannaigh.

21. Chun an t-aistriú inghrúpa a mhaoiniú, thug LNG Luxembourg iasacht in-chomhshóite éigeantach ("ZORA"[6]) do LNG Supply agus luach ainmniúil de USD 646 mhilliún aici ar feadh tréimhse 15 bliana. Níor gearradh aon ús tréimhsiúil ar ZORA. Ina ionad sin, bhí ar LNG Supply scaireanna dá chuid féin a thabhairt do LNG Luxembourg, mar iasachtóir, agus ZORA á chomhshó, mar a bhí beartaithe, ina chaipiteal cothromais níos déanaí.

22. Ríomhtar luach na scaireanna le deonú ar bhonn luach ainmniúil ZORA tráth an chomhshó móide nó lúide méid athraitheach. Comhfhreagraíonn an méid athraitheach, ar a uain, don bhrabús arna dhéanamh ag LNG Supply le linn thréimhse ZORA, tar éis corrlach inchánach a asbhaint. Comhaontaíodh an corrlach inchánach sonrach agus bonn cánach an chorrlaigh sin leis an riarachán cánach i rialú cánach (féach thíos faoi C.). Mar sin féin, d'fhéadfadh an méid athraitheach - i mblianta neamhbhrabúsacha - a bheith diúltach freisin. Chomh maith leis sin, ghlaofaí "faibhrithe ZORA" ar luach an mhéid athraithigh.

[6] Níl sé soiléir cad go díreach a chiallaíonn an t-acrainm seo. Measann an Coimisiún go seasann an t-acrainm do "Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions" - *cf.* fonóta 6 den Chinneadh atá faoi chonspóid.

23. Óna thaobhse de, mhaoinigh LNG Luxembourg ZORA trí réamh-idirbheart le LNG Holding (LNG Trading fós ag an am sin). Faoin réamh-idirbheart sin, íocfaidh LNG Holding méid arb ionann é agus méid ainmniúil ZORA - is é sin le rá, USD 646 mhilliún - do LNG Luxembourg chun na cearta a fháil sna scaireanna a eiseoidh LNG Supply nuair a dhéanfar ZORA a chomhshó.

24. In 2014, rinneadh ZORA a comhshó go páirteach. Mar ghné maoiniúcháin hibride, mar a thugtar uirthi, láimhseáladh ZORA mar chineál caipitil iasachta ar leibhéal na fochuideachta, cé gur measadh gur chaipiteal cothromais é ar leibhéal na máthairchuideachta tráth an chomhshó. Chuige sin, rinne LNG Supply méadú caipitil de USD 699.9 milliún (tuairim is EUR 589.6 milliún), agus USD 193.8 milliún (tuairim is EUR 163.3 milliún) dó sin chun cuid de luach ainmniúil an ZORA lena mbaineann a aisíoc agus an t-iarmhéid chun cuid de na faibhrithe ZORA a íoc.

25. Ar leibhéal LNG Luxembourg (cuideachta idirmheánach), leis an gcomhshó páirteach, rinneadh laghdú de USD 193.8 milliún ar ZORA mar shócmhainn airgeadais agus laghdú comhfhreagrach ar an dliteanas arna thuairisciú i ndáil leis an réamh-idirbheart. Dá bhrí sin, bhí an t-idirbheart neodrach ó thaobh cánach de ar leibhéal LNG Luxembourg. An t-ioncam rannpháirtíochta a fuarthas ina dhiaidh sin ar leibhéal LNG Holding (máthairchuideachta) i bhfoirm na scaireanna arna n-eisiúint ag LNG Supply (fochuideachta) nuair a rinneadh ZORA a chomhshó, caitheadh leis mar ioncam díolmhaithe ó cháin tríd an bhfabhar idirchorparáide faoi Airteagal 166 de LIR a chur i bhfeidhm (is é sin le rá, trí dháileadh brabúis laistigh de ghrúpa cuideachtaí a dhíolmhú ó cháin). Rinneadh foráil do na hiarmhairtí cánach sin sna rialuithe cánach (féach thíos faoi C.).

2. Gníomhaíochtaí a aistriú chuig GSTM

26. Bhain an dara hathstruchtúrú le CEF (máthairchuideachta) agus lena fhochuideachtaí EIL (dá ngairtear “cuideachta idirmheánach” anseo feasta freisin) agus GSTM (fochuideachta). Ó 2010 i leith, d’aistrigh CEF a ghníomhaíochtaí maoiniúcháin agus bainistithe cistí chuig GSTM. Ba é an praghas ceannaigh air sin ná thart ar EUR 1.036 billiún.

27. Maoiníodh an t-aistriú inghrúpa sin freisin le ZORA, ar feadh tréimhse go dtí 2026, a thug EIL do GSTM. Comhfhreagraíonn luach ainmniúil an ZORA don phraghas ceannaigh. Ina theannta sin, bhí an struchtúr maoiniúcháin cosúil leis an struchtúr a úsáideadh chun gníomhaíochtaí a aistriú chuig LNG Supply; go háirithe, thug EIL réamh-idirbheart díreach mar an gcéanna i gcrích le CEF, agus, mar sin, is féidir tagairt a dhéanamh do na ráitis leagtha amach thuas ina leith sin freisin.

28. Mar sin féin, níl an ZORA comhshóite go fóill, agus, mar sin, níl aon ioncam rannpháirtíochta faighte ag CEF go fóill.

C. Rialuithe cánach ó riarachán cánach Lucsamburg

29. I gcomhthéacs na n-idirbheart sin agus a maoiniú faoi seach, d’eisigh riarachán cánach Lucsamburg dhá shraith de rialuithe cánach don ghrúpa Engie (mír 17 *et seq*. den bhreithiúnas atá faoi achomharc).

1. Rialuithe cánach maidir le gníomhaíochtaí a aistriú chuig LNG Supply

30. Eisíodh an chéad rialú cánach an 9 Meán Fómhair 2008. Tagraítear leis do bhunú LNG Supply agus LNG Luxembourg agus don aistriú de ghníomhaíochtaí a bhí beartaithe ó LNG Holding go LNG Supply.

31. Ó thaobh cánach de, is léir ón rialú cánach nach ngearrtar cáin ar LNG Supply ach amháin ar chaoi shonrach i ndáil le corrlach a comhaontaíodh le riarachán cánach Lucsamburg. De réir chinneadh an Choimisiúin an 20 Meitheamh 2018[7], ní hé an brabús (an difríocht idir dhá shócmhainn oibriúcháin ag tús agus ag deireadh na bliana airgeadais) a bhíonn ag LNG Supply a ghlactar mar bhonn measúnachta, ach suim "a chomhfhreagraíonn do ghlanchorrlach iomlán de • % d'ollmhéid na sócmhainní a thaispeántar sa chlár comhardaithe [atá ag LNG Supply]". Faoi sin, "ní bheidh an glanchorrlach sin, áfach, níos lú ná • % d'oll-láimhdeachas bliantúil an ghnóthais". Bíonn an méid sin (an corrlach) faoi réir an ghnáth-ráta cánach ioncaim ("cánachas corrlaigh").

32. Mar thoradh air sin, agus cáin ioncaim bunaithe ar an luach de réir an chláir chomhardaithe mar sin, beidh, ar a laghad, cáin ioncaim bunaithe ar láimhdeachas ann. Ciallaíonn sin go bhfuil ar LNG Supply cáin ioncaim a íoc i gcás caillteanais freisin. Mar thoradh ar an gcáin sin atá bunaithe ar an luach de réir an chláir chomhardaithe agus ar láimhdeachas, ní raibh ioncam iarbhír (ioncam lúide caiteachas) LNG Supply ábhartha a thuilleadh don bhonn measúnachta faoin dlí cánach. Ní léir ó na doiciméid os comhair na Cúirte an fáth agus an bunús dlí a d'fhág gur cheadaigh riarachán cánach Lucsamburg (nó go raibh sé i dteideal a cheadú) an maolú cánach sin chun cáin a ghearradh ar ghlanchorrlach den sórt sin. Ar aon chaoi, ba é an toradh airgeadais a bhí ann tar éis an corrlach sin a bhí ag LNG Supply a bhaint ná méid na bhfaibhrithe ZORA de réir an chomhaontaithe.

33. De réir chinneadh an Choimisiúin[8], tugann riarachán cánach Lucsamburg an deis do LNG Luxembourg, mar "iasachtóir", le linn thréimhse an ZORA, an luach leabhar atá ag ZORA a choimeád ina ráitis airgeadais, agus bhain LNG Luxembourg úsáid as an deis sin. Foráiltear leis an rialú cánach freisin nach mbeidh aon ghnóthachan caipitiúil inchánach ann i ndiaidh ZORA a chomhshó níos déanaí ina scaireanna cuideachta, ar choinníoll go roghnaíonn LNG Luxembourg go gcuirfear Airteagal 22*bis* de LIR i bhfeidhm. Dá bhrí sin, níl aon chánachas ar fhaibhrithe ZORA a áirítear i luach na scaireanna arna n-eisiúint. Sa chaoi sin, láimhseáiltear mar chaipiteal cothromais iad.

34. Ar deireadh, leanann as an rialú cánach an 9 Meán Fómhair 2008 go ndearna LNG Holding an íocaíocht a rinneadh i ndáil leis an réamh-idirbheart le LNG Luxembourg a thaifeadadh mar shócmhainní airgeadais, ionas nach gcuirfeadh LNG Holding aon ioncam ná costais in-asbhainte a bhaineann leis an ZORA sin san áireamh roimh chomhshó an ZORA. Ina theannta sin, deimhníonn údaráis chánach Lucsamburg go bhfuil feidhm ag an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta faoi Airteagal 166 de LIR maidir leis an rannpháirtíocht arna fáil in LNG Supply ar bhonn an réamh-idirbhirt.

35. Eisíodh an dara rialú cánach an 30 Meán Fómhair 2008 agus baineann sé le haistriú bhainistiú éifeachtach LNG Trading chuig an Ísiltír. Eisíodh an tríú rialú cánach an 3 Márta 2009 agus deimhnítear ann na hathruithe ar an struchtúr maoiniúcháin dá bhforáiltear i rialú cánach an 9 Meán Fómhair 2008, go háirithe LNG Holding a chur in ionad LNG Trading agus cur chun

7 Aithris 36 den Chinneadh.

8 Aithris 38 den Chinneadh. Sa chaoi sin, tá an cur síos ar na fíorais sa bhreithiúnas faoi chonspóid (mír 22) neamhbheacht nó doiléir.

feidhme an ZORA arna thabhairt i gcrích ag LNG Supply, LNG Luxembourg agus LNG Holding. Eisíodh an ceathrú rialú cánach an 9 Márta 2012 agus sonraítear ann rialacha áirithe cuntasaíochta chun an corrlach a ríomh, i dtaobh cáin a ghearrfar ar LNG Supply ina leith.

36. Eisíodh an rialú cánach deireanach an 13 Márta 2014 agus deimhníodh ann an tuairim a cuireadh in iúl san iarratas an 20 Meán Fómhair 2013. Baineann sé le cóireáil cánach chomhshó pháirteach an ZORA arna thabhairt i gcrích ag LNG Supply. Faoi sin, de réir mhír 27 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, déanfaidh LNG Supply, ar an lá a dhéanfar an iasacht sin a chomhshó, a scairchaipiteal a laghdú de mhéid is ionann agus méid an chomhshó sin.

37. Ó thaobh cánach de, deimhníonn riarachán cánach Lucsamburg nach mbeidh aon iarmhairtí ag an gcomhshó páirteach faoi cheist ar LNG Luxembourg. Dá pháirt, déanfaidh LNG Holding brabús a thaifeadadh arb ionann é agus an difríocht idir luach ainmniúil na scaireanna comhshóite agus méid an chomhshó (is é sin le rá, méid na bhfaibhrithe ZORA). Cinneadh freisin go dtagann an brabús sin faoin díolúine ó cháin i leith rannpháirtíochta faoi Airteagal 166 de LIR.

2. Rialuithe cánach maidir le gníomhaíochtaí a aistriú chuig GSTM

38. Ceadaítear leis an gcéad rialú cánach, a eisíodh an 9 Feabhra 2010, struchtúr atá cosúil leis an struchtúr a chuir LNG Holding i bhfeidhm chun aistriú a ghníomhaíochtaí i réimse an gháis nádúrtha leachtaithe chuig LNG Supply a mhaoiniú. Go háirithe, tá an struchtúr faoi cheist bunaithe ar ZORA arna thabhairt i gcrích ag GSTM agus EIL chun éadáil ghníomhaíochtaí maoiniúcháin agus bhainistiú cistí CEF a mhaoiniú. Mar an gcéanna le LNG Supply, gearrfar cáin ar GSTM, le linn thréimhse an ZORA, ar chorrlach a comhaontaíodh le riarachán cánach Lucsamburg.

39. Ceadaítear leis an dara rialú cánach, a eisíodh an 15 Meitheamh 2012, an chóireáil cánach i ndáil leis an idirbheart maoiniúcháin agus sin bunaithe ar an anailís chéanna atá i rialú cánach an 9 Meán Fómhair 2008 maidir le gníomhaíochtaí LNG Trading a aistriú chuig LNG Supply. Mar sin féin, tá sé difriúil ón rialú sin maidir le méadú féideartha ar mhéid an ZORA arna thabhairt i gcrích ag GSTM.

3. Achoimre

40. Leanann as na rialuithe cánach nach ngearrtar cáin ar na cuideachtaí oibriúcháin, LNG Supply agus GSTM, ag an ngnáthráta cánach corparáide ach amháin i leith bonn measúnachta (corrlach) a comhaontaíodh leis an riarachán cánach. Níor cinneadh an bonn measúnachta chun críoch cánach corparáide sin mar chuid de na gnáthrialacha chun brabús a chinneadh (is é sin le rá, de ghnáth ar bhonn na cláir chomhardaithe a chur i gcomparáid), ach ar bhonn an luacha de réir an chláir chomhardaithe, nó ar a laghad ar bhonn an láimhdeachais. Dá bhrí sin, gearrtar cáin ar na fochuideachtaí oibriúcháin i gcás caillteanais freisin.

41. Níor gearradh cáin ar ghnóthachain chaipitiúla anuas ar an mbonn measúnachta arna chinneadh ar an gcaoi sin (is é sin le rá, an brabús éifeachtach iarmharach), mar gheall ar an gcánachas corrlaigh ar leibhéal na gcuideachtaí oibriúcháin (LNG Supply agus GSTM) agus níor cuireadh iad san áireamh ach amháin i ndáil leis an ngné mhaoiniúcháin (ZORA).

42. Mar gheall ar an réamh-idirbheart, ní bhíonn aon bhrabús ann ar leibhéal na cuideachta idirmheánaí agus an ZORA á chomhshó ina scaireanna cuideachtaí. Caitear leis an mbrabús ó chomhshó an ZORA mar chaipiteal cothromais ar leibhéal na máthairchuideachta agus ní ghearrtar aon cháin air mar gheall ar fhabhar idirchorparáide Lucsamburg (Airteagal 166 de LIR). Mar thoradh air sin, níl fágtha ach cánachas corrlaigh na gcuideachtaí oibriúcháin thuasluaite.

D. An Cinneadh ón gCoimisiún

43. An 23 Márta 2015, chuir an Coimisiún Eorpach iarratas ar fhaisnéis chuig Ard-Diúcacht Lucsamburg maidir leis na rialuithe cánach a eisíodh don ghrúpa Engie. Tar éis don Choimisiún a chur in iúl d'Ard-Diúcacht Lucsamburg, i litir dar dáta an 1 Aibreán 2016, go raibh amhras air maidir le comhoiriúnacht na rialuithe cánach sin leis an dlí maidir le Státchabhair, thionscain an Coimisiún, an 19 Meán Fómhair 2016, an nós imeachta imscrúdaithe fhoirmiúil faoi Airteagal 108(2) CFAE. An 20 Meitheamh 2018, ghlac an Coimisiún an cinneadh atá faoi chonspóid.

44. Sa chinneadh sin, chuir an Coimisiún in iúl, go bunúsach, gur thug Ard-Diúcacht Lucsamburg buntáiste roghnaitheach don ghrúpa Engie de shárú ar Airteagal 107(1) agus Airteagal 108(3) CFAE. Déanann an Coimisiún agóid maidir le héifeachtaí praiticiúla an struchtúir maoiniúcháin sin ar dhliteanas cánach foriomlán an ghrúpa, ós rud é, i ndeireadh na dála, nach ngearrtar aon cháin ar an mbrabús go léir beagnach arna dhéanamh ag na fochuideachtaí i Lucsamburg.

45. Dar leis an gCoimisiún, tá ann do bhuntáiste eacnamaíoch toisc, go háirithe, nach ngearrtar cáin, de réir na rialuithe cánach, ar aon cheann de na cuideachtaí a bhfuil baint acu leis na hidirbhearta, seachas an corrlach a comhaontaíodh le riarachán cánach Lucsamburg, i leith na bhfaibhrithe ZORA, a chomhfhreagraíonn don bhrabús a rinne LNG Supply agus GSTM. Go nithiúil, is é an buntáiste faoin dlí maidir le Státchabhair ná cur i bhfeidhm na díolúine ó cháin dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR maidir leis an ioncam rannpháirtíochta arna dhéanamh ag na máthairchuideachtaí, faoi seach, tar éis an chomhshó, cé nár áirithíodh aon chánachas éifeachtach ar leibhéal na bhfochuideachtaí (agus mar an gcéanna i leith na gcuideachtaí idirmheánacha).

46. Maidir le buntáiste roghnaitheach a bheith ann, ar an iomlán, braitheann an Coimisiún ar cheithre líne réasúnaíochta éagsúla.

47. Ar an gcéad dul síos, measann an Coimisiún go bhfuil ann do roghnaitheacht ar leibhéal na máthairchuideachtaí - eadhon LNG Holding agus CEF - toisc gur ceadaíodh, leis na rialuithe cánach, gan cháin a ghearradh ar ioncam rannpháirtíochta ar an leibhéal sin, a bhí ag comhfhreagairt, ó thaobh airgeadais de, d'fhaibhrithe ZORA. Dá bhrí sin, tá an chóireáil sin de mhaolú ar chreat tagartha níos leithne, arb é córas cánach corparáide Lucsamburg, faoina ngearrtar cáin ar eintitis bunaithe i Lucsamburg atá faoi réir cáin chorparáide ar an mbrabús a thaifeadtar ina ráitis airgeadais bhliantúla.

48. Ar an dara dul síos, measann an Coimisiún go bhfuil ann do roghnaíocht ar leibhéal na máthairchuideachtaí toisc gur ceadaíodh, leis na rialuithe cánach, cur i bhfeidhm na díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta faoi Airteagal 166 de LIR maidir leis an ioncam a rinne na máthairchuideachtaí. Dar leis an gCoimisiún, tá an chóireáil sin de mhaolú ar chreat tagartha teoranta, arb é na rialacha maidir le díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta, ós rud é go bhforáiltear leo nach dtabharfar díolúine ó cháin ach amháin i gcás inar gearradh cáin roimhe sin ar an dáileadh brabúis ar leibhéal na bhfochuideachtaí ("prionsabal comhfhreagartha").

49. Ar an tríú dul síos, tá an Coimisiún den tuairim go raibh buntáiste roghnaitheach ag an ngrúpa Engie mar thoradh ar na rialuithe cánach toisc go raibh, mar thoradh ar inasbhainteacht cánach na bhfaibhrithe ZORA ar leibhéal na bhfochuideachtaí in éineacht lena neamhchánachas ar leibhéal na gcuideachtaí idirmheánacha agus na máthairchuideachtaí le chéile, laghdú ar bhonn measúnachta cánach iomlán an ghrúpa i Lucsamburg. Tá sin de mhaolú ar chreat tagartha níos leithne, arb é córas cánach corparáide Lucsamburg, ar dá réir nach gceadaítear laghdú den sórt sin ar an mbonn measúnachta cánach ("anailís ghrúpa").

50. Ar an gceathrú dul síos, mar líne réasúnaíochta eile, áitíonn an Coimisiún go bhfuil na rialuithe cánach de mhaolú ar riail frith-mhí-úsáide Lucsamburg faoin dlí cánach nó nár chuir an riarachán cánach, go míchuí, an riail frith-mhí-úsáide in Airteagal 6 de StAnpG i bhfeidhm. Dar leis an gCoimisiún, mí-úsáid atá i gceist leis an strúchtúr maoiniúcháin a bhunaigh an grúpa Engie agus, dá bhrí sin, nár cheart do riarachán cánach Lucsamburg, faoi chásdlí Lucsamburg, na rialuithe cánach sin a eisiúint (teip sa chomhrac i gcoinne na mí-úsáide).

51. Mheas an Coimisiún gur comhlíonadh na critéir eile maidir le cabhair faoi Airteagal 107(1) CFAE agus chinn sé, dá bhrí sin, go raibh ar Lucsamburg an chabhair a aisghabháil ó LNG Holding. Aon mhéid nach n-aisíocann LNG Holding, ba cheart é a aisghabháil ó Engie S.A. Ós rud é nár comhshódh fós, tráth an dara sraith de rialuithe cánach, na ZORAnna ina scaireanna in GSTM, níor ordaíodh aon aisghabháil ina leith sin. Maidir le comhshónna amach anseo, cuireadh cosc ar chóireáil ina gcaithfear le hioncam rannpháirtíochta a eascraíonn as sin mar ioncam díolmhaithe ó cháin.

E. Na himeachtaí os comhair na Cúirte Ginearálta agus an breithiúnas faoi achomharc

52. Le hiarratas a taisceadh i gClárlann na Cúirte Ginearálta an 30 Lúnasa 2018, thionscain Ard-Diúcacht Lucsamburg caingean i gCás T-516/18 chun an cinneadh faoi chonspóid a chur ar neamhní.

53. Le hiarratas a taisceadh i gClárlann na Cúirte Ginearálta an 4 Meán Fómhair 2018, thionscain Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. agus Engie S.A. ("Engie") caingean freisin i gCás T-525/18 chun an cinneadh faoi chonspóid a chur ar neamhní.

54. Le hordú an 15 Feabhra 2019, ghlac Uachtarán an Seachtú Dlísheomra Méadaithe de chuid na Cúirte Ginearálta leis an iarratas ó Éirinn chun idiragairt a dhéanamh i gCás T-516/18.

55. Le hordú Uachtarán an Dara Dlísheomra Méadaithe de chuid na Cúirte Ginearálta an 12 Meitheamh 2020, tar éis éisteacht a thabhairt do na páirtithe, rinneadh Cásanna T-516/18 agus T-525/18 a uamadh faoi Airteagal 68(1) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Ginearálta chun críocha an nós imeachta ó bhéal.

56. Mar thaca lena gcaingne, ardaíonn Engie agus Ard-Diúcacht Lucsamburg, go bunúsach, sé shraith de shaincheisteanna dlí:

– Sa chéad sraith, líomhnaítear gur sáraíodh Airteagail 4 agus 5 CAE agus Airteagail 3 go 5 agus 113 go 117 CFAE a mhéid a bheadh comhchuibhiú cánach faoi cheilt de thoradh ar anailís an Choimisiúin (an tríú saincheist i gCás T-516/18 agus an cúigiú saincheist i gCás T-525/18);

– Sa dara sraith, líomhnaítear gur sáraíodh Airteagal 107 CFAE a mhéid a mheas an Coimisiún gur tugadh buntáiste, leis na rialuithe cánach, toisc nach raibh siad i gcomhréir le dlí cánach Lucsamburg (an dara saincheist i gCás T-516/18 agus an dara saincheist i gCás T-525/18);

– Sa tríú sraith, líomhnaítear gur sáraíodh Airteagal 107 CFAE, an oibleagáid cúiseanna a lua faoi Airteagal 296 CFAE agus an prionsabal maidir le cearta cosanta a urramú a mhéid a chinn an Coimisiún gur buntáiste roghnaitheach a bhí ann (an chéad, an ceathrú agus an séú saincheist i gCás T-516/18 agus an tríú, an séú agus an t-ochtú saincheist i gCás T-525/18);

– Sa cheathrú sraith, líomhnaítear gur sáraíodh Airteagal 107 CFAE a mhéid a mheas an Coimisiún go raibh na rialuithe cánach inchurtha i leith Stát Lucsamburg agus go raibh ann do ghealltanas acmhainní Stáit (an chéad saincheist i gCás T-525/18);

– Sa chúigiú sraith, líomhnaítear gur sáraíodh Airteagal 107 CFAE a mhéid a rinne an Coimisiún na rialuithe cánach a aicmiú go míchuí mar chabhair aonair (an ceathrú saincheist i gCás T-525/18);

– Sa séú sraith, líomhnaítear gur sáraíodh prionsabail ghinearálta dhlí an Aontais a mhéid a d'ordaigh an Coimisiún go ndéanfaí an chabhair a aisghabháil (an cúigiú saincheist i gCás T-516/18 agus an seachtú saincheist i gCás T-525/18).

57. Sa bhreithiúnas faoi achomharc, dhíbh an Chúirt Ghinearálta na saincheisteanna dlí go léir agus, dá bhrí sin, dhíbh sí na caingne i gCás T-516/18 agus i gCás T-525/18 ina n-iomláine.

58. Maidir leis an gcéad sraith de shaincheisteanna, go bunúsach, chinn an Chúirt Ghinearálta (mír 134 *et seq*., go háirithe mír 150) nach raibh an Coimisiún ag tabhairt faoi chomhchuibhiú cánach, agus na rialuithe cánach á n-imscrúdú aige, ach ag feidhmiú na cumhachta a thugtar dó faoi Airteagal 107(1) CFAE.

59. Maidir leis an dara agus an tríú sraith de shaincheisteanna dlí, shonraigh an Chúirt Ghinearálta, i mír 230 dá breithiúnas, fad is go bhféadfaidh forais áirithe cinnidh údar cuí dlíthiúil a thabhairt dó iontu féin, nach mbíonn aon éifeacht ag earráidí sna forais eile den chinneadh ar an gcuid oibríochtúil. Rinne an Chúirt Ghinearálta athbhreithniú ansin ar an gcreat tagartha teoranta, a bheadh ann faoi Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR, agus chinn sí go bhfuil maolú ann faoin gcreat tagartha sin nach féidir údar dlí a thabhairt leis. Bhí sí den tuairim, mar an gcéanna leis an gCoimisiún, nach raibh sé d'oibleagáid ar an gCoimisiún forálacha na Treorach Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí a áireamh sa chreat tagartha, go háirithe toisc gur imthosca náisiúnta amháin a bhí i gceist (mír 263 *et seq*.). Dá bhrí sin, chinn sí go raibh an ceart ag an gCoimisiún a mheas gur mhaolú ar an gcreat tagartha faoi Airteagail 164 agus 166 de LIR iad na rialuithe cánach, is é sin le rá, gur ceadaíodh, leis na rialuithe cánach, cur i bhfeidhm earráideach an dlí (mír 288 *et seq*.).

60. Maidir leis an líomhain nach raibh ann do bhuntáiste roghnaitheach i bhfianaise na rialach frith-mhí-úsáide dlí, chinn an Chúirt Ghinearálta gur chruthaigh an Coimisiún go leordhóthanach na critéir is gá faoi dhlí Lucsamburg chun a chinneadh go raibh mí-úsáid dlí ann - eadhon, foirmeacha nó institiúidí den dlí príobháideach arna n-úsáid, dliteanas cánach arna laghdú, socrú dlíthiúil míchuí arna úsáid agus easnamh i leith gcúiseanna nach mbaineann le cáin (mír 384 *et seq*., go háirithe mír 410 *et seq*.).

61. Maidir leis an gceathrú sraith de shaincheisteanna dlí, chinn an Chúirt Ghinearálta (mír 212 *et seq*.) gurbh é riarachán cánach Lucsamburg a d'eisigh na rialuithe cánach agus gurbh é toradh na rialuithe sin ná laghdú ar an ualach cánach atá le híoc, i bprionsabal, ag gnóthas agus, dá bhrí sin, nach raibh easnamh ann i dtaobh é a bheith inchurtha i leith Ard-Diúcacht Lucsamburg ná i leith aon ghealltanas acmhainní Stáit.

62. Maidir leis an gcúigiú sraith de shaincheisteanna dlí, chinn an Chúirt Ghinearálta (mír 479 *et seq*.) go bhféadfadh an Coimisiún beart lena gcuirtear riail ghinearálta chun feidhme a aicmiú mar chabhair aonair agus nach raibh air a léiriú roimh ré gurb ionann na forálacha ina mbunús leis sin agus scéim cabhrach, fiú i gcás nach mór sin a bheith i gceist.

63. Ar deireadh, maidir leis an séú sraith de shaincheisteanna dlí, chinn an Chúirt Ghinearálta (mír 489 *et seq*.) nár sháraigh an Coimisiún na prionsabail ghinearálta i dtaobh na deimhneachta dlíthiúla agus i dtaobh ionchais dhlisteanacha trí ordú a thabhairt d'Ard-Diúcacht Lucsamburg an chabhair a aisghabháil. Go háirithe, i bprionsabal níor chóir ionchais a bheith ag gnóthais ar tugadh cabhair dó go raibh an chabhair dleathach ach i gcás gur tugadh an chabhair sin i gcomhréir leis an nós imeachta a leagtar síos in Airteagal 108 CFAE.

IV. An nós imeachta os comhair na Cúirte

64. An 22 Iúil 2021, thaisc Engie an t-achomharc seo (Cás C-454/21 P) i gcoinne bhreithiúnas na Cúirte Ginearálta. Iarrann Engie ar an gCúirt Bhreithiúnais:

– dearbhú go bhfuil an t-achomharc seo inghlactha agus go bhfuil bunús maith leis;

– breithiúnas Chúirt Ghinearálta an Aontais Eorpaigh an 12 Bealtaine 2021 i gCásanna Uamtha T-516/18 agus T-525/18, *Lucsamburg agus Engie Global LNG Holding agus páirtithe eile* v *an Coimisiún*, a chur ar ceal;

– breithiúnas críochnaitheach a thabhairt ar shubstaint an cháis i gcomhréir le hAirteagal 61 de Reacht na Cúirte Breithiúnais agus an t-ordú arna lorg ag Engie ag an gcéad chéim a dheonú nó, mar mhalairt air sin, Airteagal 2 de Chinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna cur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Engie (IO 2019 L 78, lch. 1) a chur ar neamhní a mhéid a ordaítear an chabhair a aisghabháil;

– mar mhalairt air sin fós, an cás a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta;

– a ordú don Choimisiún na costais go léir a íoc.

65. An 21 Iúil 2021, thaisc Ard-Diúcacht Lucsamburg an t-achomharc seo (Cás C-451/21 P) i gcoinne bhreithiúnas na Cúirte Ginearálta. Iarrann Lucsamburg ar an gCúirt Bhreithiúnais:

– Breithiúnas Chúirt Ghinearálta an Aontais Eorpaigh an 12 Bealtaine 2021 i gCásanna Uamtha T-516/18 agus T-525/18, *Lucsamburg agus Engie Global LNG Holding agus páirtithe eile* v *an Coimisiún*, a chur ar ceal;

– breithiúnas críochnaitheach a thabhairt sa chás, i gcomhréir le hAirteagal 61 de Reacht na Cúirte Breithiúnais agus an t-ordú arna lorg ag Lucsamburg ag an gcéad chéim a dheonú agus

Airteagal 2 de Chinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna chur chun feidhme ag Lucsamburg a chur ar neamhní;

– mar mhalairt air sin, an cás a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta;

– a ordú don Choimisiún na costais a thabhaigh Ard-Diúcacht Lucsamburg a íoc.

66. Sa dá chás, iarrann an Coimisiún ar an gCúirt Bhreithiúnais na hachomhairc a dhíbhe agus a ordú do na hachomharcóirí na costais a íoc.

67. Thíolaic na páirtithe go léir barúlacha i scríbhinn os comhair na Cúirte Breithiúnais agus rinne siad argóint ó bhéal i dteannta a chéile maidir leis na hachomhairc an 30 Eanáir 2023.

V. Anailís dlí

68. Chun tacú leis an achomharc, ardaíonn Engie trí shaincheist dlí agus ardaíonn Lucsamburg ceithre shaincheist dlí, a bhfuil forluí substainteach eatarthu. Agus na forais achomhairc á scrúdú agam, tosóidh mé leis na forais a ardaíonn Engie (faoi A., B., C.) agus críochnóidh mé leis na forais achomhairc eile a ardaíonn Lucsamburg (faoi D.). Sa chaoi sin, mar shampla, déanfaidh mé mé féin a theorannú don tsraith rialuithe cánach a bhaineann le LNG Holding ós rud é, in aon chás, go ndearnadh an ZORA a chomhshó go páirteach ina leith. Is féidir na míniúcháin a chur i leith an dara sraith de rialuithe cánach a bhaineann le GSTM.

A. An chéad saincheist dlí: Léiriú mícheart ar Airteagal 107(1) CFAE i gcomhthéacs an chreata tagartha theoranta

69. Lena chéad saincheist dlí, líomhnaíonn Engie (agus Lucsamburg freisin) go ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid dlí agus Airteagal 107(1) CFAE á léiriú aici, go háirithe agus an creat tagartha á chinneadh aici. Chinn an Chúirt Ghinearálta go ndearnadh, leis na rialuithe cánach i bhfabhar Engie, maolú ar an gcreat tagartha teoranta d'Airteagal 164 agus d'Airteagal 166 de LIR.

70. De réir chásdlí socair na Cúirte, chun bheith aicmithe mar "Státchabhair" de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE, ní mór, ar an gcéad dul síos, idirghabháil thar ceann an Stáit nó idirghabháil trí acmhainní Stáit a bheith ann. Ar an dara dul síos, ní mór gur dóigh don idirghabháil sin dul i gcion ar thrádáil idir na Ballstáit. Ar an tríú dul síos, ní mór buntáiste roghnaitheach a thabhairt dá tairbhí. Ar an gceathrú dul síos, ní mór di an iomaíocht a shaobhadh nó gur baolach di í a shaobhadh. [9]

71. Ní gá scrúdú a dhéanamh anseo ach ar réasúnaíocht na Cúirte Ginearálta maidir le sainaithint an bhuntáiste roghnaithigh. I gcás bearta cánach, i gcomhréir le cásdlí socair na Cúirte Breithiúnais, ní mór an roghnaíocht a chinneadh de réir roinnt céimeanna. Chuige sin, mar chéad chéim, ní mór an córas cánach ginearálta nó an "gnáthchóras" atá i bhfeidhm sa Bhallstát lena

[9] Breithiúnais an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 27), an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, mír 82), an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *World Duty Free Group agus páirtithe eile* (C-20/15 P agus C-21/15 P, EU:C:2016:981, mír 53), agus an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, mír 40).

mbaineann ("an creat tagartha") a shainaithint.[10] Ar bhonn an chórais cánach ghinearálta nó an "ghnáthchórais" sin, mar dara céim, ní mór a chinneadh an é atá i gceist leis an mbeart cánach faoi cheist ná maolú ar an gcóras ginearálta, a mhéid a dhéantar idirdhealú idir oibreoirí eacnamaíocha atá, i bhfianaise an chuspóra arna shaothrú leis an gcóras ginearálta sin, i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide.[11] Má chinntear go raibh maolú ar an "[n]gnáthchánachas", mar chéim dheiridh, ní mór a scrúdú an bhfuil údar leis an maolú.

72. Sa chaoi sin, is é cinneadh an reachtais náisiúnta ar cad is "gnáthchánachas" dó an túsphointe i gcónaí chun an creat tagartha a chinneadh. Dá bharr sin, is faoin mBallstát na bunchinntí maidir le cáin a ghearradh, go háirithe na cinntí maidir leis an teicníc chánach, ach cuspóir agus prionsabail na cánach freisin.[12] Dá bhrí sin, ní féidir leis an gCoimisiún ná an Chúirt Bhreithiúnais an dlí cánach náisiúnta a mheas i bhfianaise córas cánach idéalach nó ficseanach.[13]

73. Ós rud é gurb é cinneadh an chreata tagartha sin túsphointe an scrúdaithe chomparáidigh, nach mór a dhéanamh agus roghnaíocht á cinneadh, má tá earraid sa chinneadh sin, chuirfeadh sin an scrúdú iomlán ar chritéir na roghnaíochta ó bhail.[14]

1. Cinntí na Cúirte Ginearálta

74. Chinn an Chúirt Ghinearálta, i mír 292 *et seq*. dá breithiúnas, nach coinníoll í, go foirmiúil, faoi Airteagal 166 de LIR, chun an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta ar leibhéal na máthairchuideachta a dheonú go mbeadh cáin gearrtha ar bhrabús dáilte ar leibhéal na bhfochuideachtaí roimhe sin. Mar sin féin, léiríonn an nasc idir Airteagal 166 de LIR agus Airteagal 164 de LIR nach ndeonaítear an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR ach amháin i gcás nach ndearnadh an t-ioncam a asbhaint ó bhonn measúnachta na fochuideachta (mír 297).

75. Thairis sin, dar leis an gCúirt Ghinearálta, go foirmiúil ní dáileadh brabús de réir bhrí Airteagal 164 de LIR iad na faibhrithe ZORA. Ós rud é go bhfreagraíonn an t-ioncam rannpháirtíochta atá díolmhaithe ó cháin ar leibhéal na máthairchuideachtaí, go bunúsach, do mhéid na bhfaibhrithe, measann an Chúirt Ghinearálta nach mór a mheas, in imthosca ar leith na gcásanna seo, gur dáileadh brabús é i ndáiríre (mír 300).

[10] Breithiúnais an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *World Duty Free Group agus páirtithe eile* (C-20/15 P agus C-21/15 P, EU:C:2016:981, mír 57), agus an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, míreanna 53 agus 55).

[11] Breithiúnais an 19 Nollaig 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, mír 36), an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *World Duty Free Group agus páirtithe eile* (C-20/15 P agus C-21/15 P, EU:C:2016:981, mír 57), agus an 8 Meán Fómhair 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 go C-80/08, EU:C:2011:550, mír 49).

[12] Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Éire* v *an Coimisiún* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, mír 60 *et seq*.), féach freisin mo Thuairim sa Chás *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:181, mír 57), sa Chás *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2020:834, mír 39), agus sa Chás *an Coimisiún* v *an Ungáir* (C-596/19 P, EU:C:2020:835, mír 43).
Deimhnithe ag: breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:2022:859, mír 73), an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, mír 59), an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, míreanna 38 agus 39), agus an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Ungáir* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, míreanna 44 agus 45).

[13] Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Éire* v *an Coimisiún* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, mír 64).
Sa chaoi sin freisin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 74 - leanann as sin nach gá ach an dlí náisiúnta is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann a chur san áireamh chun an córas tagartha i réimse an chánachais dhírigh a chinneadh).

[14] Breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 71), agus an 6 Deireadh Fómhair 2021, *World Duty Free Group agus an Spáinn* v *an Coimisiún* (C-51/19 P agus C-64/19 P, EU:C:2021:793, mír 61 agus an cásdlí dá dtagraítear).

76. Chinn an Chúirt Ghinearálta, i mír 327 dá breithiúnas, go ndearna riarachán cánach Lucsamburg, leis na rialuithe canach, maolú ar an gcreat tagartha in Airteagail 164 agus 166 de LIR sa chaoi go ndearna sé an díolúine ó cháin, ar leibhéal na máthairchuideachtaí, don ioncam rannpháirtíochta, a dheimhniú, a bhí ag freagairt, ó thaobh airgeadais de, do mhéid na bhfaibhrithe ZORA arna n-asbhaint mar chostais ar leibhéal na bhfochuideachtaí.

2. Measúnú

77. Maíonn Engie agus Lucsamburg go ndearna an Chúirt Ghinearálta, leis na cinntí sin, earráidí sa dlí agus go ndearna sí na fíorais a shaobhadh. Ghlac sí leis, ar iomrall, go raibh nasc idir Airteagal 164 de LIR agus Airteagal 166 de LIR nuair a mheas sí, mar an gcéanna leis an gCoimisiún, gurb ionann rialuithe cánach Lucsamburg agus cabhair. Dá bhrí sin, ní mór a shoiléiriú an ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid sa dlí nuair a dheimhnigh sí an córas tagartha a d'úsáid an Coimisiún sa chinneadh faoi chonspóid.

78. Chun an cinneadh ceart a dhéanamh maidir leis an gcreat tagartha is infheidhme, ní mór léiriú a dhéanamh ar dhlí cánach Lucsamburg (LIR). Déanann an Coimisiún agóid maidir le hinghlacthacht na coda sin den tsaincheist dlí mar gheall go mbaineann sí le ceisteanna fíorais. Is fíor nach ceist dlí í an measúnú ar na fíorais - lena n-áirítear, i bprionsabal, breithniú na Cúirte Ginearálta ar an dlí náisiúnta[15] - ná ar an bhfianaise a bhféadfaidh an Chúirt Bhreithiúnais athbhreithniú a dhéanamh uirthi le linn achomhairc. Ní féidir leis an gCúirt ach scrúdú a dhéanamh i dtaobh an ndearnadh an dlí sin a shaobhadh.[16] Ar an taobh eile, is féidir leis an gCúirt Bhreithiúnais athbhreithniú a dhéanamh ar an aicmiú dlíthiúil a rinne an Chúirt Ghinearálta ar an dlí náisiúnta i bhfianaise dhlí an Aontais.[17] Tá sin fíorthábhachtach i ndáil le raon feidhme Airteagal 107(1) CFAE, ós rud é, chun glacadh leis go raibh ann do chabhair, ní mór buntáiste roghnaitheach a bheith ann ar dtús mar gheall ar mhaolú ar an "ngnáthchóras" cánach náisiúnta, an córas tagartha.

79. I gcomhréir leis sin, aithnítear sa dlí maidir le Státchabhair gur ceist dlí í an cheist an ndearna an Chúirt Ghinearálta an córas tagartha a eascraíonn as an dlí náisiúnta a shainaithint agus a shainiú go cuí. Sa chaoi sin, féadfaidh sé a bheith ina ábhar d'athbhreithniú ag an gCúirt Bhreithiúnais le linn achomhairc.[18] Dá bhrí sin, aighneacht lena n-ardaítear ceist maidir le rogha an chórais tagartha is infheidhme sa chéad chéim den scrúdú i dtaobh an raibh ann do bhuntáiste roghnaitheach, tá sé sin inghlactha le linn achomhairc.

80. Ós rud é go bhfuil sé i gceist le haighneacht Engie agus Lucsamburg ceist a ardú i dtaobh an bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha, mar a chinn an Chúirt Ghinearálta, faoi Airteagal 164, arna léamh in éineacht le hAirteagal 166, de LIR, mar chóras tagartha faoin dlí

[15] *cf.* Breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 82), an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, mír 78), an 3 Aibreán 2014, *an Fhrainc* v *an Coimisiún* (C-559/12 P, EU:C:2014:217, mír 79), agus an 24 Deireadh Fómhair 2002, *Aéroports de Paris* v *an Coimisiún* (C-82/01 P, EU:C:2002:617, mír 63).

[16] *cf.* Breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 82), agus an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, mír 78 agus an cásdlí dá dtagraítear).

[17] Breithiúnais an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, mír. 78), *cf.*, chuige sin freisin, breithiúnais an 21 Nollaig 2016, *an Coimisiún* v *Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, míreanna 61 go 63), agus an 3 Aibreán 2014, *an Fhrainc* v *an Coimisiún*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, mír 83).

[18] Féach (maidir le prionsabal an fheidhmithe neamhspleách arna líomhain sa dlí náisiúnta), le déanaí, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 85), *cf.*, de réir analaí, breithiúnas an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, míreanna 80 agus 81, maidir le míléiriú na Cúirte Ginearálta ar mhír 8c KSTG).

maidir le Státchabhair, tá an chéad chuid den dara saincheist dlí inghlactha. Féadfaidh an Chúirt Bhreithiúnais, dá bhrí sin, scrúdú a dhéanamh, le linn achomhairc, ar an gceist dlí i dtaobh an raibh an ceart ag an gCúirt Ghinearálta ina cinneadh maidir le prionsabal comhfhreagartha i ndlí Lucsamburg a bheith ina chuid den chóras tagartha agus sin a chur i bhfeidhm.

81. I ndáil leis sin, ar an gcéad dul síos, déanfaidh mé anailís ar an mbuntáiste roghnaitheach lena mbaineann (féach faoi (a)). Ní mór ansin an caighdeán athbhreithnithe maidir le hathbhreithniú ar rialuithe cánach a chinneadh (féach faoi (b)). Ar an mbonn sin, scrúdóidh mé réasúnaíocht na Cúirte Ginearálta maidir leis an gcreat tagartha lena mbaineann a chinneadh (féach faoi (c) agus (d)). Ós rud é gur ardaigh an Coimisiún ceist ag an éisteacht maidir leis an gcomhsheasmhacht i ndlí cánach Lucsamburg ann féin, breithneoidh mé ansin ar an gceist an bhféadfadh éagmais fhéideartha clásal comhfhreagartha substainteach sa dlí náisiúnta bheith ina cabhair (féach faoi (e)).

(a) An buntáiste roghnaitheach lena mbaineann

82. Measann an Coimisiún, sa chinneadh faoi chonspóid, go bhfuil ann do bhuntáiste roghnaitheach toisc, dar leis, go bhfuil dlúthnasc idir Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR. I ndáil leis sin, chinn an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta go bhfuil, mar gheall ar an struchtúr maoiniúcháin a roghnaigh an grúpa Engie, ann do neamhchánachas, den chuid is mó, ar bhrabús arna dhéanamh ar leibhéal na bhfochuideachtaí, de mhaolú ar an ngnáthchánachas corparáideach, i gcás ina ndéanann an fhochuideachta sin brabús. Déanann siad neamhaird air, áfach, go mbíonn - mar mhaolú eile ar an ngnáthchánachas corparáideach - ann do chánachas freisin nuair a thabhaíonn an fhochuideachta caillteanais, mar a tharla, is cosúil, i gcás LNG Supply in 2015 agus 2016.

83. Sa dá chás, go sonrach, gearrtar cáin i gcónaí ar an gcorrlach arna chomhaontú leis an riarachán cánach, a chinntear, ar a laghad, ar bhonn an láimhdeachais agus sin beag beann ar aon bhrabús. Ar an taobh eile, tugann an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta faoi deara gurbh fhéidir an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta faoi Airteagal 166 de LIR a úsáid ar leibhéal na máthairchuideachtaí, mar a mbíonn an brabús sa deireadh tráth chomhshó na ZORAnna, cé nach "ngearrtar cáin" air sin ar leibhéal na fochuideachta faoi Airteagal 164 de LIR.

84. Dá bhrí sin, níor scrúdaigh an Coimisiún an comhaontú maidir leis an gcorrlach, arbh é, de réir na rialuithe cánach, an t-aon bhonn measúnachta ar leibhéal na bhfochuideachtaí, agus níor chuir sé ina choinne. Níor scrúdaíodh an cheist an buntáiste roghnaitheach atá i gceist leis an modh sin, atá ina mhaolú ar an ngnáthchánachas corparáide (gan aon chomparáid bunaithe ar an luach de réir na leabhar, ach cánachas atá bunaithe ar luach an chláir chomhardaithe nó ar láimhdeachas). Níor chuir agus níor scrúdaigh an Coimisiún an cheist ach oiread an raibh an modh speisialta sin faoi dhlí cánach Lucsamburg ar fáil do gach duine inchánach inchomparáide. Mar an gcéanna i leith na rátaí céatadánacha a leagtar amach ann. Níl freagra fós conas mar a ríomhtar iad agus cén bunús atá leis na méideanna sin.

85. Dá bhrí sin, níl an cánachas corrlaigh sin, a bhfuil éifeacht aige, go háirithe, ar leibhéal na bhfaibhrithe ZORA, ina ábhar den chinneadh atá faoi chonspóid ná den bhreithiúnais faoi achomharc agus, dá bhrí sin, ní féidir leis an gCúirt Bhreithiúnais é a scrúdú ach oiread. Is féidir leis an gCoimisiún sin a leigheas fós, áfach, i gcinneadh nua maidir le cabhair, ar choinníoll nach bhfuil an tréimhse teorann imithe in éag go fóill.

(b) Rialuithe cánach mar ábhar an mheasúnaithe faoin dlí maidir le Státchabhair agus an caighdeán athbhreithnithe

86. Maíonn an Coimisiún go sainráite ina chinneadh, áfach, gurb í cabhair atá i gceist leis na rialuithe cánach a eisíodh don ghrúpa Engie. Níl fadhb faoi dhlí an Státchabhair leis an bhfabhar idirchorparáide faoi Airteagal 166 de LIR ann féin (eadhon, díolúine ó cháin i leith dáiltí brabús laistigh de ghrúpa), ach lena gcur chun feidhme sa chás ar leith. I ndáil leis sin, braitheann an Coimisiún - cé ní go sainráite - ar earráid i gcur i bhfeidhm an dlí ag údaráis Lucsamburg. Sin an toradh freisin ar na ráitis faoin gcreat tagartha cúng, arbh é, dar leis an gCoimisiún, Airteagail 164 agus 166 de LIR.

87. Glacann an Chúirt Ghinearálta leis an dearcadh sin, sa chaoi is go measann sí go bhfuil ann don chabhair, a chinn an Coimisiún a bheith ann, mar gheall ar chur i bhfeidhm míchuí d'Airteagal 164, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 166, de LIR, ós rud é go leanann go bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha, mar a ghlaoitear air, i ndlí cánach corparáide Lucsamburg. Ciallaíonn sin go mbraitheann an díolúine ó cháin ar leibhéal na máthairchuideachta a fhaigheann í ar an bhfíoras gur gearradh cáin roimhe sin ar na suimeanna arna ndáileadh ar leibhéal na fochuideachta.

88. Ar dtús, ba cheart a thabhairt faoi deara nach ionann rialuithe cánach agus cabhair neamhdhleathach *per se* de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. Is uirlis thábhachtach iad chun deimhneacht dhlíthiúil a chinntiú, rud a aithníonn an Coimisiún freisin.[19] Is prionsabal ginearálta de chuid dhlí an Aontais prionsabal na deimhneachta dlíthiúla.[20] Dá bhrí sin, níl fadhb le rialuithe cánach ó thaobh an dlí maidir le Státchabhair, fad is go bhfuil siad ar fáil do gach duine inchánach (arna iarraidh sin, de ghnáth) agus go gcomhfhreagraíonn siad don dlí cánach ábhartha - mar is cóir do gach cinneadh cánach eile. Chuige sin, ní dhéantar leo ach an toradh le cinneadh cánach a bheidh ann níos déanaí a réamh-mheas.

89. Mar sin féin, más rialú cánach atá á athbhreithniú i bhfianaise an dlí maidir le Státchabhair, bíonn an cheist ann fós an bhféadfadh aon mhaolú ar an dlí cánach i bhfabhar an duine inchánach (agus, dá bhrí sin, aon rialú cánach mícheart i bhfabhar an duine inchánach) a bheith ina chabhair de réir bhrí na gConarthaí. Ann féin, tá léiriú den sórt sin clúdaithe leis an bhfoclaíocht in Airteagal 107(1) CFAE.

90. Mar sin féin, tagann sin salach ar an gcaighdeán athbhreithnithe atá forbartha ag an gCúirt Bhreithiúnais maidir le scéimeanna cabhrach ar dlíthe cánach ginearálta iad. Cuireann an Chúirt Bhreithiúnais i dtreis go bhfuil sé de shaoirse ag na Ballstáit, i bhfianaise na staide reatha maidir le dlí cánach an Aontais a chomhchuibhiú, an córas cánach is iomchuí, dar leo, a thabhairt isteach,[21] rud a bhaineann go sainráite le réimse na Státchabhrach freisin[22]. Tá an cinneadh maidir leis na saintréithe atá ag gach cáin mar chuid den rogha sin atá ag na Ballstáit. Áirítear leis sin, *inter alia*, ní hamháin an ráta cánach a roghnú, a d'fhéadfadh a bheith comhréireach nó

[19] Fógra ón gCoimisiún maidir le coincheap na Státchabhrach de réir bhrí Airteagal 107(1) den Chonradh ar Fheidhmiú an Aontais Eorpaigh, IO 2016 C 262, lch. 1, mír 169 *et seq*.

[20] Breithiúnais an 15 Feabhra 1996, *Duff agus páirtithe eile* (C-63/93, EU:C:1996:51, mír 20, ina bhfuil tagairtí breise), agus an 8 Nollaig 2011, *France Télécom* v *an Coimisiún* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, mír 100).

[21] Breithiúnas an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 37), *cf.*, chuige sin freisin maidir leis na saoirsí bunúsacha, breithiúnais an 3 Márta 2020, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, mír 49), agus an 3 Márta 2020, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, mír 69 agus an cásdlí dá dtagraítear).

[22] Breithiúnais an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, mír 59), agus an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 37); *cf.*, chuige sin, *inter alia*, breithiúnas an 26 Aibreán 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, mír 50 agus an cásdlí dá dtagraítear).

forchéimnitheach, ach an bonn measúnachta cánach agus na teagmhais inchánach a chinneadh.[23] Ar an gcaoi chéanna, is cinneadh ginearálta den sórt sin an cinneadh maidir leis na cánacha eachtracha agus na coinníollacha faoina bhféadfar iad a fhritháireamh i gcoinne an dliteanais cánach intíre, agus is faoi dhiscréid na mBallstát an breithniú sin agus saintréithe na cánach á gcinneadh acu.[24] Is mar an gcéanna atá i leith phrionsabal an fheidhmithe neamhspleách a chur chun feidhme agus a dhearadh le haghaidh idirbhearta idir cuideachtaí comhlachaithe.[25]

91. Mar sin féin, sáraítear na teorainneacha a bhaineann leis an discréid sin atá ag na Ballstáit má mhí-úsáideann na Ballstáit a ndlí cánach, ar aon nós, chun buntáistí "ag teacht timpeall ar na rialacha maidir le Státchabhair" a thabhairt do ghnóthais aonair.[26] Is féidir glacadh leis gurb ann do mhí-úsáid den neamhspleáchas cánach sin i gcás inar léir go bhfuil neamhréireacht i ndearadh an dlí cánach - mar a bhí ann, mar shampla, sa Chás *Gibraltar*.[27] Dá bhrí sin, ina cásdlí le déanaí, ní dhéanann an Chúirt Bhreithiúnais athbhreithniú ar chinntí ginearálta maidir leis an ualach cánach faoin dlí maidir le Státchabhair ach amháin má rinneadh iad a dhearadh ar *bhealach atá idirdhealaitheach go follasach* chun teacht timpeall ar na ceanglais a fhorchuirtear i réimse na Státchabhrach faoi dhlí an Aontais.[28]

92. Níl aon chúis dhealraitheach ann gan an cásdlí sin a chur i leith chur i bhfeidhm mícheart an dlí i bhfabhar an duine inchánach. Dá bhrí sin, níl buntáiste roghnaitheach i gceist le gach rialú canach míchruinn, ach gach rialú cánach atá mícheart go follasach i bhfabhar duine inchánach, agus sin amháin. Is léir sin i gcás maoluithe den sórt sin ar an gcreat tagartha náisiúnta is infheidhme nach féidir a mhíniú go hinchreidte do thríú páirtí, amhail an Coimisiún nó Cúirteanna an Aontais Eorpaigh, agus, dá bhrí sin, is léir sin don duine inchánach lena mbaineann freisin. I gcásanna den sórt sin, is féidir glacadh leis go bhfuiltear ag teacht timpeall ar an dlí maidir le Státchabhair *ar bhealach atá idirdhealaitheach go follasach agus an dlí á chur i bhfeidhm*. Ní gá freagra a thabhairt, mar sin, ar na ceisteanna a ardaíodh le linn na héisteachta i dtaobh an ndéanann cuid den litríocht dlí i Lucsamburg nó cúirt chéadchéime i Lucsamburg léiriú ar dhlí cánach Lucsamburg atá éagsúil, i ndáiríre, ón léiriú atá ag an riarachán cánach agus le fáil i gcuid eile den litríocht dlí i Lucsamburg.

93. Níor chóir cúis imní é a bheith ann go mbeadh an iomarca brú ar an gCoimisiún agus ar Chúirteanna an Aontais Eorpaigh léiriú ceart agus beacht a dhéanamh ar 27 gcóras cánach éagsúla.

94. Tá an brú iomarcach sin le feiceáil cheana féin sna himeachtaí seo. Tá réasúnaíocht an Choimisiúin, a chinn an Chúirt Ghinearálta a bheith ceart, bunaithe ar léiriú *éagsúil* ar Airteagail 164 agus 166 de LIR ón léiriú a chuir Engie agus, thar aon ní eile, Lucsamburg ar aghaidh. I ndáil

[23] Breithiúnais an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, míreanna 59 agus 60, an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 38), agus an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Ungáir* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, mír 44).

[24] Go sonrach, breithiúnas an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, mír 60).

[25] Sa chaoi sin freisin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 95 *et seq*.).

[26] Breithiúnas an 15 Samhain 2011, *an Coimisiún agus an Spáinn* v *Government of Gibraltar agus an Ríocht Aontaithe* (C-106/09 P agus C-107/09 P, EU:C:2011:732, mír 72).

[27] Breithiúnas an 15 Samhain 2011, *an Coimisiún agus an Spáinn* v *Government of Gibraltar agus an Ríocht Aontaithe* (C-106/09 P agus C-107/09 P, EU:C:2011:732, mír 101 *et seq*.). Sa chás sin, ní raibh an Ríocht Aontaithe in ann brí na bparaiméadar cánach a úsáideadh a mhíniú ach an oiread (mír 149).

[28] Breithiúnais an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:2022:680, mír 61), an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 42 *et seq*., go háirithe mír 44), agus an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Ungáir* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, mír 48 *et seq*., go háirithe mír 50). I mbreithiúnas an 15 Samhain 2011, *an Coimisiún agus an Spáinn* v *Government of Gibraltar agus an Ríocht Aontaithe* (C-106/09 P agus C-107/09 P, EU:C:2011:732, mír 101), tagraíonn an Chúirt Bhreithiúnais cheana féin do na bunúis dlí "lena gcaitear, go follasach, (aibhsiú curtha leis an téacs) ar bhonn éagsúil" le daoine inchánach.

leis sin, léirítear sna ráitis ar an dlí cánach de chuid na Cúirte Ginearálta maidir leis an léiriú ar Airteagail 164 agus 166 de LIR [29] go raibh deacrachtaí ag an gCúirt Ghinearálta ina "dara cúirt chánach Lucsamburg". I mír 294 den bhreithiúnas faoi achomharc, luann an Chúirt Ghinearálta, mar shampla, go bhforáiltear le hAirteagal 164 de LIR do chánachas ar ioncam a fhaigheann cuideachta "beag beann ar cé acu a dháiltear an t-ioncam sin nó nach ndáiltear. Faoin Airteagal 164(3) de LIR, áirítear dáiltí brabús faoi cheilt san ioncam sin freisin."

95. De réir na foclaíochta ann, áfach, ní bhaineann Airteagal 164 de LIR le cánachas ioncaim, ach le bonn measúnachta na *fochuideachta* a chinneadh amháin. I dtaobh an ngearrtar cáin ar aon ioncam, ní dhéantar tagairt ann dó sin. Thairis sin, is dócha go mbíonn cánachas ar ioncam ann de thoradh ar na teagmhais inchánach lena mbaineann agus idirghabháil nó neamh-idirghabháil rialacha maidir le díolúine ó cháin, dá bhforáiltear in áit eile.

96. Ina theannta sin, bheadh léiriú leathan ar Airteagal 107 CFAE - agus sin gur buntáiste roghnaitheach a bheadh i ngach rialú cánach mícheart i bhfabhar daoine inchánach - ina chúis leis na fadhbanna breise seo a leanas: Agus rialú cánach á eisiúint, is féidir earráidí a dhéanamh ar an mbealach céanna is a dhéantar iad agus aon fhógra cánach á eisiúint. Ach is faoi na húdaráis chánach náisiúnta agus na cúirteanna náisiúnta féin atá sé a fhíorú an bhfuil fógra measúnachta den sórt sin mícheart nó ceart. Dá mbreathnófaí ar aon earráid shimplí sa mheasúnú cánach mar shárú ar an dlí maidir le Státchabhair, is é an toradh a bheadh air sin ná go mbeadh an Coimisiún *de facto* ina Ard-Oifig Cánach agus bheadh Cúirteanna an Aontais Eorpaigh, agus athbhreithniú á dhéanamh acu ar chinntí an Choimisiúin, ina gCúirteanna Cánach Uachtaracha.

97. Dá réir sin, bhainfí de neamhspleáchas cánach na mBallstát, mar a léirítear sa chéad sraith de saincheisteanna dlí sna príomhimeachtaí. Tagraítear ann do chomhchuibhiú cánach faoi cheilt. Faoin tríú saincheist dlí san achomharc ó Lucsamburg, cuireann sé in iúl gurb ionann an t-athbhreithniú faoin dlí maidir le Státchabhair ar fhógraí measúnachta agus ar dhlíthe cánach a bhaineann le cánacha nach bhfuil comhchuibhithe agus idirghabháil ina neamhspleáchas cánach féin.

98. Thug an Chúirt Bhreithiúnais aghaidh ar na hamhrais sin cheana féin in áiteanna eile. Dá bhrí sin, maidir leis na critéir chun "gnáthchánachas" a chinneadh, mhínigh an tAbhcóide Ginearálta Pikamäe gurb iad na rialacha faoin dlí *daonna* atá ábhartha. Chun aon chur isteach ar inniúlacht eisiach na mBallstát i réimse an chánachais dhírigh a sheachaint, ní féidir scrúdú a dhéanamh i dtaobh an bhfuil ann do bhuntáiste de réir bhrí Airteagal 107 CFAE ach amháin i bhfianaise an chomhthéacs reachtaigh arna bhunú ag an reachtas náisiúnta agus an chumhacht sin á feidhmiú *go hiarbhír* aige. [30] Agus an creat reachtach sin á chur i bhfeidhm, ní mór, agus an phraghsáil aistrithe ábhartha á cinneadh, mar shampla, discréid áirithe a aithint. [31]

99. Cuireann an Chúirt Bhreithiúnais i dtreis ina leith sin [32] nach féidir, agus scrúdú á dhéanamh ar an gceist an bhfuil ann do bhuntáiste cánach roghnaitheach de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE agus an t-ualach cánach a bheidh le hiompar de ghnáth ag gnóthas á chinneadh, critéir ná rialacha lasmuigh den chóras cánach náisiúnta faoi cheist a chur san áireamh, ach amháin má thagraíonn an córas náisiúnta cánach sin go sainráite dóibh. Is léiriú é seo ar an bprionsabal maidir le dlíthiúlacht an chánachais, atá, mar phrionsabal ginearálta dlí, ina chuid de dhlíchóras an Aontais

[29] Mar is léir ón teideal roimh na míreanna ábhartha, mír 288 *et seq*., den bhreithiúnas faoi achomharc.

[30] Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Éire* v *an Coimisiún* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, mír106).

[31] Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, mír 118).

[32] Breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 96 *et seq*.).

Eorpaigh. Ceanglaítear leis go ndéanfar foráil le dlí maidir le haon oibleagáid i leith cáin a íoc agus na gnéithe bunriachtanacha go léir, arb ionann iad agus gnéithe substainteacha na cánach, leis sin. Ní mór don duine inchánach a bheith in ann an méid cánach atá dlite a réamh-mheas agus a ríomh agus dáta a íocaíochta a chinneadh.[33] Ina theannta sin, cuireann an Chúirt Bhreithiúnais i dtreis go dtagann aon socrú féideartha maidir le modhanna agus critéar chun toradh de réir "an fheidhmithe neamhspleách" a chinneadh faoi shainrogha na mBallstát.[34]

100. Dá bhrí sin, tá gá le hathbhreithniú teoranta den sórt sin ar an dlí náisiúnta freisin i bhfianaise an leasa atá ag daoine inchánach sa deimhneacht dhlíthiúil. Mar atá luaite thuas (mír 88 *et seq.*), is uirlisí níos tábhachtaí ná fógraí cánach eile rialuithe cánach[35] chun deimhneacht dhlíthiúil a chruthú.[36] Dhéanfaí beag de phrionsabal na deimhneachta dlíthiúla agus den institiúid ghaolmhar arb í cinntitheacht gnímh riaracháin araon dá bhféadfaí caitheamh le haon fhógra cánach mícheart (rialú cánach ar nós gnáthfhógra cánach) mar shárú ar an dlí maidir le Státchabhair.

101. Ag féachaint don chásdlí atá luaite thuas (mír 90 *et seq.*), táim den tuairim, dá bhrí sin, nár cheart an t-athbhreithniú ar fhógraí cánach ar leith (gnáthfhógraí cánach amhail rialuithe cánach) a dhéanamh ach amháin ar bhonn caighdeán measúnaithe teoranta, atá teoranta do scrúdú creidiúnachta. Faoi sin, ní bheadh buntáiste roghnaitheach i gceist le gach cur i bhfeidhm mícheart den dlí cánach náisiúnta. Dá bhrí sin, ní féidir ach maolú follasach sa rialú cánach (nó fógra cánach) ar an gcreat tagartha arb é dlí cánach náisiúnta i bhfabhar daoine inchánach a bheith ina bhuntáiste roghnaitheach. I gcás nach bhfuil maolú den sórt sin go follasach ann, d'fhéadfadh an cinneadh a bheith neamhdhleathach, ach ní cabhair é de réir bhrí Airteagal 107 CFAE toisc amháin go bhféadfadh sé a bheith ina mhaolú ar an gcreat tagartha.

(c) Creat tagartha arna chinneadh i gceart a bheith ann (Airteagal 164, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 166, de LIR)

102. Mar thoradh air sin, ní gá don Chúirt Bhreithiúnais a scrúdú an eascraíonn, i ndáiríre, na hiarmhairtí dlí dá dtagraítear sna rialuithe cánach agus arna ndíospóid ag an gCoimisiún, as dlí cánach Lucsamburg. Níl le cinneadh ach an follasach é nach n-eascraíonn na hiarmhairtí dlí sin as dlí cánach Lucsamburg.

103. Sin mar a bheadh dá mbeadh prionsabal comhfhreagartha ann go follasach mar thoradh ar Airteagal 164, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 166, de LIR, mar a chinn an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta a bheith ina chreat tagartha is infheidhme.

[33] Breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 97), agus an 8 Bealtaine 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, mír 39).

[34] Breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 95).

[35] De réir chásdlí na Cúirte Breithiúnais, níl fadhb, i bprionsabal, faoi dhlí an Aontais, le cinntitheacht gnímh riaracháin - *cf.* Breithiúnais an 10 Márta 2022, *Grossmania* (C-177/20, EU:C:2022:175, mír 52), an 12 Feabhra 2008, *Kempter* (C-2/06, EU:C:2008:78, mír 37), an 19 Meán Fómhair 2006, *i-21 Germany agus Arcor* (C-392/04 agus C-422/04, EU:C:2006:586, mír 51), agus an 13 Eanáir 2004, *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, mír 24).

[36] *cf.* Fógra ón gCoimisiún maidir le coincheap na Státchabhrach de réir bhrí Airteagal 107(1) den Chonradh ar Fheidhmiú an Aontais Eorpaigh, IO 2016 C 262, lch. 1, mír 169 *et seq.*

(1) Teip maidir leis an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí a chur san áireamh sa chreat tagartha (an chéad chuid den chéad saincheist dlí ó Engie)

104. Ar an gcéad dul síos, contrártha don seasamh a bhí ag Engie agus Lucsamburg, níl aon fhadhb leis an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí gan bheith curtha san áireamh sa chreat tagartha. Is fíor nach raibh sé ina choinníoll, faoin Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí go dtí go ndearnadh leasú uirthi in 2014[37], go ngearrfaí cáin ar bhrabús ar leibhéal na fochuideachta sula dtabharfar díolúine ó cháin i leith gnóthachain chaipitiúla ar leibhéal na máthairchuideachta.

105. Ní mór an creat tagartha a chinneadh, áfach, ar bhonn an dlí náisiúnta arna chur i bhfeidhm. Mar sin féin, i bprionsabal, ní féidir Treoir AE a chur i bhfeidhm go díreach maidir leis an duine inchánach (sa chás seo, Engie), ós rud é go bhfuil sí dírithe ar an mBallstát. Ina theannta sin, in éagmais cásanna trasteorann (tá na cuideachtaí go léir lena mbaineann bunaithe i Lucsamburg), níor bhain sé lena raon feidhme ábhartha. Dá bhrí sin, is é dlí Lucsamburg amháin (sa chás seo, Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR) an creat tagartha ábhartha.

106. Ní chiallaíonn sin, áfach, nach bhfuil aon ról ag an Treoir Mátharchuideachtaí-Fochuideachtaí. Mar a luadh arís ag an éisteacht, le hAirteagal 166 de LIR, déantar an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí a thrasuí i ndlí Lucsamburg agus rialaítear leis cásanna trasteorann agus inmheánacha araon. Ní mór sin a chur san áireamh agus an creat tagartha á léiriú.

(2) Nasc idir Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR i ndlí Lucsamburg ("an prionsabal comhfhreagartha")

107. Lena n-achomhairc, díríonn Engie agus Lucsamburg freisin ar an dlúthnasc a chinn an Coimisiún a bheith idir Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR. Más sin mar atá, bheadh cánachas ar leibhéal na fochuideachta ina choinníoll chun an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta faoi dhlí Lucsamburg a fheidhmiú. Dá bhrí sin, d'fhéadfadh cur i bhfeidhm an fhabhair idirchorparáide (díolúine ó cháin i leith dáiltí laistigh den ghrúpa) a bheith ina earráid agus an dlí á chur i bhfeidhm toisc nár áiríodh na faibhrithe ZORA ar leibhéal na fochuideachta sa bhonn measúnachta don cánachas corrlaigh a comhaontaíodh.

108. Dá bhrí sin, tá ceist ann i dtaobh an bhfuil cánachas comhfhreagrach den sórt sin ag teastáil i ndlí cánach Ard-Diúcacht Lucsamburg. Is sna himthosca sin amháin nach mbeadh earráid dlí déanta ag an gCúirt Ghinearálta agus í ag cinneadh gurbh í sin an creat tagartha ceart (le haghaidh sonraí breise, féach mír 78 *et seq.* thuas). Agus an caighdeán athbhreithnithe níos ísle atá molta thuas á chur i bhfeidhm, is ríléir nach amhlaidh atá, ós rud é gur léir nach bhfuil nasc den sórt sin ann ar aon nós.

109. Níl aon nasc i bhfoclaíocht an dlí náisiúnta (Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR) idir an dá fhoráil. A mhalairt ar fad, baineann siad le daoine inchánach éagsúla. Ní léir ach an oiread go gcaithfear caitheamh le dáileadh brabúis faoi cheilt faoi Airteagal 164(3) de LIR - ar nós, mar shampla, íocaíocht mhéadaithe úis ar iasachtaí scairshealbhóirí (a chuirtear san áireamh i mbonn

[37] *cf.* Airteagal 1 de Threoir 2014/86/AE ón gComhairle an 8 Iúil 2014 lena leasaítear Treoir 2011/96/AE – IO 2014 L 219, lch. 40, agus an 31 Nollaig 2015 ina spriocdháta trasuí.

measúnachta na fochuideacha) - mar ioncam rannpháirtíochta atá díolmhaithe ó cháin faoi Airteagal 166 de LIR. Os a choinne sin, faoi Airteagal 166 de LIR, caitear le hioncam díolmhaithe ó cháin mar dháileadh brabúis de réir bhrí Airteagal 164 de LIR.

110. B'fhéidir go bhféadfaí an léiriú "molta" sin ón gCoimisiún ar Airteagail 164 agus 166 de LIR, ar ghlac an Chúirt Ghinearálta leis, a dhéanamh, ach ní leanann sé ó fhoclaíocht an dlí náisiúnta. Is féidir a mhalairt (nach bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha, mar atá curtha chun cinn ag Lucsamburg agus ag Engie) a bheith i gceist freisin agus tá sin ag teacht níos mó leis an bhfoclaíocht. Ós rud é go dtrasuitear an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí le hAirteagal 166 de LIR agus nach raibh foráil ann maidir le clásal comhfhreagartha nuair a eisíodh na rialuithe cánach, bheadh léiriú atá i gcomhréir leis an Treoir ag teacht salach ar léiriú na Cúirte Ginearálta ar Airteagal 166 de LIR freisin.

111. Deimhnítear an chonclúid sin i gcinneadh an Choimisiúin agus i mbreithiúnas na Cúirte Ginearálta fiú. Chinn agus dhearbhaigh siad, mar mhalairt réasúnaíochta, go raibh ann do bhuntáiste roghnaitheach freisin toisc nár cuireadh an riail frith-mhí-úsáide (Airteagal 6 de StAnpG) i bhfeidhm.[38] Mar sin féin, go loighiciúil, ní féidir an réasúnaíocht agus an chonclúid sin a bheith ann ach amháin má chomhlíontar na coinníollacha dlí le haghaidh "neamhchánachas dúbailte" ar leibhéal na fochuideachta agus ar leibhéal na máthairchuideachta. Dá bhrí sin, dealraíonn sé go raibh amhras ar an gCoimisiún agus ar an gCúirt Ghinearálta araon i leith a léiriú féin ar Airteagail 164 agus 166 de LIR a bheith ceart (agus, go follasach ceart, dá bharr sin).

112. Thairis sin, ní fhéadfaidh cur i bhfeidhm mí-cheart Airteagail 164 agus 166 de LIR ag an riarachán cánach a bheith ina shocrú mí-úsáideach de chuid an duine inchánach faoi Airteagal 6 de StAnpG riamh.

113. Dá bhrí sin, ní léiriú go follasach mí-cheart ar an dlí náisiúnta ar aon chaoi an léiriú arna leagan síos ag Lucsamburg sna rialuithe cánach. Dá réir sin, thosaigh an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta le creat tagartha mícheart, ós rud é nach bhfuil sé follasach gur tháinig an creat tagartha ar a raibh siad ag brath ó dhlí Lucsamburg.

114. De réir cásdlí socair, má bhíonn earráid ann agus an creat tagartha á chinneadh, cuirfear scrúdú iomlán ar chritéar na roghnaíochta ó bhail.[39] Dá bhrí sin, tá údar maith leis na hachomhairc a rinne Engie agus Lucsamburg ar an bhforas sin amháin.

(d) Mar mhalairt air sin: An bhfuil prionsabal comhfhreagartha ann ar bhonn léiriú ar Airteagal 164, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 166, de LIR?

115. Mura laghdófaí an caighdeán measúnaithe go dtí ceann d'earráid fhollasach sna rialuithe cánach, bheadh ar an gCúirt Bhreithiúnais cinneadh mionsonraithe a dhéanamh i dtaobh an raibh léiriú ceart déanta ar Airteagail 164 agus 166 de LIR d'fhonn a mheas ar úsáid an Chúirt Ghinearálta an creat tagartha ceart. Leis sin, theastódh tuiscint mhion ar dhlí cánach Lucsamburg, tuiscint nach bhfuil agamsa. Mar sin féin, tá amhras orm i dtaobh an féidir glacadh

[38] I leith na Cúirte Ginearálta, i mír 384 *et seq.* den bhreithiúnas faoi achomharc, agus, i leith an Choimisiúin, in aithris 289 *et seq.* den chinneadh faoi chonspóid.

[39] Breithiúnais an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 46), agus an 28 Meitheamh 2018, *Andres (Dócmhainneacht Heitkamp BauHolding)* v *an Coimisiún* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, mír 107). Féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 105) freisin.

leis - mar a rinne an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta i mír 292 *et seq*. dá breithiúnas - go bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha go hiarbhír ó fhorléargas ar Airteagail 164 agus 166 de LIR. Tá an t-amhras sin le feiceáil thíos sa léiriú malartach atá agamsa ar dhlí cánach Lucsamburg.

116. Mar atá luaite thuas (mír 109), níl an fhoclaíocht ag luí le prionsabal comhfhreagartha. Ní dhéantar aon tagairt dhíreach d'Airteagal 164 de LIR in Airteagal 166(1) de LIR. Leis sin, is féidir glacadh leis go leagtar síos go huileghabhálach in Airteagal 166(1) de LIR na coinníollacha faoina dtabharfar an díolúine ó cháin i leith ioncam rannpháirtíochta. Ní thagraíonn sé ach d'íostréimhse shealbhaíochta agus d'íosleibhéal rannpháirtíochta, áfach, agus ní do cháin a ghearradh roimh ré ar dháiltí brabúis. Thairis sin, ní leanann as Airteagal 164 de LIR go gcaithfear cáin a ghearradh ar an ioncam a dháiltear ar leibhéal na fochuideachta. Go háirithe, ní bhaineann Airteagal 164 de LIR ach le bonn measúnachta (féach mír 95 thuas) na fochuideachta. Dhá rud éagsúla sa dlí cánach iad an bonn measúnachta agus an dliteanas cánach.

117. Thairis sin, ní cheanglaítear le haidhm agus cuspóir an dá fhoráil go mbeadh prionsabal comhfhreagartha den sórt sin ann. Léirítear sin cheana féin leis an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí, toisc nach raibh an coinníoll sin inti go dtí gur leasaíodh í in 2014[40]. B'fhéidir nach raibh an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí foirfe gan riail chomhfhreagartha den sórt sin, ach bhí ciall lena rialacha agus ní raibh aon neamhréireacht inti. Ós rud é go dtrasuitear an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí i Lucsamburg le hAirteagal 166 de LIR freisin agus, sa chaoi sin, nach ndéantar aon idirdhealú idir dáiltí trasteorann agus dáiltí inmheánacha, is féidir an ráiteas sin ón Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí (is é sin le rá, nach bhfuil prionsabal comhfhreagartha inti maidir le rialuithe cánach a eisiúint) a chur i bhfeidhm agus Airteagal 166 de LIR á léiriú freisin.

118. Ar an drochuair, ag an éisteacht, níor éirigh go hiomlán le Lucsamburg cuspóir Airteagal 166 de LIR a shoiléiriú go beacht. Ní argóint áititheach é ach oiread ráiteas an Choimisiúin go bhfuil Airteagal 166 de LIR neamhréireach agus nach bhfuil aon chuspóir dá chuid féin leis. De ghnáth, bíonn dhá chuspóir le fabhar idirchorparáide (ar nós an fhabhair dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR). Ar an gcéad dul síos, seachnaítear cánachas dúbailte eacnamaíoch ar ioncam a gearradh cáin air cheana féin. Ar an dara dul síos, cinntítear freisin go gcoinnítear díolúine ó cháin (pearsanta nó proifisiúnta) ar leibhéal na fochuideachta má dháileann sí a brabús (saor ó cháin) ar an scairshealbhóir (an máthairchuideachta) ina dhiaidh sin. Leis sin, is féidir leibhéal áirithe de chóireáil chomhionann idir struchtúir cuideachtaí ag a bhfuil aon leibhéal amháin agus struchtúir cuideachtaí ag a bhfuil roinnt leibhéal agus, dá bhrí sin, neodracht i leith foirm dlí áirithe agus foirm eagrúcháin a bhaint amach. Is léir domsa freisin gurb é sin an cuspóir atá le foráil Airteagal 166 de LIR i ndlí Lucsamburg. Is argóint sin freisin nach bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha cuimsitheach neamhscríofa.

119. Is amhlaidh atá, agus prionsabal an chánachais aonair ar eintitis á chur san áireamh, arb é an bonn cánach ioncaim é de ghnáth. De ghnáth, chun cáin a ghearradh ar dhuine inchánach, níltear ag brath ar chánachas duine inchánach eile. Is féidir leis an reachtas comhfhreagracht den sórt sin a thabhairt isteach laistigh de theorainneacha áirithe. Sa chás sin, áfach, ceanglaítear leis an bhforáil forchoimeádta sa dlí cánach (ceart idirghabhála clasaiceach) go léireofar an chomhfhreagracht sin i bhfoclaíocht an dlí.

[40] *cf*. Airteagal 1 de Threoir 2014/86/AE ón gComhairle an 8 Iúil 2014 lena leasaítear Treoir 2011/96/AE – IO 2014 L 219, lch. 40, agus an 31 Nollaig 2015 ina spriocdháta trasuí.

120. Murab ionann agus ráitis an Choimisiúin - agus, ina dhiaidh, na Cúirte Ginearálta - ní gá gur léir ach an oiread go bhfuil ann do phrionsabal comhfhreagartha neamhscríofa de bharr fhreagra Ard-Diúcacht Lucsamburg an 31 Eanáir 2018, arna leagan amach in aithris 202 den chinneadh ón gCoimisiún. Faoi sin, cumhdaítear freisin le hAirteagal 164 de LIR gach rannpháirtíocht a dtagann a n-ioncam faoin gcóras díolúine in Airteagal 166 de LIR. Ní luaitear aon rud, áfach, maidir le hualach cánach roimh ré ar leibhéal na bhfochuideachtaí, ní dheimhnítear leis sin ach nár cheart go dtiocfadh laghdú ar an mbonn measúnachta cánach mar thoradh ar an dáileadh féin.

121. Ar deireadh, ní gá go bhfuil comhghaol idir an tuairim ón Conseil d'État (an Chomhairle Stáit) an 2 Aibreán 1965 - is dócha nach bhfuil an tuairim sin ceangailteach - maidir leis an dréacht reachtach d'Airteagal 166 de LIR. B'fhéidir gurb é aidhm agus cuspóir an fhabhair idirchorparáide i ndlí Lucsamburg cánachas iolrach a sheachaint. Mar sin féin, murab ionann agus ráitis na Cúirte Ginearálta, ní chiallaíonn sin nach nglacfar leis, faoi dhlí Lucsamburg, le neamhchánachas dúbailte i gcás sonrach. Beartaíodh leis an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí freisin go ndéanfaí an cánachas dúbailte a sheachaint agus, go dtí gur leasaíodh í in 2014, glacadh le neamhchánachas dúbailte toisc nach raibh clásal comhfhreagartha ann.

122. Léiríonn an méid sin go léir nach féidir an prionsabal comhfhreagartha neamhscríofa a úsáideann an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta mar chreat tagartha a tharraingt as léiriú ar dhlí Lucsamburg. Is fíor go bhféadfaí bearnaí cánach, a bhíonn ann mar shampla mar gheall ar mhodhanna maoiniúcháin hibrideacha, a dhúnadh leis sin. Mar sin féin, mar a chinn an Chúirt Bhreithiúnais roinnt uaireanta cheana,[41] ní féidir le hinstitiúidí an Aontais, amhail an Coimisiún nó an Chúirt Ghinearálta, dlí cánach idéalach a dhearadh tríd an dlí maidir le Státchabhair. Agus an dlí cánach gan comhchuibhiú, i ndeireadh na dála, is faoin reachtas náisiúnta an cúram sin.

123. Ar deireadh, agus an creat tagartha á chinneadh agus á chur i bhfeidhm, rinne an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta neamhaird air freisin nach n-eascraíonn an neamhchánachas dúbailte arna líomhain as cur i bhfeidhm Airteagail 164 agus 166 de LIR ar chor ar bith. Ar an gcéad dul síos, gearrtar cáin ar na fochuideachtaí, ach ar leibhéal an-íseal. Ar an dara dul síos, fiú dá measfaí gur dáileadh brabúis (oscailte nó faoi cheilt) iad na faibhrithe ZORA ar leibhéal na fochuideachta, ní bhainfeadh Airteagal 164 de LIR le hábhar. Ní bheadh sé ábhartha ach amháin dá laghdófaí an bonn measúnachta le haghaidh cánachais leis na faibhrithe ZORA. D'fhéadfadh sin tarlú i gcomhthéacs an ghnáthchánachais chorparáidigh. Anseo, áfach, is mar gheall ar an gcánachas corrlaigh amháin atá an toradh an-aisteach sin ann (cánachas an-íseal ar fhochuideachtaí oibriúcháin), a comhaontaíodh le riarachán cánach Lucsamburg.

124. Dá bhrí sin, bhraith an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta ar an gcreat tagartha mícheart (Airteagail 164 agus 166 de LIR seachas an bunús dlí don chomhaontú ar an gcorrlach) agus rinne siad, dá réir sin, é a léiriú go mícheart freisin (trí ghlacadh leis go raibh ann do phrionsabal comhfhreagartha neamhscríofa). Dá bhrí sin, cuirtear an scrúdú iomlán ar chritéar na roghnaíochta ó bhail. I ndáil leis sin freisin, tá údar maith leis na hachomhairc a rinne Engie agus Lucsamburg.

[41] Sa chiall sin, mar shampla: breithiúnais an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 93 *et seq.*), an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Pholainn* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, mír 38 *et seq.*), agus an 16 Márta 2021, *an Coimisiún* v *an Ungáir* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, mír 44 *et seq.*).

(e) Neamhréireacht dhlí cánach Lucsamburg toisc nach bhfuil clásal substainteach comhfhreagartha ann?

125. Ar deireadh, chuir an Coimisiún in iúl go raibh dlí cánach Lucsamburg, in éagmais clásal comhfhreagartha den sórt sin, neamhréireach agus, dá bhrí sin, gur cabhair a bhí ann. [42]

126. Ar dhá chúis, níl aon éifeacht aige sin, áfach, ar an gconclúid thuasluaite (mír 124). Ar an gcéad dul síos, ní bhaineann an cinneadh faoi chonspóid ón gCoimisiún agus an breithiúnas faoi achomharc le dlí Lucsamburg, mar scéim cabhrach, ach leis na rialuithe cánach amháin, mar chabhair aonair (féach, chuige sin, mír 86 *et seq*. thuas freisin). Dá bhrí sin, níl easpa clásal comhfhreagartha dlí ina hábhar den díospóid.

127. Ar an dara dul síos, níl dlí cánach náisiúnta, a d'fhéadfadh neamhchánachas a bheith ann mar thoradh air dá ndéanfaí ionstraimí maoiniúcháin hibrideacha a chur i bhfeidhm, neamhréireach *per se*.

128. Is fíor gur chuir an Chúirt Ghinearálta in iúl, mar is ceart, i mír 293 den bhreithiúnas faoi achomharc, go bhféadfadh neamhchánachas dúbailte ar bhrabús a bheith ina thoradh ar an léiriú thuasluaite. Go deimhin, is cosúil go bhfuil an díolúine ó cháin ar leibhéal na cuideachta a fhaigheann an dáileadh faoi Airteagal 166(1)(2) de LIR neamhspleách ar a tharlaíonn, ó thaobh cánachais de, don dáileadh brabús ar leibhéal na cuideachta a dhéanann an dáileadh. Dá bhrí féin, níor sáraíodh an teorainn i dtaobh neamhréireachta, áfach.

129. Ar an gcéad dul síos, go hidirnáisiúnta tá a leithéid d'fhabhar idirchorparáide coitianta agus ar fáil go forleathan. Sa chomhthéacs trasteorann, is léir sin cheana mar gheall ar an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí, atá bunaithe ar smaoineamh comhchosúil agus a bhí gan aon chlásal substainteach comhfhreagartha go dtí 2014. Ar an dara dul síos, tá saoirse ag na Ballstáit, i bprionsabal, fabhar idirchorparáide den sórt sin a dhearadh iad féin. I ndáil leis sin, is féidir cásdlí na Cúirte Breithiúnais maidir le rialacha náisiúnta ar fhritháireamh a chur i leith an chomhthéacs trasteorann, agus is faoi na Ballstáit freisin a bheidh dearadh beacht na rialacha sin. [43]

130. Is fíor, ó thaobh an bheartais dhlíthiúil de agus i bhfianaise na n-iarrachtaí domhanda córas cánach cothrom a chur chun cinn, gur cheart ioncam gan cháin a sheachaint a mhéid is féidir. Is ábhar imní é neodrú neamhréireachtaí cánach den sórt sin - go háirithe cinn trasteorann – do ECFE [44] agus don Aontas [45] araon.

131. Sa chás seo, áfach, tá amhras ann, sa chéad áit, cé acu an féidir labhairt ar chor ar bith faoi ioncam gan cháin, ós rud é nach bhfuil brabúis na fochuideachta go hiomlán gan cháin. Seachas sin, de réir na rialuithe cánach, gearrtar cáin orthu ar bhealach difriúil (cánachas corrlaigh speisialta). Sa dara háit, díríonn gníomhaíochtaí ECFE agus AE go heisiach ar shocruithe hibrideacha a eascraíonn as an idirghníomhaíocht (neamh-chomhordaithe) idir córais cánach corparáide roinnt Ballstát nó tríú Stát. Ní chumhdaíonn siad na neamhréireachtaí sin a

42 *cf*. aithrisí 184 agus 185 den chinneadh faoi chonspóid agus na haighneachtaí a rinneadh ag an éisteacht.

43 Breithiúnas an 15 Meán Fómhair 2022, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, mír 60).

44 *cf*. Tuarascáil Chríochnaitheach ó ECFE dar teideal "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2" - atá ar fáil ag https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en.

45 *cf*. Airteagal 9 de Threoir (AE) 2016/1164 ón gComhairle an 12 Iúil 2016 lena leagtar síos rialacha i gcoinne cleachtais seachanta cánach a dhéanann difear go díreach d'fheidhmiú an mhargaidh inmheánaigh IO 2016 L 193, lch. 1, agus aithris 2 de Threoir 2014/86/AE ón gComhairle an 8 Iúil 2014 lena leasaítear Treoir 2011/96/AE - IO 1994 L 219, lch. 40.

eascraíonn as córais chánach intíre amháin, áfach. I ndáil leis sin, d'fhéadfadh sé a bheith inmhianaithe ó thaobh beartas dlí de agus, idir an dá linn, ann go forleathan go hidirnáisiúnta chun ioncam gan cáin a sheachaint trí chlásail shonracha shubstainteacha chomhfhreagartha.

132. Dealraíonn sé gur thug Lucsamburg isteach ceann acu don todhchaí freisin chun an Treoir Máthairchuideachtaí-Fochuideachtaí, arna leasú in 2014, a chur chun feidhme. Athraíonn sin an creat tagartha don todhchaí amháin, áfach.

133. Dá bhrí sin, is cinneadh é don reachtas náisiúnta fós. Ní mór dó - agus ní an Coimisiún ná Cúirteanna an Aontais - cinneadh a dhéanamh i dtaobh ar cheart clásal substainteach comhfhreagartha a thabhairt isteach agus cé na cásanna inar cheart clásal den sórt sin a thabhairt isteach.

3. Achoimre i ndáil leis an gcéad saincheist dlí

134. Dá bhrí sin, is é reachtas cánach Lucsamburg amháin a d'fhéadfadh a áirithiú, de réir an dlí, go gcruthaíonn an creat tagartha le haghaidh gnáthchánachais i Lucsamburg cánachas comhfhreagrach idir an chorparáid dáilte agus an chorparáid fála. Ós rud é nach ndearnadh é sin nó nach ndearnadh é go dtí níos déanaí, bhain an Coimisiún úsáid as córas cánach a d'fhéadfadh a bheith níos fearr ach, i ndeireadh na dála, atá ficseanach, seachas an dlí cánach náisiúnta atá i bhfeidhm. Mar atá luaite thuas (mír 72 *et seq*.), ní cheadaítear é sin faoin dlí maidir le Státchabhair.

135. Dá bhrí sin, tá údar maith leis an gcéad saincheist dlí. Rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí nuair a ghlac sí leis, agus an creat tagartha á chinneadh aici, go raibh dlúthnasc idir Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR, is é sin le rá, prionsabal comhfhreagartha. Níl an nasc sin ann go follasach (mír 107 *et seq*.) agus ní féidir é a thuiscint, agus scrúdú níos dlúithe á dhéanamh, ón bhfoclaíocht, ó aidhm agus cuspóir na rialacha náisiúnta ná ó chásdlí socair chúirteanna Lucsamburg (mír 115 *et seq*.).

B. An dara saincheist dlí: léiriú mícheart ar Airteagal 107 CFAE trí Airteagal 6 de StAnpG a úsáid mar chreat tagartha

136. Is fíor gur dhíbh an Chúirt Ghinearálta saincheist dlí mhalartach ar an bhforas nár chuir údaráis chánach Lucsamburg an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide a leagtar síos in Airteagal 6 de StAnpG i bhfeidhm, cé gur comhlíonadh a choinníollacha.

137. Leis an dara saincheist dlí, líomhnaíonn Engie agus Lucsamburg go ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid dlí nuair a dhíbh sí an tsaincheist dlí a d'ardaigh siad ag an gcéad chéim, inar líomhain siad nach ndearnadh aon sárú ar Airteagal 107 CFAE. Ní maolú ar an gcreat tagartha, arb é dlí Lucsamburg, é gan Airteagal 6 de StAnpG a chur i bhfeidhm sa chás seo.

138. Faoin riail ghinearálta frith-mhí-úsáide atá ag Lucsamburg in Airteagal 6 de StAnpG, ní fhéadfar teacht timpeall ar dhliteanas cánach ná é a laghdú trí úsáid mhíchuí a bhaint as foirmeacha agus roghanna socruithe sa dlí sibhialta. I gcás mí-úsáide, ní mór cánacha a ghearradh mar a ghearrfar iad ar struchtúr dlíthiúil iomchuí i bhfianaise na n-idirbheart, na bhfíoras agus na n-imthosca eacnamaíoch.

139. Sa chás seo, ní mór don Chúirt Bhreithiúnais a mheas, den chéad uair, an cabhair de réir bhrí Airteagal 107 CFAE atá i gceist le riail ghinearálta frith-mhí-úsáide náisiúnta sa dlí cánach (sa chás seo, Airteagal 6 de StAnpG) a chur i bhfeidhm go mícheart nó gan í a chur i bhfeidhm.

1. Cinntí na Cúirte Ginearálta

140. Measann an Chúirt Ghinearálta, i mír 384 *et seq*. dá breithiúnas, gur léirigh an Coimisiún gur comhlíonadh na ceithre choinníoll maidir le mí-úsáid faoi Airteagal 6 de StAnpG, a forbraíodh i gcásdlí cánach Lucsamburg. Mheas sí freisin nach mbaineann deacrachtaí léirmhínithe ach an oiread leis an léiriú ar an riail maidir le mí-úsáid an dlí in Airteagal 6 de StAnpG, sa chaoi nach raibh sé riachtanach cleachtas riaracháin Lucsamburg a imscrúdú (mír 409 den bhreithiúnas faoi achomharc).

141. Go háirithe, measann an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta (mír 388) go raibh ionstraimí airgeadais eile (ionstraimí cothromais nó caipitil iasachta amháin) ar fáil a d'fhágfadh nach mbeadh neamhchánachas ar bhrabús a rinneadh ar leibhéal na bhfochuideachtaí i gceist. Dá réir sin, d'fhéadfadh an mháthairchuideachta ábhartha an ZORA a eisiúint go díreach chuig a fochuideachta freisin. Bheadh cánachas iomchuí ann freisin dá n-úsáidfí iasacht in-chomhshóite gan idirghabháil ó chuideachta idirmheánach.

142. Níor cheart, dá bhrí sin, na rialuithe cánach a bheith eisithe san fhoirm sin. Thairis sin, ba cheart d'údaráis chánach Lucsamburg an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide in Airteagal 6 de StAnpG a chur i bhfeidhm. Toisc nár cuireadh i bhfeidhm í, thug Ard-Diúcacht Lucsamburg buntáiste cánach roghnaitheach do Engie.

2. Measúnú

143. Maíonn Engie agus Lucsamburg gur raibh an Chúirt Ghinearálta mícheart, agus an creat tagartha á chinneadh, nach raibh sé riachtanach don Choimisiún cleachtas riaracháin Lucsamburg a chur san áireamh. Ina theannta sin, rinne an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta roinnt earráidí follasacha sa léiriú agus sa chur i bhfeidhm agus na ceithre choinníoll charnacha á léiriú chun a chinneadh go raibh ann do mhí-úsáid agus fíorais an cháis a shainaithint sna himthosca sin.

144. Ós rud é go measann an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta gur sáraíodh an toirmeasc ar Státchabhair toisc nár cuireadh riail ghinearálta frith-mhí-úsáide i bhfeidhm, is iomchuí ar dtús barúil a thabhairt ar an gcur chuige sin agus ar an gcaighdeán athbhreithnithe is infheidhme (féach faoi (a)) chun an creat tagartha ceart a chinneadh. Is gá scrúdú a dhéanamh ansin ar úsáid an Chúirt Ghinearálta, sa chás seo, an creat tagartha ceart (féach faoi (b)).

(a) Measúnú ó thaobh an dlí maidir le Státchabhair ar chur i bhfeidhm rialacha ginearálta frith-mhí-úsáide cánach

145. Ní bhíonn maolú ar an gcreat tagartha (Airteagal 6 de StAnpG) ach amháin más rud é gur cheart do riarachán cánach Lucsamburg, agus na rialuithe á n-eisiúint, an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide faoi Airteagal 6 de StAnpG a chur i bhfeidhm. Maidir leis sin freisin, áfach,

measann an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta nach raibh ann ach earráid shimplí i bhfeidhmiú dhlí Lucsamburg. Ní thugann sin údar do bhuntáiste roghnaitheach ach an oiread (féach mír 89 *et seq*. thuas).

146. Thairis sin, i gcás rialacha ginearálta frith-mhí-úsáide ("GAARanna"[46]), is gá go mbeadh discréid maidir le cur i bhfeidhm an dlí ann, a bheadh cosúil leis sin atá ar fáil don riarachán cánach chun an phraghsáil aistrithe "cheart" a chinneadh.[47]

147. Ní hé coincheap na mí-úsáide amháin atá faoi réir na measúnuithe ar chórais dlí na mBallstát lena mbaineann. Agus mí-úsáid á cinneadh, braitheann sin go mór, *per se*, ar an gcás ar leith.

148. I ndáil leis sin, dealraíonn sé ó ráiteas na Cúirte Ginearálta i mír 409 den bhreithiúnas faoi achomharc go raibh amhras ann "nach raibh aon deacrachtaí léirithe sa chás seo mar thoradh ar an riail maidir le mí-úsáid an dlí". Dealraíonn sé nach bhfuil aon riail ghinearálta frith-mhí-úsáide sa dlí cánach nach mbaineann aon deacrachtaí léirithe léi.[48] Is amhlaidh is mó atá sé ós rud é go raibh deacrachtaí ag an gCúirt Ghinearálta cheana féin léiriú a dhéanamh ar na forálacha cánach i Lucsamburg a líomhnaítear gur baineadh mí-úsáid astu (féach mír 94 *et seq*. thuas).

149. Is dócha nach mbeadh sé éigeantach riail frith-mhí-úsáide a chur i bhfeidhm ach i bhfíorbheagán cásanna. Is cásanna iadsan atá soiléir toisc amháin go raibh siad soiléirithe cheana féin i gcásdlí airgeadais na mBallstát (agus ní ag an gCoimisiún nó ag an gCúirt Ghinearálta). Is amhlaidh is mó é sin i bhfianaise, de réir chásdlí na Cúirte Breithiúnais, go bhfuil an duine inchánach saor, mar a tharlaíonn, i ndlí an Aontais, chun na socruithe cánach is fabhraí dó a roghnú, laistigh de na teorainneacha a leagtar síos le dlí.[49]

150. I bhfianaise na saintréithe a bhaineann le rialacha ginearálta frith-mhí-úsáide, nuair atá cur i bhfeidhm rialacha ginearálta frith-mhí-úsáide á scrúdú ó thaobh an dlí maidir le Státchabhair, ní mór an caighdeán scrúdaithe, *a fortiori*, a laghdú go dtí scrúdú inchreidteachta amháin. Dá bhrí sin, ní mór mífheidhmiú follasach ar an riail frith-mhí-úsáide a bheith i gceist. Is féidir glacadh leis gurb sin atá ann mura féidir aon duine a mhíniú go hinchreidte cén fáth nach bhfuil ann do mhí-úsáid sa chás sin.

[46] General Anti-Abuse Rule, dá bhforáiltear anois freisin i ndlí an Aontais Eorpaigh - *cf.* Airteagal 6 de ATAD I (Treoir (AE) 2016/1164 ón gComhairle an 12 Iúil 2016 lena leagtar síos rialacha i gcoinne cleachtais seachanta cánach a dhéanann difear go díreach d'fheidhmiú an mhargaidh inmheánaigh, IO 2016 L 193, lch. 1).

[47] *cf.* chuige sin: Breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 95), níos soiléire fós Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Pikamäe sa Chás *Fiat Chrysler Finance Europe* v *an Coimisiún* (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, mír 118: dá réir sin, tá discréid ag na húdaráis chánach náisiúnta mar gheall ar *nádúr garbh* na modhanna chun praghsáil aistrithe a ríomh).

[48] Mar shampla, tá deacrachtaí fós ag Ballstáit amhail Poblacht Chónaidhme na Gearmáine, a bhfuil traidisiún fada aici cheana féin le rialacha den sórt sin, léiriú ceart a dhéanamh. Léirítear sin sa líon mór cinntí cúirte agus i bhfad na dtráchtaireachtaí a rinneadh orthu maidir leis seo - féach, mar shampla, Peter Fischer in *Hübschmann/Hepp/Spitaler (eag.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (Eagrán: Samhain 2022 - 200 leathanach); Klaus-Dieter Drüen in *Tipke/Kruse (eag.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (Eagrán: Meán Fómhair 2022 - 85 leathanach).
Ar an gcaoi chéanna, tá ceisteanna curtha arís agus arís eile ar an gCúirt Bhreithiúnais maidir le léiriú ar an toirmeasc ginearálta ar shocruithe mí-úsáide faoi dhlí an Aontais, a bhfuil an freagra orthu chomh casta sin gur dhéileáil an Mór-Dhlísheomra leo - *cf.*, mar shampla, Breithiúnais an 26 Feabhra 2019, *T Danmark agus Y Danmark* (C-116/16 agus C-117/16, EU:C:2019:135), an 26 Feabhra 2019, *N Luxembourg 1 agus páirtithe eile* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 agus C-299/16, EU:C:2019:134), agus an 12 Meán Fómhair 2006, *Cadbury Schweppes agus Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Féach breithiúnais an 17 Nollaig 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, mír 42), an 22 Nollaig 2010, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, mír 27), an 12 Meán Fómhair 2006, *Cadbury Schweppes agus Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, mír 36), agus an 21 Feabhra 2006, *Halifax agus páirtithe eile* (C-255/02, EU:C:2006:121, mír 73).

(b) Cur i bhfeidhm na bprionsabal sin maidir leis an gcás seo

151. Mar thúsphointe, agus an ceart acu, baineann an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta (mír 398 *et seq.*) úsáid as an gcreat tagartha arb é Airteagal 6 de StAnpG. Faoi Airteagal 6 de StAnpG, bíonn mí-úsáid ann i gcás ina gcomhlíontar ceithre chritéar charnacha, eadhon, úsáid a bhaint as foirmeacha nó institiúidí sa dlí príobháideach, laghdú ar an dliteanas cánach, úsáid a bhaint as socrú dlíthiúil míchuí agus easpa cúiseanna nach mbaineann le cánachas.

152. Dá bhrí sin, ní féidir an creat tagartha a chinneadh i dtéarmaí nithiúla ach amháin má tá sé soiléir conas a thuigtear "mí-úsáid" i ndlí cánach Lucsamburg. Ní dhéantar sainmhíniú ar choincheap na mí-úsáide in Airteagal 6 de StAnpG. Bheadh gá le scrúdú ar chásdlí Lucsamburg agus ar chleachtas riaracháin Lucsamburg araon chun coincheap na mí-úsáide i ndlí cánach Lucsamburg agus, dá bhrí sin, an creat tagartha a chinneadh. I ndáil leis sin, tá earráid dlí déanta ag an gCúirt Ghinearálta cheana féin, i mír 409 den bhreithiúnas faoi achomharc, toisc gur ghlac sí leis nach raibh gá ann an cleachtas riaracháin a chur san áireamh, ós rud é, sa chás seo, nach raibh aon deacrachtaí léirithe i gceist leis an riail frith-mhí-úsáide.

153. Is fíor gur thagair an Chúirt Ghinearálta, i mír 409 den bhreithiúnas faoi achomharc, don fhíoras gur thagair an Coimisiún, ina chinneadh, do chiorclán ó riarachán Lucsamburg agus do chásdlí Lucsamburg. Is léir, áfach, ó na sleachta ábhartha sa chinneadh ón gCoimisiún (míreanna 293 go 298), dá dtagraíonn an Chúirt Ghinearálta, gur ar éigean a phléigh an Coimisiún i gcoitinne leis na ceithre choinníoll maidir le hinfheidhmeacht Airteagal 6 de StAnpG, agus, ar an taobh eile, nár phléigh sé leis an gceist faoin gcaoi a ndéileálann riarachán cánach Lucsamburg le socruithe cánach inchomparáide.

154. Thairis sin, rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí trína léiriú féin a chur in ionad léiriú riarachán cánach Lucsamburg. Seachas sin, ba ghá athbhreithniú a dhéanamh ar chinneadh riarachán cánach Lucsamburg i leith earráidí follasacha (féach mír 150 thuas).

155. Bíodh sin mar atá, ní léir go raibh gá an riail frith-mhí-úsáide a chur i bhfeidhm sa chás seo. Go háirithe, ní léir go leanann an léiriú a ghlac an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta i ndáiríre ó dhlí Lucsamburg. Is féidir é sin a fheiceáil, mar shampla, ó na ráitis maidir leis an gcritéar i dtaobh socruithe dlíthiúla míchuí. De réir chásdlí Lucsamburg, dá dtagraíonn an Coimisiún, ní mór an critéar sin a léiriú mar chritéar lena gceadaítear cóireáil cánach a théann go hiomlán díreach i gcoinne mheon an reachtais maidir le haidhm nó brí an dlí. De réir aighneachtaí Lucsamburg, caithfidh sé go bhfuil dhá bhealach ar a laghad ann chun an toradh eacnamaíoch atá á lorg a bhaint amach, a mbeadh ceann amháin acu míchuí, agus a mbeadh buntáiste cánach mar thoradh air, nach mbeadh ann leis an mbealach cuí.

156. Ar an mbonn sin, scrúdaíonn an Chúirt Ghinearálta (mír 445 *et seq.*) an bhféadfaí neamhchánachas dúbailte a sheachaint trí ionstraimí airgeadais malartacha a úsáid. Chuige sin, breithníonn an Chúirt Ghinearálta maoiniúchán trí ionstraim chothromais, lena bhfuil iasacht neamh-inchomhshóite agus ZORA díreach, a chuirtear i gcrích go díreach idir an mháthairchuideachta agus an fhochuideachta. De réir chinntí na Cúirte Ginearálta, bheadh ann do chánachas aonuaire sna cásanna sin go léir, ach rinne Lucsamburg agus Engie agóid maidir leis sin ag an éisteacht.

157. Rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí ina leith sin ar dhá bhealach, áfach. Ar an gcéad dul síos, d'úsáid sí rialacha Lucsamburg, mar a rinne an Coimisiún, mar chreat tagartha, cé go raibh an Coimisiún mícheart go follasach an creat tagartha sin a ghlacadh agus, dá bhrí sin, d'úsáid sí creat

tagartha mícheart. Is coinníoll faoi Airteagal 6 de StAnpG é gur socrú dlíthiúil míchuí é an struchtúr a roghnaítear. Mar sin féin, scrúdaigh an Chúirt Ghinearálta agus an Coimisiún, os a choinne sin, an mbeadh modhanna maoiniúcháin *eile* iomchuí ina ionad sin. Ní féidir a bhaint de thátal as sin, áfach, go bhfuil an struchtúr a roghnaigh Engie míchuí.

158. Thairis sin, tá easaontas ann i dtaobh an bhféadfadh neamhchánachas dúbailte a bheith mar thoradh ar ZORA díreach a úsáid, is é sin le rá, gan dul i muinín cuideachta idirmheánach, ós rud é go gcinneann an Coimisiún agus, ina dhiaidh, an Chúirt Ghinearálta (mír 441 *et seq*.) a mhíchuí is atá an struchtúr mar gheall ar a chastacht amháin. I mo thuairimse, níl sin soiléir agus, dá bhrí sin, níl ann do mhí-úsáid fhollasach. Go háirithe, ní aontaíonn Engie agus an Coimisiún faoi ról Airteagal 22*bis* de LIR. Faoin bhforáil sin, ní dhéanfar, faoi choinníollacha áirithe, gnóthachain chaipitiúla a réadú mar thoradh ar iasacht a chomhshó. I ndáil leis sin - mar a léiríodh ag an éisteacht freisin - is cosúil go bhfuil amhras ann i leith an bhfuil raon feidhme oscailte ar aon chor ag Airteagal 22*bis* de LIR agus cad iad na hiarmhairtí a bheadh leis sin. Níl an Chúirt Bhreithiúnais féin in ann é sin a mheas sa chás seo. I gcás deacrachtaí léirithe den sórt sin ar an dlí náisiúnta, ní féidir a rá go raibh ann do mhí-úsáid fhollasach.

159. Sa chás seo, ní léir ach oiread go mbeadh contrárthacht shoiléir leis an rún reachtach mar gheall ar mhaoiniúchán ó ionstraim airgeadais in-chomhshóite amháin a bhfuil struchtúr scairshealbhaíochta ar roinnt leibhéal aige, go háirithe ós rud é go bhfuil an dá cheann acu coitianta agus gnóthais á struchtúrú. Ina theannta sin, agus scrúdú níos mine á dhéanamh, mar gheall ar chánachas corrlaigh na fochuideachta, níl aon neamhchánachas dúbailte ann. Ina ionad sin, tá leibhéal an-íseal cánachais ann mar gheall ar an gcánachas corrlaigh a comhaontaíodh, nár thug an Coimisiún aird air, áfach, sa chinneadh faoi chonspóid (féach míreanna 84 agus 85 thuas).

160. Ar deireadh, ní féidir glacadh leis go bhfuil ann do chabhair thoirmiscthe i gcomhthéacs riail ghinearálta frith-mhí-úsáide ach amháin mura mbeadh an socrú atá i gceist ar fáil ar an mbealach céanna do gach gnóthas, toisc go mbeadh an riail frith-mhí-úsáide curtha i bhfeidhm ag riarachán cánach na mBallstát i gcásanna den chineál céanna.

161. Dá bhrí sin, ní mór don Choimisiún a chruthú go gcuirfeadh riarachán cánach Lucsamburg Airteagal 6 de StAnpG i bhfeidhm ag i gcásanna dlíthiúla nó fíorasacha comhchosúla eile. Ní leor a chinneadh gur cuireadh an riail frith-mhí-úsáide i bhfeidhm go ginearálta i ndáil le daoine inchánach eile. Mar a dúirt Engie, agus an ceart aige, ní leanann as sin go bhfuil ann d'idirdhealú mura ndéantar an riail frith-mhí-úsáide i gcás ar leith a chur i bhfeidhm.

162. Dá bhrí sin, ní raibh sé ina bhuntáiste roghnaitheach i bhfabhar Engie gan Airteagal 6 de StAnpG a chur i bhfeidhm agus na rialuithe cánach á nglacadh.

3. Achoimre

163. Dá bhrí sin, tá údar leis an dara saincheist dlí freisin. D'úsáid an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta, a dheimhnigh é, caighdeán measúnaithe mícheart trína léiriú féin ar an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide in Airteagal 6 de StAnpG a ghlacadh chun an raon feidhme arna shamhlú a chinneadh. Ina ionad sin, ba chóir dóibh brath ar an gcleachtas riaracháin agus an léiriú a bhí ag Lucsamburg. I ndáil leis sin, níl an mhí-úsáid faoi dhlí Lucsamburg ann go follasach agus níl sé cruthaithe ag an gCoimisiún, agus bhí míthuiscint ag an gCúirt Ghinearálta maidir leis sin i mír 472 den bhreithiúnas faoi achomharc.

C. Mar mhalairt air sin: An tríú saincheist dlí - Sárú ar na prionsabail ghinearálta maidir le hionchais dhlisteanacha a chosaint

164. Lena thríú saincheist dlí, maíonn Engie go bhfuil an t-ordú chun an chabhair a aisghabháil contrártha leis na prionsabail a bhaineann le hionchais dhlisteanacha a chosaint agus le deimhneacht dhlíthiúil. Déanann Lucsamburg é sin a cháineadh freisin sa dara saincheist dlí atá aige. Mar sin féin, ní gá mionscrúdú a dhéanamh ar an tsaincheist dlí sin. Agus údar leis an gcéad dá shaincheist dlí, leanann as sin gur cheart an breithiúnas faoi achomharc a chur ar ceal cheana féin.

165. Más rud é, áfach, nach gcuireann an Chúirt Bhreithiúnais an caighdeán measúnaithe measartha i bhfeidhm maidir leis an riail ghinearálta frith-mhí-úsáide agus go gcinneann sí go raibh socrú mí-úsáideach ann de réir bhrí Airteagal 6 de StAnpG atá ag Lucsamburg, thiocfadh an cheist maidir le hionchais dhlisteanacha a chosaint chun cinn. Ar an gcúis sin, is iomchuí roinnt míniúchán a thabhairt ina leith sin freisin.

166. De réir chásdlí socraithe na Cúirte Breithiúnais, is é an toradh loighiciúil ar chinneadh go bhfuil cabhair neamhdhleathach ná go ndéanfar í a chur ar ceal trína haisghabháil. [50]

167. Déantar, go háirithe leis an bprionsabal maidir le hionchais dhlisteanacha a chosaint, ar prionsabal ginearálta de dhlí an Aontais é de réir bhrí Airteagal 16 de Rialachán 2015/1589, an oibleagáid aisghabhála a theorannú. Mar sin féin, is léir ó chásdlí socair na Cúirte Breithiúnais nach gcuirtear aisghabháil as an áireamh mar gheall ar chúinsí maidir le hionchais dhlisteanacha a chosaint ach amháin i gcásanna eisceachtúla. Dá bhrí sin, chinn an Chúirt Bhreithiúnais nach féidir brath ar phrionsabal na cosanta d'ionchais dhlisteanacha ach amháin i gcás inar mhúscail institiúid de chuid an Aontais Eorpaigh ionchais a bhí bunaithe ar ghealltanais shonracha. [51]

168. Ar an taobh eile, i bhfianaise phrionsabal na héifeachtachta, níor chóir gur leor na gealltanais a thugann an Ballstát. [52] Chiallódh sé sin nach bhféadfaí, ó thaobh dhlí an Aontais de, a chruthú go bhfuil ann d'ionchais dhlisteanacha atá le cosaint toisc amháin gur gealladh cóireáil cánach ar leith i rialú cánach ó údaráis náisiúnta.

169. Mar sin féin, ionstraimí clasaiceacha iad rialuithe cánach a úsáideann an riarachán cánach náisiúnta chun deimhneacht dhlíthiúil a áirithiú, rud a aithníonn an Coimisiún freisin (féach mír 88 *et seq*. thuas). Dá mba rud é, i gcás gach uair a rinne údarás an dlí a chur i bhfeidhm go mícheart i bhfabhar duine inchánach, go raibh cosc ar ionchais dhlisteanacha a chosc, chuirfí srian mór ar fheidhm na gcinntí ábhartha, rud a bheadh ag teacht salach ar phrionsabal na deimhneachta dlíthiúla.

170. Mar sin féin, má leanann an Chúirt Bhreithiúnais an caighdeán measúnaithe laghdaithe arna mholadh anseo i gcás earráidí dlí, ní bheadh an fhadhb sin ann. Mura earráid fhollasach i gcur i bhfeidhm an dlí cánach náisiúnta atá i gceist, níl aon chabhair ann. Ar an taobh eile, d'fhéadfadh cabhair a bheith ann i gcás ina bhfuil ann d'earráid fhollasach i gcur i bhfeidhm an dlí nach féidir a

[50] Go bunúsach: Breithiúnas an 21 Márta 1990, *an Bheilg* v *an Coimisiún* (C-142/87, EU:C:1990:125, mír 66).

[51] Féach, mar shampla, Breithiúnais an 22 Meitheamh 2006, *an Bheilg agus Forum 187* v *an Coimisiún* (C-182/03 agus C-217/03, EU:C:2006:416, mír 147), an 16 Nollaig 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* v *an Coimisiún* (C-537/08 P, EU:C:2010:769, mír 63, ina bhfuil tagairtí breise), agus an 5 Márta 2019, *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, mír 97).

[52] Féach, mar shampla, breithiúnas an 20 Márta 1997, *Alcan Deutschland* (C-24/95, EU:C:1997:163, mír 34 *et seq*.), agus, go mór mór, breithiúnas an 26 Aibreán 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, mír 75 *et seq*.).

mhíniú go hinchreidte do thríú páirtí. Más amhlaidh atá, tá an "sárú ar an dlí" soiléir don duine inchánach freisin. Mar sin, níl aon ionchas dlisteanach aige. Ní féidir leis an ngealltanas (atá neamhdhleathach go follasach) sin i bhfoirm gníomh riaracháin a athrú.

D. Na saincheisteanna dlí sa bhreis ó Lucsamburg

171. Lena thríú saincheist dlí, líomhnaíonn Lucsamburg gur sáraíodh Airteagail 4 agus 5 CAE a mhéid a chuir an Chúirt Ghinearálta isteach ar neamhspleáchas cánach na mBallstát. Lena cheathrú saincheist dlí, líomhnaíonn Lucsamburg nár chomhlíon an Chúirt Ghinearálta an oibleagáid cúiseanna a lua. Ní gá mionscrúdú a dhéanamh ar na saincheisteanna dlí sin. Agus údar leis an gcéad dá shaincheist dlí, leanann as sin gur cheart an breithiúnas faoi achomharc a chur ar ceal cheana féin.

E. An chaingean os comhair na Cúirte Ginearálta

172. I gcomhréir le hAirteagal 61(1) de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh, má chuireann an Chúirt Bhreithiúnais cinneadh ón gCúirt Ghinearálta ar ceal, féadfaidh sí féin breithiúnas críochnaitheach a thabhairt sa chás má cheadaíonn staid na n-imeachtaí a leithéid nó an cás a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta le haghaidh breithiúnais.

173. D'fhéadfadh amhras a bheith ann maidir lena bhfuil an cinneadh sa chás seo réidh le breithniú críochnaitheach, toisc go raibh an roghnaíocht sa chinneadh ón gCoimisiún bunaithe ar cheithre bhonn éagsúla. Déanann Engie agus Lucsamburg agóid i gcoinne na línte réasúnaíochta sin go léir ina gcaingne. Ina breithiúnas (mír 382, arna léamh i gcomhar le míreanna 230 agus 231), mhaígh an Chúirt Ghinearálta, i gcás ina mbunaíonn an Coimisiún an chuid oibríochtúil de chinneadh ar roinnt codanna dá mheasúnú, inar leor aon cheann ina aonar chun údar a thabhairt leis an gcuid oibríochtúil, níor cheart gníomh den sórt sin a neamhniú, i bprionsabal, ach amháin má tá earráid le gach ceann de na boinn sin.

174. Dá bhrí sin, ina breithiúnas, níor scrúdaigh an Chúirt Ghinearálta ach línte réasúnaíochta an Choimisiúin maidir le hAirteagail 164 agus 166 de LIR agus maidir le cur i bhfeidhm earráideach Airteagal 6 de StAnpG agus tháinig sí ar an gconclúid go raibh ann do roghnaíocht faoin dá phointe. Níor scrúdaigh an Chúirt Ghinearálta an dá bhealach eile chun a chinneadh go raibh ann do roghnaíocht.[53] Ní fhéadfar cinneadh an Choimisiúin a neamhniú, áfach, ach amháin mura mbeidh ann do roghnaíocht trí chóireáil cánach arna tabhairt leis na rialuithe cánach mar thoradh ar an dá líne réasúnaíochta sin.

175. Dar leis an gCúirt Bhreithiúnais, i gcás den sórt sin, is féidir na himeachtaí a chinneadh más rud é go raibh díospóireacht déanta ar na saincheisteanna dlí eile os comhair na Cúirte Ginearálta agus nach gá aon bheart eile eagrúcháin nós imeachta nó fianaise a scrúdú ina leith.[54]

176. Sin mar atá anseo. Pléadh gach saincheist a d'ardaigh Engie maidir le roghnaíocht na cóireála cánach arna tabhairt leis na rialuithe cánach ar a laghad le linn na n-imeachtaí os comhair na Cúirte Ginearálta, ós rud é gur chuir Engie in aghaidh gach féidearthachta maidir le roghnaíocht a bheith ann. Thairis sin, is fíor go bhfuil díospóid idir na páirtithe maidir leis an léiriú atá le

[53] Féach, chuige sin, mír 177 agus mír 46 *et seq*.

[54] Breithiúnas an 8 Meán Fómhair 2020, *an Coimisiún agus an Chomhairle* v *Carreras Sequeros agus páirtithe eile* (C-119/19 P agus C-126/19 P, EU:C:2020:676, mír 123).

tabhairt ar dhlí náisiúnta Ard-Diúcacht Lucsamburg. Mar sin féin, níl aon fhianaise ag teastáil chun an díospóid dhlíthiúil a réiteach. Ar deireadh, tá an dá bhealach nach bhfuil scrúdaithe ag an gCúirt Ghinearálta i leith roghnaíocht a chinneadh bunaithe, go bunúsach, ar na bunbhreithnithe agus ar na fíorais bhunúsacha chéanna a rialaíonn an creat tagartha teoranta, nach mór don Chúirt Bhreithiúnais a scrúdú go mion ar aon nós. Más rud é, ar na forais sin, go gcruthaítear go bhfuil an t-ordú dleathach, ar deireadh, bheadh an t-achomharc gan bhunús.

177. Dá bhrí sin, tabharfaidh mé roinnt míniúchán thíos maidir le roghnaíocht na cóireála cánach arna tabhairt leis na fógraí cánach, a mhéid is é tuairim an Choimisiúin go bhfuil sé le baint de thátal as creat tagartha méadaithe arb é an córas cánach corparáide ina iomláine (féach faoi 1.). Ar deireadh, scrúdóidh mé freisin, i bhfianaise an chreata tagartha mhéadaithe, an bhfuil roghnaíocht léirithe go réasúnta ag an gCoimisiún i ndáil leis an ngrúpa Engie, lena n-áirítear, sa chás seo, na máthairchuideachtaí lena mbaineann, na cuideachtaí idirmheánacha agus na fochuideachtaí (féach faoi 2.).

1. Roghnaíocht arna meas faoi chreat tagartha méadaithe

178. Ina chinneadh (mír 171 *et seq.*), measann an Coimisiún, go príomha, gurb é gnáthchóras cánach corparáide Lucsamburg an creat tagartha agus, dá bhrí sin, go bhfuil ann do roghnaíocht mar gheall ar an neamhchánachas ar an ioncam ó chaipiteal ar leibhéal LNG Holding.

179. Is é an toradh a bhíonn ar an díolúine ar an ioncam rannpháirtíochta - go mícheart dar leis an gCoimisiúin - ná cur i bhfeidhm an fhabhair idirchorparáide faoi Airteagal 166 de LIR. Dá bhrí sin, is é gearán an Choimisiúin arís ná go bhfuil an t-ioncam rannpháirtíochta díolmhaithe ó cháin, cé go raibh an choibhéis eacnamaíoch i bhfoirm fhaibhrithe ZORA in-asbhainte ó bhonn measúnachta LNG Supply.

180. Mar atá mínithe cheana, ní féidir prionsabal comhfhreagartha den sórt sin a thuiscint ó dhlí náisiúnta na hArd-Diúcachta (féach míreanna 102 *et seq.* agus 115 *et seq.* thuas). Dá bhrí sin, ní athraíonn úsáid chóras cánach corparáide iomlán Lucsamburg mar chreat tagartha an toradh a aimsíodh thuas ach oiread.

181. Ní mór an fabhar idirchorparáide (díolúine ó cháin ar dháiltí brabús chuig an máthairchuideachta) a thuiscint freisin mar chuid bhunúsach den chreat tagartha féin agus córas cánach corparáide iomlán Lucsamburg á chur i bhfeidhm. Dá bhrí sin, tagann sin faoi cheannasacht cánach Lucsamburg. Bhí an chumhacht ag Lucsamburg a chinneadh cé acu a fhoráiltear nó nach bhforáiltear le córas den sórt sin i leith cánachas dúbailte eacnamaíoch i struchtúir ghrúpa a chosc nó conas a dearadh go beacht é.

182. Más rud é - mar a luaitear thuas - go bhfuil an fhoráil sin ábhartha, fiú agus tagairt a dhéanamh don chóras cánach corparáide iomlán, níl ann do chóireáil bhuntáisteach roghnaitheach tríd an bhforáil sin a chur i bhfeidhm.

2. Roghnaíocht arna meas faoi thionchar na cóireála cánach ar an ngrúpa iomlán

183. Ar deireadh, sa chinneadh faoi chonspóid (mír 237 *et seq*.), measann an Coimisiún go bhfuil ann do roghnaíocht i leith chóireáil cánach Engie ó thaobh an ghrúpa de. Tá túsphointe na líne réasúnaíochta sin díreach mar an gcéanna leis sin faoin gcóras cánach corparáide iomlán a úsáid mar chreat tagartha. Mar sin féin, cuireann an Coimisiún leis an gcur chuige seo a mhéid a thagraíonn sé anseo do bhonn measúnachta iomlán an ghrúpa ENGIE.

184. Áitíonn an Coimisiún nach bhfuil feidhm ag na scéimeanna cabhrach maidir le cuideachtaí laistigh de ghnóthas amháin, ach gur chóir an coincheap de ghnóthas faoi dhlí na hiomaíochta a úsáid. Is cuid de ghnóthas de réir bhrí dhlí na hiomaíochta iad na cuideachtaí uile lena mbaineann sa chás seo. Murab ionann agus na cinntí ón gCoimisiúin maidir le Groepsrentebox [55] agus Fiat [56], níl gné thrasteorann ag baint leis an gcóireáil cánach a ndéantar cur síos uirthi thuas agus, mar sin, níl sé neamhréireach má roghnaíonn an Coimisiún cur chuige atá bunaithe ar an ngrúpa.

185. Sainaithníonn an Coimisiún córas cánach corparáide Ard-Diúcacht Lucsamburg arís mar chóras tagartha (mír 245 *et seq*.). Déanann sé a anailís a theorannú ansin do chóireáil cánach na n-idirbheart maoiniúcháin laistigh de ghrúpa. Dá réir sin, ní fhoráiltear do laghdú ar an gcomh-bhonn measúnachta cánach, beag beann ar an modh maoiniúcháin, faoi dhlí cánach Lucsamburg. Mínítear an méid sin trí úsáid a bhaint as na roghanna malartacha a bhfuil tuairisc orthu thuas chun maoiniúchán a fháil, agus bheadh cánachas aonuaire mar thoradh ar gach ceann de na roghanna sin. Ina theannta sin, is féidir a thuiscint ó chóras cánach corparáide Lucsamburg gurb é an cuspóir leis ná cáin a ghearradh ar bhrabúis cuideachtaí. D'fhágfadh sin go díreach nach gceadófaí laghdú ar bhonn measúnachta cánach iomlán grúpa cuideachtaí. Tá gach grúpa cuideachtaí a dhéanann idirbhearta maoiniúcháin laistigh de ghrúpa cuideachtaí i staid inchomparáide. Thairis sin, níl an struchtúr maoiniúcháin ar fáil do gach gnóthas. Ní féidir aon údar a bheith leis sin ach oiread.

186. Níl réasúnaíocht an Choimisiúin ina mhaolú ar na hargóintí eile a bhí aige ach a mhéid a ghlacann an Coimisiún le hábharthacht comh-bhoinn measúnachta cánach agus gur shainaithin sé gurbh é an grúpa Engie, agus coincheap an ghnóthais faoi dhlí na hiomaíochta á chur i bhfeidhm, tairbhí an bhirt cabhrach. Ní argóint áititheach í an argóint dheireanach sin féin mura ndéantar foráil sa dlí cánach náisiúnta ábhartha maidir le cánachas grúpa nó murar úsáideadh a leithéid. I ndáil leis sin, tá sé contrártha le prionsabal an chánachais aonair ar eintitis is infheidhme de ghnáth sa dlí cánach.

187. Ar deireadh, measann an Coimisiún nach féidir ach glacadh leis go bhfuil ann do bhuntáiste roghnaitheach toisc gur féidir an cuspóir cáin a ghearradh ar bhrabúis cuideachtaí a thuiscint ó dhlí cánach corparáide Lucsamburg. D'fhéadfadh sin a bheith amhlaidh, ach sa chomhthéacs sin freisin, ba cheart a thabhairt faoi deara gur cuid bhunúsach de dhlí cánach Lucsamburg é an fabhar idirchorparáide (féach mír 180 *et seq*. thuas) agus modhnaíonn sé an cuspóir sin ina leith sin. Thairis sin, gearrtar cáin freisin ar bhrabúis oibriúcháin na bhfochuideachtaí, ach úsáidtear modh eile chuige sin. Ní dhearna an Coimisiún imscrúdú breise ar an modh eile sin, áfach.

[55] Cinneadh 2009/809/CE ón gCoimisiún an 8 Iúil 2009 maidir leis an scéim Groepsrentebox a bhí beartaithe ag an Ísiltír a chur chun feidhme (C 4/07 (ex N 465/06)) (IO 2009 L 288, lch. 26)

[56] Cinneadh (AE) 2016/2326 ón gCoimisiún an 21 Deireadh Fómhair 2015 maidir le Státchabhair SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) arna cur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Fiat (IO 2016 L 351, lch. 1).

188. Mar chonclúid, níor léirigh an Coimisiún ach an oiread go bhfuil an chóireáil cánach a dearbhaíodh don ghrúpa Engie i dtaobh fhaibhrithe ZORA roghnaitheach de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE.

3. Conclúid maidir leis an gcaingean os comhair na Cúirte Ginearálta

189. Ós rud é nár chomhlíon an Coimisiún an dualgas cruthúnais atá air chun buntáiste roghnaitheach a chruthú, agus sin i bhfianaise na slite eile freisin nach ndéileáiltear leo sa bhreithiúnas faoi achomharc, is féidir an cinneadh faoi chonspóid a neamhniú ina iomláine gan é a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta.

VI. Costais

190. Faoi Airteagal 184(2) de na Rialacha Nós Imeachta, i gcás ina bhfuil bunús maith leis an achomharc agus ina dtugann an Chúirt féin breithiúnas críochnaitheach sa chás, tabharfaidh an Chúirt breith i dtaobh na gcostas.

191. Faoi Airteagal 138(1) de na Rialacha Nós Imeachta, a bhfuil feidhm aige maidir le hachomhairc de bhua Airteagal 184(1) díobh, ní mór a ordú don pháirtí nár éirigh leis na costais a íoc, más rud é go ndearna an páirtí eile é sin a iarraidh. Ós rud é go bhfuil iarratas den sórt sin déanta ag Engie agus Lucsamburg, ní mór a ordú don Choimisiún na costais a thabhaigh Engie agus Lucsamburg sna hachomhairc seo a íoc.

192. Ós rud é nár éirigh leis an gCoimisiún sa dá chás, ní mór a ordú dó na costais a íoc sa dá imeacht, i gcomhréir leis an ordú atá á lorg ag na hachomharcóirí.

193. Faoi Airteagal 184, i gcomhar le hAirteagal 140(1), de na Rialacha Nós Imeachta, íocfaidh na Ballstáit agus na hInstitiúidí a rinne idiragairt sna himeachtaí a gcostais féin. Dá bhrí sin, ní mór d'Éirinn, a bhfuil idiragairt déanta aici sna himeachtaí, a costais féin a íoc sna himeachtaí seo.

VII. Conclúid

194. I bhfianaise a bhfuil thuas, molaim go rialódh an Chúirt Bhreithiúnais mar seo a leanas i gCás C-454/21 P:

(1) Cuirtear breithiúnas na Cúirte Ginearálta an 12 Bealtaine 2021, *Lucsamburg agus páirtithe eile* v *an Coimisiún* (T-516/18 agus T-525/18, EU:T:2021:251) ar ceal.

(2) Déantar Cinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna cur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Engie (IO 2019 L 78 lch. 1) a chur ar neamhní.

(3) Ordaítear don Choimisiún Eorpach a chostais féin agus na costais arna dtabhú ag Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. agus Engie S.A. sa dá chás a íoc; Ordaítear d'Éirinn a costais féin sa dá chás a íoc.

195. Molaim freisin go rialódh an Chúirt Bhreithiúnais mar seo a leanas i gCás C-451/2 P:

(1) Cuirtear breithiúnas na Cúirte Ginearálta an 12 Bealtaine 2021, *Lucsamburg agus páirtithe eile* v *an Coimisiún* (T-516/18 agus T-525/18, EU:T:2021:251) ar ceal.

(2) Déantar Cinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna cur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Engie (IO 2019 L 78 lch. 1) a chur ar neamhní.

(3) Ordaítear don Choimisiún Eorpach a chostais féin agus na costais arna dtabhú ag Ard-Diúcacht Lucsamburg sa dá chás a íoc; Ordaítear d'Éirinn a costais féin sa dá chás a íoc.