Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PRIIT PIKAMÄE
της 16ης Δεκεμβρίου 2021 [1]

Υπόθεση C-898/19 P

Ιρλανδία
κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση χορηγηθείσα από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου – Απόφαση κηρύσσουσα την ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή με την εσωτερική αγορά και διατάσσουσα την ανάκτησή της – Φορολογική απόφαση προέγκρισης (tax ruling) – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού – Πλεονέκτημα – Πλαίσιο αναφοράς – Αποκαλούμενη "κανονική" φορολογία – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Τεκμήριο»

Περιεχόμενα

I. Εισαγωγή 3

II. Το ιστορικό της διαφοράς 4

A. Επί της αποφάσεως προέγκρισης που χορήγησαν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στην FFT και επί της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Επιτροπής 4

B. Επί της επίδικης αποφάσεως 5

1. Περιγραφή του βασικού περιεχομένου της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης 5

2. Περιγραφή των επίμαχων διατάξεων της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας 5

3. Εκτίμηση της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης 6

Γ. Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση 8

Δ. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων στην αναιρετική διαδικασία 10

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

III. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως 11

A. Επί του πρώτου, του τρίτου, του τετάρτου και του πέμπτου λόγου αναιρέσεως 12

1. Επί της λυσιτέλειας 12

2. Επί του παραδεκτού 13

3. Επί της βασιμότητας 14

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το πλεονέκτημα και την επιλεκτικότητα στον τομέα της φορολογίας 14

1) Επί της «αυξημένης σημασίας» του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς στην περίπτωση φορολογικών μέτρων 14

2) Επί του καθορισμού του πλαισίου αναφοράς (και της «κανονικής» φορολογίας) στον τομέα της φορολογίας 16

β) Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως 18

1) Επιχειρήματα των διαδίκων 18

2) Εκτίμηση 18

i) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με την προέλευση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού 18

ii) Επί της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση 21

iii) Επί της νομικής βάσεως της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού 22

iv) Επί του περιεχομένου της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και της αρχής της ασφάλειας δικαίου 32

3) Πρόταση επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως 34

γ) Επί του τρίτου λόγου αναιρέσεως 34

1) Επιχειρήματα των διαδίκων 34

2) Εκτίμηση 34

δ) Επί του τετάρτου λόγου 36

1) Επιχειρήματα των διαδίκων 36

2) Εκτίμηση 36

ε) Επί του πέμπτου λόγου αναιρέσεως 38

1) Επιχειρήματα των διαδίκων 38

2) Εκτίμηση 38

B. Επί του δευτέρου λόγου αναιρέσεως 39

1. Επί του λυσιτελούς χαρακτήρα 40

2. Επί της βασιμότητας 40

IV. Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου 44

V. Επί των δικαστικών εξόδων 45

VI. Πρόταση 45

I. Εισαγωγή

1. Το «φορολογικό ruling» ή «ερμηνευτική φορολογική απόφαση» αποτελεί συνήθη πρακτική βάσει της οποίας παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να ζητήσουν από τη φορολογική αρχή την έκδοση «αποφάσεως προέγκρισης» σχετικά με τον φόρο που θα είναι υποχρεωμένες να καταβάλουν. Ο όρος «ruling» σημαίνει, κατά κανόνα, ότι μια φορολογική αρχή λαμβάνει, ως επί το πλείστον κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, επίσημη θέση σχετικά με την εφαρμογή ορισμένων ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων σε περίπτωση κατά την οποία μία ή περισσότερες πράξεις δεν έχουν ακόμη παραγάγει φορολογικά αποτελέσματα. Με τον τρόπο αυτό, οι φορολογούμενοι επιδιώκουν να λάβουν δεσμευτικές για τη διοίκηση διαβεβαιώσεις ως προς τη φορολογική μεταχείριση των πράξεών τους.

2. Από τον Ιούνιο του 2014, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κίνησε σειρά ερευνών με σκοπό να εξακριβωθεί κατά πόσον συνάδουν με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων της Συνθήκης οι πρακτικές των φορολογικών αρχών πολλών κρατών μελών έναντι πολυεθνικών επιχειρήσεων, όσον αφορά, ειδικότερα, τις πρακτικές που σχετίζονται με την κατανομή των κερδών μεταξύ των διαφόρων κρατών εντός των οποίων οι εν λόγω επιχειρήσεις ασκούν τις δραστηριότητές τους. Μία εκ των ερευνών αυτών οδήγησε στην έκδοση της αποφάσεως σχετικά με την ενίσχυση που χορηγήθηκε από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στον όμιλο Fiat [2].

3. Παράλληλα, οι αποκαλύψεις της δημοσιογραφικής έρευνας με την ονομασία «Lux Leaks» έστρεψαν, από τον Νοέμβριο του 2014, την προσοχή του ευρέος κοινού προς το θέμα αυτό, προκαλώντας ως επί το πλείστον οργίλες αντιδράσεις [3]. Κατόπιν των αποκαλύψεων αυτών, διάφοροι πολιτικοί αξιωματούχοι ανέλαβαν δράσεις, τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές επίπεδο, προς τον σκοπό αντιμετωπίσεως αυτού που έκτοτε θεωρήθηκε ότι αποτελεί βαρύ

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

3 Πρόκειται για έρευνα που πραγματοποίησαν από κοινού η κοινοπραξία Αμερικανών ερευνητών International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) και σαράντα ακόμη μέσα ενημέρωσης. Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, άρθρο δημοσιευθέν στην εφημερίδα *Le Mond*e, διαθέσιμο στην ακόλουθη διαδικτυακή διεύθυνση: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

πλήγμα στη φορολογική ισότητα. Η πλέον πρόσφατη από τις δράσεις αυτές κατέληξε σε συμφωνία περί επιβολής παγκόσμιου φόρου επί των εισοδημάτων των πολυεθνικών επιχειρήσεων [4].

4. Έχοντας επίγνωση του πολιτικού, οικονομικού, ακόμη και κοινωνικού, πλαισίου της υπό κρίση υποθέσεως, το Δικαστήριο πρέπει, με την εκδοθησομένη απόφασή του, να εξετάσει, υπό το πρίσμα νομικών και μόνον εκτιμήσεων, τα ζητήματα που εγείρει η προσέγγιση την οποία υιοθέτησε η Επιτροπή κατά την έκδοση της επίδικης αποφάσεως. Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου επί των υποθέσεων Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής [5], η οποία επικύρωσε την προσέγγιση αυτή, αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως.

5. Ο καινοτόμος χαρακτήρας της προσεγγίσεως της Επιτροπής συνίσταται ιδίως στην εισαγωγή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού κατά την εξέταση της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος. Λόγω της αμφισβητούμενης νομικής της βάσεως, η εισαγωγή της έννοιας αυτής στην απαιτούμενη από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ανάλυση θα οδηγήσει το Δικαστήριο να διευκρινίσει τα όρια που χαράσσει η Συνθήκη μεταξύ της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών και της απαγορεύσεως χορηγήσεως κρατικών ενισχύσεων.

II. Το ιστορικό της διαφοράς

Α. Επί της αποφάσεως προέγκρισης που χορήγησαν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στην FFT και επί της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Επιτροπής

6. Ο φορολογικός σύμβουλος της Fiat Chrysler Finance Europe, πρώην Fiat Finance and Trade Ltd (στο εξής: FFT), απηύθυνε προς τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στις 14 Μαρτίου 2012 επιστολή με την οποία αιτήθηκε την έγκριση συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Προς στήριξη της αιτήσεως αυτής, συνυπέβαλε στις φορολογικές αρχές συνταχθείσα από τον ίδιο έκθεση, στην οποία αναλύεται η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που εφαρμόζεται στις συναλλαγές που πραγματοποιεί η FFT.

7. Στις 3 Σεπτεμβρίου 2012 οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές εξέδωσαν απόφαση προέγκρισης σε απάντηση της αιτήσεως της FFT (στο εξής: επίμαχη απόφαση προέγκρισης). Η απόφαση αυτή περιλαμβανόταν σε επιστολή στην οποία επισημαινόταν ότι «όσον αφορά την επιστολή της 14ης Μαρτίου 2012 σχετικά με τις δραστηριότητες ενδοομιλικής χρηματοδότησης της FFT, επιβεβαιώνεται ότι η ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης συντάχθηκε σύμφωνα με την εγκύκλιο 164/2 της 28ης Ιανουαρίου 2011 και είναι σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού».

8. Στις 19 Ιουνίου 2013 η Επιτροπή απηύθυνε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου μια πρώτη αίτηση παροχής πληροφοριών, ζητώντας λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τις εθνικές πρακτικές στον τομέα των αποφάσεων προέγκρισης. Κατόπιν αυτής της πρώτης αίτησης παροχής

[4] Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, έγγραφο με τίτλο «Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie» (Δήλωση σχετικά με πρόταση στηριζόμενη σε δύο πυλώνες για την επίλυση των φορολογικών ζητημάτων που εγείρει η ψηφιοποίηση της οικονομίας), το οποίο συζητήθηκε εντός του Περιεκτικού Πλαισίου ΟΟΣΑ/G20 σχετικά με τη μείωση της φορολογικής βάσεως και τη μεταφορά κερδών και εγκρίθηκε από 137 χώρες μέλη του ΟΟΣΑ στις 8 Οκτωβρίου 2021, διαθέσιμο στην ακόλουθη διαδικτυακή διεύθυνση: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf.

[5] Απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019 (T-755/15 και T-759/15, στο εξής: αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, EU:T:2019:670).

πληροφοριών, ακολούθησε εκτεταμένη επικοινωνία μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Επιτροπής, ώσπου η τελευταία στις 24 Μαρτίου 2014 εξέδωσε απόφαση με την οποία υποχρέωσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να της παράσχει πληροφορίες.

9. Στις 11 Ιουνίου 2014 η Επιτροπή κίνησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά με την επίμαχη απόφαση προέγκρισης. Στις 21 Οκτωβρίου 2015 η Επιτροπή εξέδωσε την επίδικη απόφαση με την οποία απεφάνθη ότι η εν λόγω απόφαση προέγκρισης συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Β. Επί της επίδικης αποφάσεως

1. Περιγραφή του βασικού περιεχομένου της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης

10. Κατά την περιγραφή της Επιτροπής, με την επίμαχη απόφαση προέγκρισης εγκρίθηκε μια μέθοδος διαθέσεως των κερδών στην FFT εντός του ομίλου Fiat/Chrysler, η οποία παρείχε στην FFT τη δυνατότητα να προσδιορίζει σε ετήσια βάση το ποσό του φόρου εταιριών που όφειλε να καταβάλει στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η συγκεκριμένη απόφαση ήταν δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση για χρονική περίοδο πέντε ετών, ήτοι για τις φορολογικές χρήσεις των ετών 2012 έως 2016[6].

2. Περιγραφή των επίμαχων διατάξεων της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας

11. Η Επιτροπή επισήμανε ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε βάσει του άρθρου 164, παράγραφος 3, του λουξεμβουργιανού κώδικα φορολογίας εισοδήματος (νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967 περί φορολογίας εισοδήματος, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: φορολογικός κώδικας)[7] και βάσει της εγκυκλίου L.I.R. υπ' αριθ. 164/2 του διευθυντή φορολογίας του Λουξεμβούργου της 28ης Ιανουαρίου 2011 (στο εξής: εγκύκλιος 164/2). Συναφώς, η Επιτροπή επισήμανε, αφενός, ότι το ως άνω άρθρο θεσπίζει στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, κατά την οποία για τις συναλλαγές μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου πρέπει να καταβάλλεται η αμοιβή που θα καταβαλλόταν εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνταν μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών που διαπραγματεύονται σε συγκρίσιμες περιστάσεις υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Αφετέρου, παρατήρησε ότι η εγκύκλιος 164/2 διευκρινίζει, μεταξύ άλλων, τον τρόπο προσδιορισμού μιας αμοιβής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, όταν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται από τις εταιρίες χρηματοδότησης ομίλου[8].

6 Αιτιολογικές σκέψεις 9 και 52 έως 54 της επίδικης αποφάσεως.

7 Κατά το εν λόγω άρθρο: «Οι αφανείς διανομές κερδών περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα. Αφανής διανομή κερδών υφίσταται ιδίως εάν ένας εταίρος, μέτοχος ή ενδιαφερόμενος αποκομίζει άμεσα ή έμμεσα οφέλη από μια εταιρία ή ένωση προσώπων, τα οποία υπό κανονικές συνθήκες δεν θα απολάμβανε, εάν δεν είχε την ιδιότητα αυτή». Πρέπει να σημειωθεί ότι η διάταξη αυτή δεν ισχύει πλέον, δεδομένου ότι την 1η Ιανουαρίου 2017 το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου εισήγαγε στον φορολογικό κώδικα τα σχετικά με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού νέα άρθρα 56 και 56 bis.

8 Αιτιολογικές σκέψεις 74 έως 83 της επίδικης αποφάσεως.

3. Εκτίμηση της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης

12. Όσον αφορά την τρίτη και την τέταρτη προϋπόθεση υπάρξεως κρατικής ενισχύσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT, καθόσον συνεπαγόταν μείωση του οφειλόμενου από την ενδιαφερομένη φόρου στο Λουξεμβούργο, κατ' απόκλιση από τον φόρο που αυτή θα όφειλε να καταβάλει βάσει του κανονικού καθεστώτος του φόρου εταιριών. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό κατόπιν ταυτόχρονης εξετάσεως του πλεονεκτήματος και του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία διενεργήθηκε σύμφωνα με τα τρία στάδια που έχει καθορίσει το Δικαστήριο για τη διαπίστωση αν συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο πρέπει να χαρακτηριστεί ως «επιλεκτικό».

13. Κατά το πρώτο στάδιο της αναλύσεώς της, η Επιτροπή εκτίμησε ότι το πλαίσιο αναφοράς είναι το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου και ότι σκοπός του συστήματος αυτού είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εγκατεστημένων στο Λουξεμβούργο εταιριών. Κατά την Επιτροπή, η διαφορά ως προς τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών μεταξύ των αυτόνομων και των καθετοποιημένων εταιριών ουδόλως επηρεάζει τον σκοπό αυτό, καθόσον αυτός συνίσταται στη φορολόγηση των κερδών όλων των εγκατεστημένων στο Λουξεμβούργο εταιριών, είτε είναι καθετοποιημένες είτε όχι. Το ίδιο ισχύει και για τις ειδικές διατάξεις που εφαρμόζονται στους ομίλους, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η ίση μεταχείριση των δύο αυτών μορφών εταιριών. Επιπλέον, από τον σκοπό της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης, που είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της FFT για τους σκοπούς επιβολής του φόρου εταιριών βάσει του εν λόγω συστήματος, επιβεβαιώνεται ότι το σύστημα αυτό είναι το πλαίσιο αναφοράς, καθόσον ο σκοπός αυτός δεν διαφοροποιεί την FFT εξαιτίας της συμμετοχής της σε όμιλο. Για τον λόγο αυτό, η Επιτροπή εκτίμησε ότι οι καθετοποιημένες και μη καθετοποιημένες εταιρίες βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του γενικού καθεστώτος φορολογίας εταιριών του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου[9].

14. Κατά το δεύτερο στάδιο της αναλύσεώς της, η Επιτροπή επισήμανε κατ' αρχάς ότι το ζήτημα αν ορισμένο φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς συμπίπτει κατά κανόνα με τη διαπίστωση της παροχής πλεονεκτήματος στον δικαιούχο μέσω του μέτρου αυτού. Κατά την Επιτροπή, όταν ένα φορολογικό μέτρο οδηγεί σε αδικαιολόγητη μείωση του φόρου που οφείλει ένας δικαιούχος ο οποίος, ελλείψει του εν λόγω μέτρου, θα έπρεπε να καταβάλει υψηλότερο φόρο βάσει του πλαισίου αναφοράς, η μείωση αυτή συνιστά ταυτοχρόνως το πλεονέκτημα που παρέχεται με το εν λόγω φορολογικό μέτρο και την παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς. Επιπλέον, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία, στην περίπτωση μεμονωμένου μέτρου όπως η επίμαχη απόφαση προέγκρισης, εκ της διαπιστώσεως του πλεονεκτήματος δύναται κατ' αρχήν να τεκμαίρεται ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου[10].

15. Όσον αφορά τον προσδιορισμό του πλεονεκτήματος στην προκειμένη περίπτωση, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι φορολογικό μέτρο το οποίο οδηγεί εταιρία που ανήκει σε όμιλο να χρεώνει τιμές χαμηλότερες από εκείνες που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων παρέχει πλεονέκτημα στην εταιρία αυτή, καθόσον το εν λόγω μέτρο οδηγεί σε μείωση της φορολογητέας βάσης και, ως εκ τούτου, του οφειλόμενου φόρου σύμφωνα με το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ήτοι «η αρχή σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου θα πρέπει να αμείβονται όπως οι συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών που διαπραγματεύονται υπό συγκρίσιμες περιστάσεις σε συνθήκες πλήρους

9 Αιτιολογικές σκέψεις 193 έως 199 της επίδικης αποφάσεως.

10 Αιτιολογικές σκέψεις 216 έως 218 της επίδικης αποφάσεως.

ανταγωνισμού» [11], αποτελεί κριτήριο αναφοράς προκειμένου να κριθεί αν η εταιρία ενός ομίλου αποκτά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι όφειλε να ελέγξει αν η μέθοδος που εγκρίθηκε από τη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή με την επίμαχη απόφαση προέγκρισης αποκλίνει από μια μέθοδο που καταλήγει σε αξιόπιστη προσέγγιση αποτελέσματος βασισμένου στα δεδομένα της αγοράς και αν, ως εκ τούτου, αποκλίνει από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Σε μια τέτοια περίπτωση, η επίμαχη απόφαση προέγκρισης θα θεωρείτο από την Επιτροπή ως παρέχουσα επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [12].

16. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή εκτίμησε ότι διάφορες μεθοδολογικές επιλογές και παράμετροι και διάφορες προσαρμογές, τις οποίες ενέκρινε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και στις οποίες βασίζεται η ανάλυση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης στην επίμαχη απόφαση προέγκρισης, οδηγούσαν σε μείωση του φόρου εταιριών που όφειλαν να καταβάλουν οι αυτόνομες εταιρίες [13].

17. Επικουρικώς, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα ακόμη και αν ληφθεί υπόψη το πιο περιορισμένο πλαίσιο αναφοράς, το οποίο επικαλέστηκαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT, αποτελούμενο εκ του άρθρου 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και της εγκυκλίου 164/2, που καθιερώνουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο [14]. Επιπλέον, η Επιτροπή απέρριψε το επιχείρημα της FFT κατά το οποίο, για την απόδειξη της υπάρξεως επιλεκτικής μεταχειρίσεως υπέρ της FFT συνεπεία της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης, η Επιτροπή όφειλε να συγκρίνει την επίμαχη απόφαση προέγκρισης με τη στηριζόμενη στην εν εγκύκλιο υπ' αριθ. 164/2 πρακτική της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής, και ιδίως με τις αποφάσεις προέγκρισης που είχαν εκδοθεί για άλλες εταιρίες χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης, τις οποίες το Μεγάλο Δουκάτο Λουξεμβούργου προσκόμισε στην Επιτροπή ως αντιπροσωπευτικό δείγμα της πρακτικής του στον τομέα των αποφάσεων προέγκρισης [15].

18. Κατά το τρίτο στάδιο της αναλύσεώς της, η Επιτροπή παρατήρησε ότι ούτε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ούτε η FFT προέβαλαν οποιοδήποτε επιχείρημα για τη δικαιολόγηση της προνομιακής μεταχειρίσεως της FFT συνεπεία της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν διαπιστώθηκε κανένας λόγος που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι απορρέει άμεσα από τις θεμελιώδεις αρχές του πλαισίου αναφοράς ή προκύπτει από εγγενείς μηχανισμούς του συστήματος που είναι αναγκαίοι για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητά του [16].

19. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρείχε στην FFT επιλεκτικό πλεονέκτημα και ότι, ως εκ τούτου, η απόφαση αυτή συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

11 Αιτιολογικές σκέψεις 225 και 226 της επίδικης αποφάσεως.

12 Αιτιολογικές σκέψεις 222 έως 227 της επίδικης αποφάσεως.

13 Αιτιολογικές σκέψεις 234 έως 301 της επίδικης αποφάσεως.

14 Αιτιολογικές σκέψεις 315 έως 317 της επίδικης αποφάσεως.

15 Αιτιολογικές σκέψεις 318 έως 336 της επίδικης αποφάσεως.

16 Αιτιολογικές σκέψεις 337 και 338 της επίδικης αποφάσεως.

20. Δικαιούχος της ενισχύσεως αυτής ήταν, κατά την Επιτροπή, ο όμιλος Fiat/Chrysler στο σύνολό του, δεδομένου ότι η FFT αποτελούσε ενιαία οικονομική οντότητα με τις λοιπές οντότητες του εν λόγω ομίλου και ότι η μείωση του οφειλόμενου από την FFT φόρου είχε κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των όρων τιμολόγησης των ενδοομιλικών δανείων που χορηγεί η FFT [17].

Γ. Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση

21. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 30 Δεκεμβρίου 2015, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-755/15, με την οποία ζήτησε την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως.

22. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 29 Δεκεμβρίου 2015, η FFT άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-759/15, με την οποία ζήτησε επίσης την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως.

23. Με διατάξεις της 25ης Μαΐου 2016 και της 18ης Ιουλίου 2016, ο πρόεδρος του πέμπτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτές τις αιτήσεις παρεμβάσεως της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου στις υποθέσεις T-755/15 και T-759/15. Κατόπιν παραιτήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου από την παρέμβασή του με έγγραφο που κατατέθηκε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 9 Δεκεμβρίου 2016, διεγράφη αυτό από τον κατάλογο των παρεμβαινόντων στις δύο υποθέσεις με διάταξη του προέδρου του εβδόμου πενταμελούς τμήματος, της 15ης Δεκεμβρίου 2016.

24. Με διάταξη του προέδρου του εβδόμου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 27ης Απριλίου 2018, και κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-755/15 και T-759/15 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου. Επίσης, κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-755/15 και T-759/15, λόγω συνάφειας, προς τον σκοπό εκδόσεως κοινής αποφάσεως που περατώνει τη δίκη, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή.

25. Προς στήριξη των προσφυγών τους, η FFT και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου διατύπωσαν πέντε δέσμες λόγων ακυρώσεως, με τους οποίους προβλήθηκε, κατ' ουσίαν:

– με την πρώτη δέσμη, παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθόσον η ανάλυση της Επιτροπής οδηγεί σε συγκεκαλυμμένη φορολογική εναρμόνιση (τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15)·

– με τη δεύτερη δέσμη, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, της κατά το άρθρο 296 ΣΛΕΕ υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, καθώς και παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον η Επιτροπή έκρινε ότι η επίμαχη απόφαση παρείχε πλεονέκτημα, με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι η εν λόγω απόφαση προέγκρισης δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως και πρώτο σκέλος του δευτέρου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-755/15, δεύτερη και τρίτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως, πρώτο σκέλος του δευτέρου λόγου ακυρώσεως, τρίτος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-759/15)·

[17] Αιτιολογικές σκέψεις 341 έως 345 της επίδικης αποφάσεως.

– με την τρίτη δέσμη, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή διαπίστωσε επιλεκτικότητα του πλεονεκτήματος αυτού (πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-755/15 και πρώτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-759/15)·

– με την τέταρτη δέσμη, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ και της κατά το άρθρο 296 ΣΛΕΕ υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, καθόσον η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το επίμαχο μέτρο περιόριζε τον ανταγωνισμό και νόθευε το μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο (δεύτερο σκέλος του δευτέρου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-755/15 και δεύτερο σκέλος του πρώτου και του δευτέρου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-759/15)·

– με την πέμπτη δέσμη, παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, καθόσον η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση της επίμαχης ενίσχυσης (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-759/15).

26. Με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε όλους τους λόγους ακυρώσεως και, συνακόλουθα, τις προσφυγές στις υποθέσεις Τ-755/15 και Τ-759/15 στο σύνολό τους.

27. Όσον αφορά τη δεύτερη δέσμη λόγων ακυρώσεως, και ιδίως τους λόγους που αντλούνται από εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε κατ' αρχάς ότι, στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής καταστάσεως μιας καθετοποιημένης εταιρίας, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών δεν καθορίζονται υπό συνθήκες αγοράς. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι για τη διαπίστωση της ενδεχόμενης υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή δύναται να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού μέτρου για μια καθετοποιημένη επιχείρηση με τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων του εθνικού δικαίου για μια επιχείρηση η οποία ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς, όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν κάνει διάκριση μεταξύ των καθετοποιημένων και των αυτόνομων επιχειρήσεων για τους σκοπούς της υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών και, επομένως, σκοπεί να φορολογήσει τα κέρδη των καθετοποιημένων επιχειρήσεων ως εάν να έχουν προκύψει από συναλλαγές πραγματοποιηθείσες σε τιμές αγοράς [18].

28. Στο πλαίσιο αυτό, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί, κατά το Γενικό Δικαστήριο, «εργαλείο» ή «κριτήριο αναφοράς» το οποίο καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί αν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που γίνονται αποδεκτές από τις εθνικές αρχές είναι αντίστοιχες με τις ισχύουσες τιμές υπό συνθήκες αγοράς, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια καθετοποιημένη εταιρία αποκτά, δυνάμει φορολογικού μέτρου που καθορίζει την ενδοομιλική τιμολόγηση, πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [19].

29. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο παρατήρησε ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη απόφαση προέγκρισης αφορά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της FFT βάσει του λουξεμβουργιανού φορολογικού κώδικα και ότι ο κώδικας αυτός αποσκοπεί στη φορολόγηση του κέρδους που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα της εν λόγω καθετοποιημένης επιχειρήσεως ως εάν το κέρδος αυτό να είχε προκύψει από συναλλαγές πραγματοποιούμενες σε τιμές αγοράς. Βάσει αυτού, έκρινε ότι η Επιτροπή μπορούσε πράγματι να συγκρίνει το φορολογητέο κέρδος της FFT που προκύπτει από την εφαρμογή της επίμαχης αποφάσεως

18 Σκέψεις 140 και 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

19 Σκέψη 143 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

προέγκρισης με το φορολογητέο κέρδος που προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων φορολογίας του λουξεμβουργιανού δικαίου για μια επιχείρηση που βρίσκεται σε συγκρίσιμη πραγματική κατάσταση και ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού [20].

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

31. Όσον αφορά τα επιχειρήματα κατά τα οποία η Επιτροπή δεν ανέφερε καμία νομική βάση για την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ούτε διευκρίνισε το περιεχόμενο της αρχής αυτής, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, σχετικά με τη νομική βάση, ότι η Επιτροπή επισήμανε, πρώτον, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κατ' ανάγκην αναπόσπαστο μέρος της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εξετάσεως των υπέρ των εταιριών ενός ομίλου φορολογικών μέτρων και, δεύτερον, ότι η αρχή αυτή αποτελεί έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα της φορολογίας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού της Συνθήκης [21]. Ως προς το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι από την επίδικη απόφαση προκύπτει ότι πρόκειται για εργαλείο βάσει του οποίου μπορεί να εξακριβωθεί κατά πόσον οι αμοιβές που καταβάλλονται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι αυτές που θα καταβάλλονταν εάν οι συναλλαγές αυτές είχαν αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεως μεταξύ αυτόνομων επιχειρήσεων [22].

32. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι η εφαρμοσθείσα με την επίδικη απόφαση αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι κριτήριο ξένο προς το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο και ότι η αρχή αυτή παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να προβεί, εν τέλει, σε συγκεκαλυμμένη εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας, παραβιάζοντας τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα αυτό ως αβάσιμο, δεδομένου ότι η δυνατότητα εφαρμογής της αρχής αυτής προκύπτει από το γεγονός ότι οι λουξεμβουργιανοί φορολογικοί κανόνες προβλέπουν ότι οι καθετοποιημένες εταιρίες φορολογούνται κατά τον ίδιο τρόπο με τις αυτόνομες εταιρίες [23].

33. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι η Επιτροπή εσφαλμένως δέχτηκε, με την επίδικη απόφαση, την ύπαρξη γενικής αρχής περί ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα της φορολογίας, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η διατύπωση αυτή της Επιτροπής δεν πρέπει να απομονωθεί από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η Επιτροπή αναγνώρισε την ύπαρξη μιας σύμφυτης με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αρχής περί ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως [24].

Δ. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων στην αναιρετική διαδικασία

34. Με την υπό κρίση αίτησή της, η Ιρλανδία ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση·

[20] Σκέψεις 145 και 148 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[21] Σκέψη 150 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[22] Σκέψη 155 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[23] Σκέψεις 156 έως 158 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

[24] Σκέψεις 160 και 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

35. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

– να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και

– να καταδικάσει την Ιρλανδία στα δικαστικά έξοδα.

36. Η Fiat Chrysler Finance Europe ζητεί από το Δικαστήριο:

– να κάνει δεκτή την αίτηση αναιρέσεως και

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

37. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο:

– να κάνει δεκτά τα αιτήματα της Ιρλανδίας·

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση·

– να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

38. Η Ιρλανδία, η Fiat Chrysler Finance Europe, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Επιτροπή ανέπτυξαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους ενώπιον του Δικαστηρίου κατά την κοινή επ' ακροατηρίου συζήτηση επί των υποθέσεων C-885/19 P και C-898/19 P, η οποία διεξήχθη στις 10 Μαΐου 2021.

III. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

39. Προς στήριξη της αιτήσεώς της, η Ιρλανδία, με την οποία συντάσσονται το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT, προβάλλει πέντε λόγους αναιρέσεως. Με τον πρώτο, τον τρίτο, τον τέταρτο και τον πέμπτο εκ των λόγων αναιρέσεως, η Ιρλανδία αμφισβητεί πολλαπλώς την ανάλυση στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, και πιο συγκεκριμένα από την άποψη των κανόνων που ισχύουν στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων (πρώτος λόγος αναιρέσεως), της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως (τρίτος λόγος αναιρέσεως), της αρχής της ασφάλειας δικαίου (τέταρτος λόγος αναιρέσεως) και την τήρηση των ρυθμίσεων περί κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών (πέμπτος λόγος αναιρέσεως). Θα αρχίσω με την εξέταση των λόγων αυτών και στη συνέχεια θα αναλύσω τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως της Ιρλανδίας, με τον οποίο αυτή βάλλει κατά της εξετάσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίδικου μέτρου στις σκέψεις 351 έως 355 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

Α. Επί του πρώτου, του τρίτου, του τετάρτου και του πέμπτου λόγου αναιρέσεως

1. Επί της λυσιτέλειας

40. Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο πρώτος, ο τρίτος, ο τέταρτος και ο πέμπτος εκ των λόγων αναιρέσεως είναι αλυσιτελείς καθόσον, ακόμη και αν γινόταν δεκτός ένας από τους λόγους αυτούς, ουδείς εξ αυτών δεν θα μπορούσε να οδηγήσει στην αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Οι συγκεκριμένοι λόγοι αναιρέσεως στηρίζονται στο σύνολό τους στον ισχυρισμό ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επικυρώνοντας την εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογή μιας ad hoc αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, της οποίας η νομική βάση είναι εσφαλμένη, προς στήριξη της κύριας διαπιστώσεώς της περί υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Ωστόσο, ακόμη και αν ο ισχυρισμός αυτός είναι ακριβής, πράγμα που η Επιτροπή αμφισβητεί, η επίδικη απόφαση περιλαμβάνει επικουρική συλλογιστική, η οποία στηρίζεται σε διαφορετική νομική βάση, ήτοι στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και στην εγκύκλιο 164/2, και η οποία επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο χωρίς να αμφισβητηθεί από την Ιρλανδία.

41. Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί ότι στις αιτιολογικές σκέψεις 315 έως 317 της επίδικης αποφάσεως διατυπώνεται επικουρική αιτιολογία κατά την οποία η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT ακόμη και εάν αυτή εξεταστεί υπό το πρίσμα του πιο περιορισμένου πλαισίου αναφοράς, το οποίο αποτελείται από το σύνολο των καθετοποιημένων εταιριών που εφαρμόζουν ενδοομιλική τιμολόγηση και εμπίπτουν στις προαναφερθείσες εθνικές διατάξεις. Την αιτιολογία αυτή επικύρωσε, κατ' ουσίαν, το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 287 έως 299 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

42. Είναι προφανές ότι το ζήτημα που αφορά τη νομική βάση και το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού εξετάστηκε κυρίως από το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 140 έως 148 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, πράγμα που θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι ενδεχόμενη αναγνώριση της βασιμότητας ενός εκ των λόγων αναιρέσεως που προβάλλει η Ιρλανδία δεν επηρεάζει την εξέταση στην οποία προέβη επικουρικώς το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 287 έως 299 της αποφάσεώς του. Εντούτοις, από προσεκτικότερη ανάγνωση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η εξέταση αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί *χωριστή και ανεξάρτητη* από τη συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου που διατυπώνεται, κυρίως, στις σκέψεις 140 έως 148 της εν λόγω αποφάσεως.

43. Συγκεκριμένα, κατά την εκτίμηση της επικουρικής συλλογιστικής της Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο αναγνώρισε ότι η Επιτροπή ορθώς χρησιμοποίησε σε αυτήν ορισμένα στοιχεία αναλύσεως από την κύρια συλλογιστική της. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, στις σκέψεις 292 και 294 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής στηρίχθηκε στην κύρια ανάλυσή της για την επίμαχη απόφαση προέγκρισης, και πιο συγκεκριμένα στο τμήμα 7.2.2 της επίδικης αποφάσεως, το οποίο φρονώ ότι περιέχει την επιχειρηματολογία της Επιτροπής σχετικά με τη νομική βάση και το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, καθώς και σχετικά με την εφαρμογή της αρχής αυτής στην υπό κρίση υπόθεση[25]. Δεδομένου ότι η νομική βάση της επικουρικής συλλογιστικής της Επιτροπής, όπως επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο, απορρέει από την κύρια εξέταση στην οποία αυτή προέβη, η επικουρική συλλογιστική δεν μπορεί να ευσταθεί νομικώς σε περίπτωση που διαπιστωθεί έλλειψη νομιμότητας της κύριας συλλογιστικής. Με άλλα λόγια, αν γίνει δεκτός

[25] Βλ. το τμήμα 7.2.2.1 της επίδικης αποφάσεως («Επιλεκτικό πλεονέκτημα που απορρέει από την παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού»).

ένας από τους λόγους αναιρέσεως που προβάλλει η Ιρλανδία και, συνεπώς, κριθεί μη σύννομη η χρησιμοποίηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η επικουρική συλλογιστική θα ενέχει και αυτή πλάνη περί το δίκαιο και ως εκ τούτου το συμπέρασμα της επίδικης αποφάσεως, όπως επιβεβαιώθηκε από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, δεν θα είναι πλέον έγκυρο.

44. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι ο πρώτος, ο τρίτος, ο τέταρτος και ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως δεν μπορούν να κριθούν εκ προοιμίου αλυσιτελείς.

45. Πέραν αυτού, συμμερίζομαι την εκτιθέμενη στο υπόμνημα απαντήσεως ανάλυση της Ιρλανδίας, η οποία επισημαίνει τις δυσχέρειες που συνεπάγεται η επιλογή της Επιτροπής να περιλάβει στην επίδικη απόφαση δύο επάλληλες συλλογιστικές, καθώς και τις ανεπιθύμητες συνέπειες που θα έχει τυχόν απόρριψη των υπό κρίση λόγων αναιρέσεως ως αλυσιτελών. Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι ένας λόγος αναιρέσεως χαρακτηρίζεται ως αλυσιτελής όταν βάλλει κατά επάλληλης αιτιολογίας αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου και, συνεπώς, δεν μπορεί να οδηγήσει στην αναίρεση της αποφάσεως αυτής, εφόσον από την προηγούμενη εξέταση της κύριας αιτιολογίας δεν προκύπτει πλάνη περί το δίκαιο. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι ο προβαλλόμενος αλυσιτελής χαρακτήρας των λόγων αναιρέσεως δεν συμβιβάζεται με τη λογική και το σύνολο του σκεπτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, στη σκέψη 287 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι εξέτασε την επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής «ως εκ περισσού», ενώ τυχόν χαρακτηρισμός των συγκεκριμένων λόγων αναιρέσεως ως αλυσιτελών θα ισοδυναμούσε με το να χαρακτηριστεί ως επάλληλη η *κύρια* συλλογιστική του εν λόγω δικαιοδοτικού οργάνου.

2. Επί του παραδεκτού

46. Η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το βασικό μέρος της επιχειρηματολογίας που προβάλλει η Ιρλανδία στο πλαίσιο του πρώτου, του τρίτου, του τέταρτου και του πέμπτου λόγου αναιρέσεως περιορίζεται απλώς στην αμφισβήτηση της επίδικης αποφάσεως, της γενικής πρακτικής της Επιτροπής ως προς τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης και ορισμένων εγγράφων του θεσμικού αυτού οργάνου στα οποία περιγράφεται η προσέγγισή του σχετικά με τις εν λόγω αποφάσεις. Δεδομένου ότι η επιχειρηματολογία αυτή δεν βάλλει κατά συγκεκριμένων σκέψεων της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, πρέπει, κατά την άποψη της Επιτροπής, να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

47. Είναι αληθές ότι ορισμένα τμήματα της επιχειρηματολογίας της Ιρλανδίας αποκλίνουν σημαντικά από τη συλλογιστική που ακολουθεί το Γενικό Δικαστήριο στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση και αφορούν περισσότερο τη μέθοδο που χρησιμοποίησε η Επιτροπή για να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην επίδικη απόφαση, καθώς και το σύνολο της πρακτικής της Επιτροπής κατά τη λήψη αποφάσεων στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, αντί να προβάλλουν συγκεκριμένες αιτιάσεις κατά της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Φρονώ ωστόσο ότι τούτο δεν πρέπει να οδηγήσει το Δικαστήριο να απορρίψει εκ προοιμίου την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως ως απαράδεκτη. Πράγματι, τα τμήματα αυτά της επιχειρηματολογίας της Ιρλανδίας συγκροτούν μια συνολική επιχειρηματολογία η οποία σαφώς αποσκοπεί στην αμφισβήτηση των συμπερασμάτων του Γενικού Δικαστηρίου στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση σχετικά με τη νομιμότητα της εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην επίδικη απόφαση. Άλλωστε, η ίδια η Επιτροπή στο υπόμνημά της επί της αιτήσεως αναιρέσεως, παραδέχεται ότι ορισμένα επιχειρήματα που προβάλλονται με την αίτηση αναιρέσεως βάλλουν κατά συγκεκριμένων σκέψεων της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Ειδικότερα, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως βάλλει επανειλημμένως κατά των σκέψεων 141, 142, 147 και 149 της αποφάσεως αυτής. Ο τρίτος λόγος

αναιρέσεως βάλλει κατά των σκέψεων 150 και 161 της εν λόγω αποφάσεως. Ο τέταρτος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά των σκέψεων 180 έως 184 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Ο πέμπτος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά της σκέψεως 113 της αποφάσεως αυτής.

48. Υπό τις συνθήκες αυτές, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει την ένσταση απαραδέκτου που προέβαλε η Επιτροπή.

3. Επί της βασιμότητας

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το πλεονέκτημα και την επιλεκτικότητα στον τομέα της φορολογίας

1) Επί της «αυξημένης σημασίας» του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς στην περίπτωση φορολογικών μέτρων

49. Υπενθυμίζεται ότι πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υφίσταται κατά κανόνα όταν η οικονομική κατάσταση μιας επιχειρήσεως βελτιώνεται μέσω κρατικής παρεμβάσεως. Για την απόδειξη του πλεονεκτήματος, απαιτείται η πραγματοποίηση μιας αντίστροφης εκτιμήσεως, η οποία συνίσταται στη σύγκριση της καταστάσεως της δικαιούχου επιχειρήσεως που προκύπτει από την εφαρμογή του επίμαχου κρατικού μέτρου με την κατάσταση της επιχειρήσεως αυτής χωρίς το εν λόγω μέτρο.

50. Όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, επειδή οι κρατικές παρεμβάσεις προσδιορίζονται, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αναλόγως των αποτελεσμάτων τους, η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν περιλαμβάνει μόνον τη χορήγηση των θετικών παροχών, αλλά και τις «αρνητικές» παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως μιας επιχειρήσεως[26]. Κρατικό μέτρο τέτοιας φύσεως το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, ενδέχεται να προσπορίζει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις αυτές κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ[27].

51. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως αυτής, αναζητείται κατά πόσον το επίμαχο μέτρο έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως που κανονικώς βαρύνει τον προϋπολογισμό της δικαιούχου επιχειρήσεως[28]. Για τον προσδιορισμό της εν λόγω φορολογικής επιβαρύνσεως απαιτείται, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η εξέταση του εφαρμοστέου εθνικού φορολογικού καθεστώτος, προκειμένου να προσδιοριστεί ο λεγόμενος «κανονικός» φόρος τον οποίο θα όφειλε να καταβάλει η επωφελούμενη από το φορολογικό μέτρο επιχείρηση εάν δεν είχε ληφθεί το μέτρο αυτό[29]. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η «κανονική» φορολογία αποτελεί το μέτρο συγκρίσεως που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της αντίστροφης εκτιμήσεως, η οποία αποσκοπεί στη διαπίστωση της υπάρξεως οποιουδήποτε πλεονεκτήματος χορηγούμενου μέσω

[26] Απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψεις 13 και 14). Βλ. επίσης απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 71 και 72).

[27] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[28] Βλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-241/94, EU:C:1996:353, σκέψη 40), και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-5/01, EU:C:2002:754, σκέψεις 38 και 39).

[29] Βλ. απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 27).

φορολογικού μέτρου. Μόνον αφού προσδιοριστεί η φορολογία αυτή, είναι δυνατόν να διαπιστωθεί αν το εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο παρέχει πλεονέκτημα στη δικαιούχο επιχείρηση.

52. Η επιλεκτικότητα, για την κατάφαση της οποίας απαιτείται να διαπιστωθεί αν ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», πρέπει να θεωρηθεί ότι τεκμαίρεται από την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, εάν το μέτρο αυτό αποτελεί ατομικό μέτρο και, επομένως, είναι σαφές ότι ελήφθη με σκοπό τη χορήγηση τέτοιου πλεονεκτήματος [30]. Αντιθέτως, εάν το εν λόγω μέτρο συνιστά γενικό καθεστώς ενισχύσεων, ο επιλεκτικός χαρακτήρας του εξαρτάται, κατά το Δικαστήριο, από το ζήτημα κατά πόσον, *στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος*, ένα εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής έναντι άλλων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη του σκοπού του καθεστώτος αυτού [31].

53. Για να διαπιστώσει αν αυτό συμβαίνει, το Δικαστήριο διαμόρφωσε, με την πάροδο των ετών, μια μέθοδο αναλύσεως τριών σταδίων, η οποία αποκρυσταλλώθηκε στην πλέον πρόσφατη νομολογία του [32]. Η μέθοδος αυτή απαιτεί, σε πρώτο στάδιο, τον καθορισμό του *πλαισίου αναφοράς* και, σε δεύτερο στάδιο, την εξακρίβωση του κατά πόσον το οικείο φορολογικό μέτρο εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ οικονομικών φορέων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη του σκοπού που επιδιώκεται με το πλαίσιο αναφοράς. Σε καταφατική περίπτωση, το εν λόγω μέτρο θεωρείται a priori επιλεκτικό και το οικείο κράτος μέλος έχει μόνον τη δυνατότητα να αποδείξει, σε τρίτο και τελευταίο στάδιο, ότι η ούτως διαπιστωθείσα άνιση μεταχείριση απορρέει από τη φύση ή τη γενική οικονομία του πλαισίου αναφοράς. Με άλλα λόγια, το ζήτημα αν το υπό εξέταση φορολογικό μέτρο προκαλεί αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση εξαρτάται, στην περίπτωση γενικού καθεστώτος ενισχύσεων, από *τον προηγούμενο προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς*.

54. Είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί, σε αυτό το σημείο των παρουσών προτάσεων, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς προς τον σκοπό εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα «έχει αυξημένη σημασία στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, καθόσον αυτή καθεαυτήν η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση με την αποκαλούμενη “κανονική” φορολογία» [33]. Συνεπώς, το Δικαστήριο συνδέει σαφώς την έννοια του πλεονεκτήματος με την έννοια της επιλεκτικότητας. Εξ αυτού συνάγω ότι τα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο για τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς προς τον σκοπό εξετάσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα πρέπει να χρησιμοποιηθούν και όταν πρόκειται να καθοριστεί το πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνιστά την «κανονική» φορολογία, για τη διαπίστωση της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος [34]. Θα επιχειρήσω να προσδιορίσω τα κριτήρια αυτά στο επόμενο τμήμα των παρουσών προτάσεων.

30 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 60).

31 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 41).

32 Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 Βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 55), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 88), και της 7ης Νοεμβρίου 2019, UNESA κ.λπ. (C-105/18 έως C-113/18, EU:C:2019:935, σκέψη 62).

34 Τα εν λόγω κριτήρια καθορισμού μου φαίνονται κατάλληλα ανεξαρτήτως αν το οικείο κρατικό μέτρο έχει τον χαρακτήρα καθεστώτος ενισχύσεων ή ατομικής ενισχύσεως. Η χρήση των κριτηρίων αυτών κατά τον καθορισμό της «κανονικής» φορολογίας στην περίπτωση ατομικού μέτρου είναι αναγκαία, κατά τη γνώμη μου, ώστε να διασφαλίζεται η διατήρηση της αποκλειστικής αρμοδιότητας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

2) Επί του καθορισμού του πλαισίου αναφοράς (και της «κανονικής» φορολογίας) στον τομέα της φορολογίας

55. Στην ανακοίνωσή της σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι το πλαίσιο αναφοράς «αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει –με βάση αντικειμενικά κριτήρια– σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως ορίζεται από τον στόχο του» [35]. Το Δικαστήριο δεν υιοθέτησε τον ορισμό αυτόν και χαρακτήρισε το πλαίσιο αναφοράς ως «το κοινό ή "κανονικό" φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος» [36].

56. Στην απόφαση World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς «πρέπει να πραγματοποιείται κατόπιν ανταλλαγής επιχειρημάτων με το οικείο κράτος μέλος» και ότι ο καθορισμός αυτός «πρέπει να απορρέει από αντικειμενική εξέταση του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του εν λόγω κράτους κανόνων» [37]. Τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να διενεργείται ο εν λόγω καθορισμός, τα οποία μπορούσαν ήδη να συναχθούν από την προϋφιστάμενη νομολογία, συστηματοποιήθηκαν με την εν λόγω απόφαση.

57. Πρώτον, οι κανόνες και οι αρχές που συγκροτούν το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να επιλέγονται *βάσει αντικειμενικών κριτηρίων*, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να καθίσταται δυνατός ο δικαστικός έλεγχος των εκτιμήσεων στις οποίες στηρίχθηκε ο καθορισμός του πλαισίου αυτού [38].

58. Δεύτερον, το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να είναι *πλήρες*, καθόσον πρέπει να περιλαμβάνει το *σύνολο* των κανόνων και των αρχών που διαμορφώνουν τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων και, επομένως, δεν μπορεί να αποτελείται, κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου, από «ορισμένες διατάξεις […] που έχουν τεθεί τεχνητά εκτός του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου» [39].

59. Τρίτον, το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να καθορίζεται κατόπιν αναλύσεως που αποσκοπεί στην εξεύρεση των διατάξεων με τις οποίες *ο εθνικός νομοθέτης θέλησε* να καθορίσει τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Πρόκειται για τον *συγκεκριμένο* χαρακτήρα του πλαισίου αναφοράς. Όπως ορθώς παρατηρήθηκε [40], το κριτήριο αυτό απορρέει από το γεγονός ότι το οικείο κράτος μέλος καθορίζει το πλαίσιο αναφοράς ασκώντας την αποκλειστική αρμοδιότητά του σε θέματα άμεσης φορολογίας, συνεπάγεται δε ότι το σύνολο των κανόνων και αρχών που συγκροτούν το πλαίσιο αναφοράς ανήκουν στο φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους.

35 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1), σημείο 133.

36 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57).

37 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021 (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 62).

38 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 66).

39 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Pitruzzella επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:51, σημείο 42) (η υπογράμμιση δική μου).

60. Τούτο σημαίνει, κατά τη γνώμη μου, ότι το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να καθορίζεται επί τη βάσει κανόνων του *εθνικού δικαίου*, συμπεριλαμβανομένων, προφανώς, και κανόνων του δικαίου της Ένωσης και του διεθνούς δικαίου που έχουν ενσωματωθεί στην εσωτερική έννομη τάξη.

61. Οι αποφάσεις που εξέδωσε το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Επιτροπή κατά Πολωνίας[41] και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας[42] επιβεβαιώνουν την ορθότητα της διαπιστώσεως αυτής.

62. Η πρώτη υπόθεση αφορούσε πολωνικό μέτρο με το οποίο επιβλήθηκε φόρος λιανικών πωλήσεων, υπολογιζόμενος επί του μηνιαίου κύκλου εργασιών όλων των λιανοπωλητών. Η δεύτερη αφορούσε φόρο διαφημίσεως, υπολογιζόμενο επί του προκύπτοντος από τη μετάδοση διαφημίσεων καθαρού ετήσιου κύκλου εργασιών των οικονομικών φορέων που μεταδίδουν διαφημίσεις (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων). Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η Επιτροπή είχε εκτιμήσει ότι το εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω του ότι η διαφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή που προέκυπτε από την προβλεπόμενη δυνάμει του εν λόγω μέτρου προοδευτικότητα των συντελεστών οδηγούσε σε ευνοϊκή μεταχείριση των μικρών επιχειρήσεων σε σχέση με τις μεγάλες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, το πλαίσιο αναφοράς ήταν ένας φόρος επί του κύκλου εργασιών *με ενιαίο συντελεστή*, δεδομένου ότι ο προοδευτικός συντελεστής εφαρμόζεται εξ ορισμού μόνο στη φορολόγηση των κερδών. Ετέθη συνεπώς το ζήτημα αν η προοδευτικότητα των συντελεστών έπρεπε να εξαιρεθεί από το πλαίσιο αναφοράς σε σχέση με το οποίο διαπιστώνεται η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος ή αν αποτελούσε αναπόσπαστο τμήμα του πλαισίου αυτού.

63. Επ' αυτού, το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι το πλαίσιο αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς καθορίζεται, κατ' αρχήν, από τα συστατικά χαρακτηριστικά του υπό εξέταση φόρου, ήτοι μεταξύ άλλων από τον συντελεστή, τη βάση επιβολής του φόρου και τη γενεσιουργό αιτία του. Πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμονίσεως, ο καθορισμός των χαρακτηριστικών αυτών εμπίπτει, κατά το Δικαστήριο, στην εξουσία εκτιμήσεως κάθε κράτους μέλους κατά την άσκηση της αποκλειστικής αρμοδιότητάς του στον τομέα της άμεσης φορολογίας[43].

64. Εκ της ως άνω μείζονος παραδοχής (το πλαίσιο αναφοράς καθορίζεται από τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου) και της ελάσσονος παραδοχής (ο καθορισμός των χαρακτηριστικών αυτών εναπόκειται στα κράτη μέλη) επί των οποίων ερείδεται ο συλλογισμός του Δικαστηρίου, μπορώ να συναγάγω το εξής συμπέρασμα. Το πλαίσιο αναφοράς περιλαμβάνει *αποκλειστικώς και μόνον* κανόνες και αρχές της εθνικής έννομης τάξης, χωρίς να γίνεται δεκτή η αντικατάστασή τους από κανόνες ξένους προς τη συγκεκριμένη έννομη τάξη, δεδομένου ότι η αντικατάσταση αυτή θα καθιστούσε το πλαίσιο αναφοράς, κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου, «ελλιπές και πλασματικό»[44].

65. Προσθέτω ότι, εφόσον ένα πλαίσιο αναφοράς συγκροτούμενο από κανόνες ξένους προς το εθνικό δίκαιο, ή ακόμη και απλώς «νοθευμένο» λόγω συμπεριλήψεως τέτοιων κανόνων, χαρακτηρίζεται ως «πλασματικό», λόγω του ότι δεν έχει τον συγκεκριμένο χαρακτήρα των κανόνων του εθνικού δικαίου, φρονώ ότι το ίδιο ισχύει και για ένα πλαίσιο αναφοράς το οποίο

41 Απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

43 Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 37 έως 39), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 43 έως 45).

44 Βλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 45), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψη 51).

στηρίζεται σε *παραπομπή στον σκοπό που επιδιώκει ο εθνικός νομοθέτης* με τη θέσπιση του οικείου φορολογικού καθεστώτος. Όπως εξήγησα και παραπάνω, τα όρια του πλαισίου αναφοράς δεν καθορίζονται από την εικαζόμενη βούληση του εθνικού νομοθέτη, αλλά από τη *κανονιστική έκφραση* της βουλήσεως αυτής.

66. Επομένως, τα κριτήρια που σχετίζονται με τον αντικειμενικό, πλήρη και συγκεκριμένο χαρακτήρα του πλαισίου αναφοράς είναι αυτά που πρέπει να διέπουν την ανάλυση η οποία αποσκοπεί στον προσδιορισμό της «κανονικής» φορολογίας στο πλαίσιο εξετάσεως της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος φορολογικής φύσεως. Τούτο πρέπει να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της αναλύσεως της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως.

β) Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

67. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, στην οποία φέρεται ότι υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο επικυρώνοντας την προσέγγιση που υιοθέτησε η Επιτροπή ως προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για τη διαπίστωση της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος. Χάριν σαφήνειας της αναλύσεως, επιβάλλεται η συγκέντρωση των αιτιάσεων που προβάλλει η Ιρλανδία, τις οποίες αρνείται η Επιτροπή, σε δύο κατηγορίες, ήτοι στα επιχειρήματα που αφορούν, αφενός, τη νομική βάση της εν λόγω αρχής και, αφετέρου, το περιεχόμενό της. Προπάντων, όμως, φρονώ ότι είναι αναγκαίο να εντοπιστεί η προέλευση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόστηκε στην επίδικη απόφαση, να εκτεθεί συνοπτικά η προοδευτική διαμόρφωση του περιεχομένου της αρχής αυτής από την Επιτροπή, καθώς και να υπομνησθεί το περιεχόμενο του σχετικού μέρους της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

2) Εκτίμηση

i) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με την προέλευση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού

68. Το νομικό εργαλείο που είναι γνωστό ως «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» είναι μια αρχή που εμπίπτει στον τομέα του διεθνούς φορολογικού δικαίου.

69. Επί του παρόντος είναι κωδικοποιημένη στο άρθρο 9, παράγραφος 1, του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία, με την εξής διατύπωση:

«Όταν […] δύο [συνδεδεμένες] επιχειρήσεις συνδέονται, στις μεταξύ τους εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις, με όρους που συμφωνούνται ή επιβάλλονται και διαφέρουν από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη που θα πραγματοποιούσε μία από τις επιχειρήσεις αυτές χωρίς τους εν λόγω όρους, τα οποία όμως δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των όρων αυτών, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχειρήσεως αυτής και να φορολογηθούν αναλόγως».

70. Πρόκειται, επομένως, για μια αρχή κατά την οποία οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πρέπει να αξιολογούνται για φορολογικούς σκοπούς ως εάν είχαν πραγματοποιηθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

71. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εφαρμόζεται μέσω προσαρμογής της «ενδοομιλικής τιμολόγησης», δηλαδή των τιμών των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη. Υπενθυμίζεται ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση καθορίζει την κατανομή των εισοδημάτων και των δαπανών εντός ενός ομίλου και, ως εκ τούτου, την κατανομή των φορολογητέων κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που εμπίπτουν στη δικαιοδοσία διαφορετικών φορολογικών αρχών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, συντελούν στη διαμόρφωση του μέρους των παγκοσμίων κερδών που θα φορολογηθεί αντιστοίχως σε καθένα από τα κράτη στα οποία έχει παρουσία ο όμιλος αυτός.

72. Οι προσαρμογές αυτές δικαιολογούνται από το γεγονός ότι, σε αντίθεση με τα ισχύοντα για τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις, ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν αποτελεί συνάρτηση των δυνάμεων της αγοράς. Συγκεκριμένα, η εκτίμηση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ μη ανταγωνιστριών οντοτήτων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη, γίνεται από την ελέγχουσα τον όμιλο εταιρία. Κατά συνέπεια, οι εταιρίες που ανήκουν σε όμιλο θα μπορούσαν, ελλείψει των εν λόγω προσαρμογών, να καθορίζουν την τιμή των συναλλαγών που πραγματοποιούν με άλλες εταιρίες του ομίλου σύμφωνα με όρους διαφορετικούς από τους ισχύοντες στην αγορά και να μεταφέρουν, με τον τρόπο αυτόν, τα κέρδη από μια χώρα σε άλλη.

73. Επομένως, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί συνέπεια της διεθνώς αναγνωρισμένης αρχής της εδαφικότητας των φορολογικών δικαιοδοσιών, κατά την οποία κάθε κράτος έχει την εξουσία να επιβάλλει φορολογία στις ημεδαπές εταιρίες επί των παγκοσμίων κερδών τους και στις αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών που προέρχονται από τις δραστηριότητες που οι εταιρίες αυτές πραγματοποιούν εντός του εν λόγω κράτους. Συγκεκριμένα, η εδαφικότητα των φορολογικών δικαιοδοσιών συνεπάγεται ότι οι περί ων ο λόγος εταιρίες δεν είναι ελεύθερες να μεταφέρουν κατά την κρίση τους τα κέρδη και τις ζημίες τους από τη μια φορολογική δικαιοδοσία στην άλλη. Οι σκοποί που επιδιώκονται με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι ακριβώς η επιβολή της προσήκουσας φορολογίας σε έκαστη φορολογική δικαιοδοσία (και η αποφυγή της διπλής φορολογίας)[45].

74. Στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή έκανε μνεία της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο των ερευνών που άρχισαν το 2014 και αποσκοπούσαν στην εξέταση της πρακτικής όσον αφορά την έκδοση φορολογικών ερμηνευτικών αποφάσεων την οποία ακολουθούσαν οι αρμόδιες αρχές πολλών κρατών μελών έναντι των πολυεθνικών επιχειρήσεων, καθώς επίσης και στην ανακοίνωσή της σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως[46].

75. Στην ανακοίνωση αυτή, η Επιτροπή επισήμανε κατ' αρχάς ότι «[σ]τις περιπτώσεις που μια τέτοια φορολογική απόφαση εγκρίνει ένα αποτέλεσμα το οποίο δεν αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο τι αποτέλεσμα θα είχε η κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, η εν λόγω απόφαση μπορεί να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη, στο μέτρο που αυτή η επιλεκτική μεταχείριση έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης […] σε σύγκριση με επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση»[47]. Εν συνεχεία, η Επιτροπή περιέγραψε τη λειτουργία της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο μιας τέτοιας εκτιμήσεως, επισήμανε δε, παραπέμποντας στην

45 *Αρχές του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση και απευθύνονται στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές*, ΟΟΣΑ, 2010, σ. 39, σημείο 1.15.

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

47 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σημείο 170.

απόφαση Forum 187 κατά Επιτροπής[48], ότι «μια φορολογική απόφαση τύπου "tax ruling" η οποία υιοθετεί μια μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μιας οντότητας ομίλου εταιρειών *που δεν οδηγεί σε μια αξιόπιστη προσέγγιση του αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού*, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη της»[49].

76. Όσον αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό της εν λόγω αρχής, η εξέλιξη της διατυπώσεώς της εκ μέρους της Επιτροπής επιβεβαιώνεται από τη σύγκριση μεταξύ της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας[50], η οποία εκδόθηκε το 2014, και της επίδικης αποφάσεως, η οποία εκδόθηκε ένα έτος αργότερα.

77. Στο σημείο 60 της εν λόγω αποφάσεως περί κινήσεως διαδικασίας έρευνας, η Επιτροπή επισήμανε, εξετάζοντας το ζήτημα της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος, ότι, «όταν μια [προηγούμενη συμφωνία καθορισμού τιμών] αφορά συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων, οι εν λόγω συμφωνίες δεν πρέπει να αποκλίνουν από τη συμφωνία ή την αμοιβή *που θα δεχόταν ένας συνετός ανεξάρτητος επιχειρηματίας υπό κανονικές συνθήκες αγοράς*»[51], προσθέτοντας στο σημείο 61 ότι, «[σ]το πλαίσιο αυτό, είναι δυνατόν να *ακολουθούνται οι συνθήκες της αγοράς* με τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού»[52] και στο σημείο 62, σχετικά με την τήρηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, ότι, «πριν κάνει αποδεκτή μια μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής βάσεως που προτείνει ο φορολογούμενος, η φορολογική αρχή πρέπει να συγκρίνει τη μέθοδο αυτή *προς τη συνετή συμπεριφορά ενός υποθετικού επιχειρηματία της αγοράς*, ο οποίος θα απαιτούσε, από μια θυγατρική ή ένα υποκατάστημα, αμοιβή που συνάδει με την αγορά και αντανακλά τις κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού»[53]. Εκ των ανωτέρω χωρίων ευχερώς αναγνωρίζεται η συλλογιστική και η ορολογία της *αρχής του ιδιώτη επιχειρηματία υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς*, καθόσον η συμπεριφορά της εθνικής φορολογικής αρχής συγκρίνεται με εκείνη ενός συνετού επιχειρηματία που ενεργεί υπό συνθήκες αγοράς, με τη διευκρίνιση ότι οι συνθήκες αυτές λαμβάνονται υπόψη σε συνάρτηση με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών τις οποίες θα δεχόταν ένας υποθετικός επιχειρηματίας της αγοράς.

78. Στην αιτιολογική σκέψη 228 της επίδικης αποφάσεως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι «η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού που η Επιτροπή εφαρμόζει στο πλαίσιο της αξιολόγησης των κρατικών ενισχύσεων δεν είναι αυτή που απορρέει από το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, η οποία δεν συνιστά δεσμευτική πράξη. Πρόκειται για *γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ*, το οποίο δεσμεύει τα κράτη μέλη και δεν αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες»[54]. Με τον τρόπο αυτόν, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού χαρακτηρίζεται ως σχετιζόμενη με την ίση μεταχείριση στον τομέα της φορολογίας.

48 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006 (C-182/03 και C-217/03, στο εξής: απόφαση Forum 187, EU:C:2006:416).

49 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σημείο 171 (η υπογράμμιση δική μου).

50 Απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) – Λουξεμβούργο, εικαζόμενη ενίσχυση υπέρ της FFT, C(2014) 3627 τελικό.

51 Η υπογράμμιση δική μου.

52 Η υπογράμμιση δική μου.

53 Η υπογράμμιση δική μου.

54 Η υπογράμμιση δική μου.

ii) Επί της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση

79. Επιβάλλεται να υπομνησθεί εν συντομία η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως σχετικά με το ζήτημα αν η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μπορούσε να χρησιμοποιηθεί στην επίδικη απόφαση για τη διαπίστωση της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος.

80. Στις σκέψεις 141 έως 154 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξήγησε ότι, όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ καθετοποιημένων και αυτόνομων επιχειρήσεων για τους σκοπούς υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών, το δίκαιο αυτό σκοπεί να φορολογήσει τα κέρδη που πραγματοποιούν οι καθετοποιημένες επιχειρήσεις ως εάν τα κέρδη αυτά να είχαν προκύψει από συναλλαγές πραγματοποιηθείσες σε τιμές αγοράς. Εξάλλου, τούτο επιβεβαιώνεται, κατά το Γενικό Δικαστήριο, από την απόφαση Forum 187, η οποία αφορούσε ακριβώς ένα φορολογικό καθεστώς το οποίο προέβλεπε ότι οι καθετοποιημένες και οι αυτόνομες εταιρίες αντιμετωπίζονται υπό τις ίδιους όρους. Το Γενικό Δικαστήριο υπενθύμισε ότι το Δικαστήριο πράγματι αναγνώρισε, στη σκέψη 95 της αποφάσεως αυτής, την ανάγκη συγκρίσεως ενός κατά παρέκκλιση καθεστώτος ενισχύσεων με το καθεστώς «κοινού δικαίου που στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού». Υπό τις συνθήκες αυτές, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή μπορούσε πράγματι να χρησιμοποιήσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως *εργαλείο* το οποίο της παρείχε τη δυνατότητα, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να εξακριβώσει αν ένα φορολογικό μέτρο, διά του οποίου οι εθνικές αρχές αποδέχθηκαν ορισμένο επίπεδο τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, συνεπάγεται ελάφρυνση των επιβαρύνσεων που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό της δικαιούχου καθετοποιημένης επιχειρήσεως και αν, ως εκ τούτου, παρέχει πλεονέκτημα στην επιχείρηση αυτή. Δεδομένου ότι ο λουξεμβουργιανός φορολογικός κώδικας έχει σκοπό, εν προκειμένω, να φορολογήσει τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες κατά τον ίδιο τρόπο, νομίμως η Επιτροπή χρησιμοποίησε το εργαλείο αυτό για να πραγματοποιήσει τον εν λόγω έλεγχο.

81. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι η Επιτροπή δεν ανέφερε στην επίδικη απόφαση τη νομική βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι η Επιτροπή εξέθεσε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού υφίσταται ανεξαρτήτως του αν έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο και ότι είναι διακριτή από την αρχή που καθιερώνεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ. Προσέθεσε, ωστόσο, ότι η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κατ' ανάγκην μέρος της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αξιολογήσεως των φορολογικών μέτρων υπέρ των εταιριών ενός ομίλου και ότι χαρακτήρισε την αρχή αυτή ως «γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία», η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως της Συνθήκης.

82. Στις σκέψεις 155 έως 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απάντησε, πρώτον, στο επιχείρημα ότι η Επιτροπή εξέτασε την επίμαχη απόφαση προέγκρισης υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία εφαρμόστηκε ως κριτήριο ξένο προς το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο, γεγονός που συνεπάγεται συγκεκαλυμμένη εναρμόνιση κατά παραβίαση της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Επ' αυτού, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν ότι η Επιτροπή δεν υπερέβη τις αρμοδιότητές της, δεδομένου ότι πράγματι εφάρμοσε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να εξακριβώσει αν η επίμαχη απόφαση προέγκρισης οδηγούσε σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της FFT εκ της εφαρμογής των κανόνων του εθνικού δικαίου. Συγκεκριμένα, από την απόφαση αυτή προέκυπτε ότι οι καθετοποιημένες εταιρίες

φορολογούνται υπό τους ίδιους όρους με τις αυτόνομες εταιρίες. Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα ότι η Επιτροπή εσφαλμένως δέχθηκε, στην αιτιολογική σκέψη 228 της επίδικης αποφάσεως, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί έκφραση της «γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ», το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η διατύπωση αυτή δεν πρέπει να «απομονωθεί από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται» και ότι εξ αυτής δεν συνάγεται ότι η Επιτροπή δέχθηκε την ύπαρξη «μιας *σύμφυτης* με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ γενικής αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης[55] ». Συγκεκριμένα, κατά το Γενικό Δικαστήριο, η ερμηνεία αυτή θα προσέδιδε υπέρμετρα ευρύ περιεχόμενο στο εν λόγω άρθρο.

iii) Επί της νομικής βάσεως της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού

83. Η πρώτη αιτίαση που προβάλλει η Ιρλανδία στο πλαίσιο του συγκεκριμένου λόγου αναιρέσεως αφορά ακριβώς τη σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Συναφώς, η Ιρλανδία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο κατ' εσφαλμένη κρίση επικύρωσε την τελευταία διαπίστωση της αιτιολογικής σκέψεως 228 της επίδικης αποφάσεως, κατά την οποία η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί έκφραση της «γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ», εκτιμώντας ότι η διατύπωση αυτή δεν μπορούσε να απομονωθεί από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και ότι, συνεπώς, δεν μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού απορρέει από την εν λόγω διάταξη του πρωτογενούς δικαίου. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε ούτε να αναδιατυπώσει την επίδικη απόφαση ούτε να συμπληρώσει την αιτιολογία της. Η δεύτερη αιτίαση της Ιρλανδίας αφορά την ίδια διαπίστωση της επίδικης αποφάσεως, όπως αυτή επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Κατά την Ιρλανδία, δεν υφίσταται καμία γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης που να επιβάλλει την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων. Συναφώς, η Ιρλανδία παρατηρεί ότι, στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων, το δίκαιο της Ένωσης και τα εθνικά δίκαια κάνουν συχνά διάκριση μεταξύ των καθετοποιημένων και των αυτόνομων εταιριών.

84. Όσον αφορά την πρώτη αιτίαση της Ιρλανδίας, πρέπει να παρατηρηθεί προκαταρκτικά ότι η ερμηνεία του τμήματος 7.2.2.1, και ιδίως της αιτιολογικής σκέψεως 228 της επίδικης αποφάσεως, είναι εξαιρετικά δυσχερής εξαιτίας της ατυχούς διατυπώσεως ορισμένων χωρίων της συλλογιστικής που ανέπτυξε η Επιτροπή. Υπό τις συνθήκες αυτές, κατά μείζονα λόγο, κακώς το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να επικυρώσει την τελευταία φράση της αιτιολογικής αυτής σκέψεως κάνοντας γενική αναφορά για το «πλαίσιο» στο οποίο χρησιμοποιήθηκε η διατύπωση αυτή, χωρίς να παράσχει καμία περαιτέρω διευκρίνιση.

85. Τούτου λεχθέντος, πρέπει να ληφθεί θέση επί του ζητήματος αν το Γενικό Δικαστήριο υπερέβη με τον τρόπο αυτό τα όρια του εκ μέρους του δικαστικού ελέγχου.

86. Κατά πάγια νομολογία, όπως υπενθυμίζει και η Ιρλανδία στην αίτηση αναιρέσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορεί κατά νόμο να *υποκαταστήσει με τη δική του αιτιολογία* την αιτιολογία του εκδόντος την προσβαλλομένη πράξη οργάνου και δεν μπορεί *να συμπληρώσει, με τη δική του αιτιολογία, κενό στην αιτιολογία* της πράξεως αυτής, κατά τρόπο ώστε ο εκ μέρους του έλεγχος

[55] Η υπογράμμιση δική μου.

να μην αφορά οποιαδήποτε εκτίμηση περιλαμβανόμενη στην εν λόγω πράξη [56]. Είναι επίσης αναμφισβήτητο –προσθέτω– ότι η *ερμηνεία* της εν λόγω πράξεως εμπίπτει στον έλεγχο που ασκεί το Γενικό Δικαστήριο [57].

87. Το Γενικό Δικαστήριο επαναδιατύπωσε ή συμπλήρωσε την αιτιολογία της επίδικης αποφάσεως ή απλώς έκανε χρήση μιας νόμιμης ευχέρειας κατά την ερμηνεία της αποφάσεως αυτής;

88. Εκτιμώ ότι στο ερώτημα αυτό δεν μπορεί να δοθεί απάντηση χωρίς να προηγηθεί εμπεριστατωμένη ανάλυση που αποσκοπεί στο να προσδιοριστεί η ορθή ερμηνεία της αιτιολογικής σκέψεως 228 της επίδικης αποφάσεως. Μόνον κατόπιν της αναλύσεως αυτής θα γίνει αντιληπτό το αντικείμενο της εκτιμήσεως στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και θα καταστεί δυνατό να διατυπωθεί γνώμη επί των αιτιάσεων που προβάλλει η Ιρλανδία.

89. Όσον αφορά τη διατύπωσή της, η εν λόγω αιτιολογική σκέψη αναφέρει ότι «η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της αξιολόγησης από την Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, των φορολογικών μέτρων υπέρ των εταιρειών ενός ομίλου». Αναγνωρίζω ότι η φράση αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει στη σκέψη ότι, κατά την επίδικη απόφαση, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού απορρέει από την προαναφερθείσα διάταξη της Συνθήκης. Φρονώ, ωστόσο, ότι η εν λόγω φράση θα μπορούσε επίσης να νοηθεί κατά τρόπο λιγότερο ευρύ, σε συνάρτηση και με την επόμενη φράση κατά την οποία η αρχή αυτή έχει εφαρμογή ανεξαρτήτως της προηγούμενης ενσωματώσεώς της στο δίκαιο του οικείου κράτους μέλους («ανεξάρτητα από το κατά πόσον ένα κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εθνικό του νομικό σύστημα»). Με άλλα λόγια, η Επιτροπή επισημαίνει μεν ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της εν λόγω εκτιμήσεως ακόμη και σε περίπτωση μη ενσωματώσεως της αρχής αυτής στο εθνικό δίκαιο, πλην όμως αυτό δεν σημαίνει ότι η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο αυτό δεν εξαρτάται και από άλλες προϋποθέσεις, όπως το να αποσκοπεί το φορολογικό καθεστώς που συνιστά την «κανονική» φορολογία στην αντιμετώπιση των καθετοποιημένων και των αυτόνομων εταιριών κατά τον ίδιο τρόπο.

90. Εξάλλου, η φράση της εξεταζόμενης εν προκειμένω αιτιολογικής σκέψεως 228 που αποτέλεσε το αντικείμενο του ελέγχου του Γενικού Δικαστηρίου στη σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, αναφέρει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί «γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία, *που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής* του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ» [58], και όχι ότι η αρχή αυτή «απορρέει από» ή ότι είναι «εγγενής στη» διάταξη αυτή της Συνθήκης.

91. Όσον αφορά την οικονομία της επίδικης αποφάσεως, επισημαίνω, κατ' αρχάς, ότι οι αιτιολογικές σκέψεις 224, 226, 227 και 228 της αποφάσεως αυτής, στις οποίες εκτίθεται η νομική βάση καθώς και το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, περιλαμβάνουν όλες αναφορά στο γεγονός ότι η αρχή αυτή παρέχει τη δυνατότητα να διαπιστωθεί η ύπαρξη ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως υπέρ των καθετοποιημένων εταιριών *σύμφωνα με το γενικό καθεστώς του φόρου εταιριών*, διευκρίνιση η οποία δεν θα είχε καμία σημασία αν η Επιτροπή είχε θεωρήσει ότι η εν λόγω αρχή έλκει την προέλευσή της από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

56 Βλ. απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2013, Frucona Košice κατά Επιτροπής (C-73/11 P, EU:C:2013:32, σκέψεις 87 έως 90).

57 Βλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 2020, Λάρκο κατά Επιτροπής (C-244/18 P, EU:C:2020:238, σκέψεις 104 και 105).

58 Η υπογράμμιση δική μου.

92. Πέραν τούτου, συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε η Επιτροπή στο υπόμνημά της επί της αιτήσεως αναιρέσεως, κατά την οποία το τμήμα 7.2.2.1. της επίδικης αποφάσεως («Επιλεκτικό πλεονέκτημα που απορρέει από την παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού»), στο οποίο περιλαμβάνεται η αιτιολογική σκέψη 228, πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του τμήματος 7.2.1 της αποφάσεως αυτής («Καθορισμός του συστήματος αναφοράς»).

93. Πράγματι, το τμήμα 7.2.2.1 αποτελεί το εισαγωγικό μέρος του τμήματος 7.2.2. («Επιλεκτικό πλεονέκτημα που είναι αποτέλεσμα παρέκκλισης από το γενικό σύστημα φορολογίας εταιρειών του Λουξεμβούργου»), με το οποίο η Επιτροπή επιδίωξε να αποδείξει ότι, εγκρίνοντας συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης της οποίας το αποτέλεσμα είναι η επιβολή φόρου χαμηλότερου εκείνου που προκύπτει εκ της εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου παρείχε πλεονέκτημα στην FFT και, ως εκ τούτου, παρεξέκλινε από τους εθνικούς κανόνες περί φορολογίας εταιριών. Όμως, το τμήμα 7.2.1 είναι αυτό στο οποίο η Επιτροπή εκτίμησε ότι το γενικό καθεστώς του φόρου εταιριών του Λουξεμβούργου αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου πρέπει να εξεταστεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος και στο οποίο επισήμανε ότι οι καθετοποιημένες και οι αυτόνομες εταιρίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη του σκοπού του καθεστώτος αυτού. Λαμβανομένης υπόψη της διαπιστώσεως αυτής, το τμήμα 7.2.2.1 διευκρινίζει ότι το κριτήριο αναφοράς που επικαλείται η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια απόφαση προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα έγκειται στη φορολογική μεταχείριση των αυτόνομων εταιριών στο πλαίσιο του γενικού καθεστώτος του φόρου εταιριών του Λουξεμβούργου.

94. Συνεπώς, το «πλαίσιο», περί του οποίου γίνεται λόγος στη σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, είναι το πλαίσιο εντός του οποίου το εν λόγω εθνικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς για τον έλεγχο της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος, επιδιώκει να φορολογήσει κατά τον ίδιο τρόπο τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες. Καθίσταται επομένως φανερό ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως μνημονεύεται στην επίδικη απόφαση, απορρέει από το εθνικό δίκαιο και όχι από καθεαυτό το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

95. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο ούτε αναδιατύπωσε ούτε συμπλήρωσε την αιτιολογία της επίδικης αποφάσεως, αλλά απλώς την ερμήνευσε χωρίς να υπερβεί τα όρια του εκ μέρους του δικαστικού ελέγχου. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η πρώτη αιτίαση της Ιρλανδίας πρέπει να απορριφθεί[59].

96. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει την πρότασή μου, επιβάλλεται μια τελευταία παρατήρηση. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν το Δικαστήριο αποφανθεί ότι, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, η αιτιολογία της επίδικης αποφάσεως έχει την έννοια ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού απορρέει από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, παραμένει το ζήτημα αν από τη διάταξη αυτή της Συνθήκης μπορεί πράγματι να συναχθεί μια αρχή περί ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων.

[59] Στο στάδιο αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η προτεινόμενη απάντηση αφορά μια τυπική αιτίαση βάλλουσα κατά της αιτιολογίας της επίδικης αποφάσεως και όχι ενδεχόμενη πλάνη περί το δίκαιο εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου κατά την εξέταση της επί της ουσίας εκτιμήσεως της Επιτροπής. Το τελευταίο αυτό ζήτημα τίθεται μόνο με την πέμπτη αιτίαση η οποία θα εξεταστεί στα επόμενα σημεία των παρουσών προτάσεων.

97. Όπως υποστηρίζει η Ιρλανδία στην αίτησή της, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι στη Συνθήκη δεν υφίσταται γενική αρχή περί απαγορεύσεως των διακρίσεων, πέραν των περιπτώσεων που *ρητώς* προβλέπονται σε αυτήν (ιθαγένεια, φύλο, ηλικία κ.λπ.) [60]. Επίσης, είναι προφανές ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο καθιερώνει τη γενική απαγόρευση χορηγήσεως κρατικών ενισχύσεων, ουδόλως διατυπώνει γενική αρχή που επιβάλλει ίση μεταχείριση των φορολογουμένων. Επομένως, μια τέτοια αρχή μπορεί να προβληθεί έναντι εθνικών νομοθετικών διατάξεων μόνον εφόσον έχει προηγουμένως θεσπιστεί από τον νομοθέτη της Ένωσης με πράξη που να έχει συγκεκριμένο περιεχόμενο [61], πράγμα που φρονώ ότι δεν συμβαίνει στην περίπτωση της ίσης μεταχειρίσεως των καθετοποιημένων και αυτόνομων επιχειρήσεων.

98. Η δεύτερη αιτίαση της Ιρλανδίας στηρίζεται στην παραδοχή ότι στη σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επισημαίνεται ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού *απορρέει από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ*. Δεδομένου ότι η στη σκέψη αυτή της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επισημαίνεται, αντιθέτως, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εφαρμόζεται όταν το *εθνικό δίκαιο* αποσκοπεί στην ίση μεταχείριση των καθετοποιημένων και των αυτόνομων εταιριών όσον αφορά τη φορολογία των εταιριών, φρονώ ότι η αιτίαση αυτή πρέπει επίσης να απορριφθεί.

99. Στο σημείο αυτό, πρέπει να εξεταστεί η πέμπτη αιτίαση που προβάλλει η Ιρλανδία. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μπορεί να έχει εφαρμογή για την εξακρίβωση της υπάρξεως πλεονεκτήματος σε μια περίπτωση όπως η κρινομένη, μόνον εάν η αρχή αυτή έχει ενσωματωθεί στο εθνικό φορολογικό καθεστώς που συνιστά την «κανονική» φορολογία και ότι τούτο προϋποθέτει να ληφθούν υπόψη οι κανόνες που συγκεκριμένα εφαρμόζονται στο οικείο κράτος μέλος και όχι κανόνες κείμενοι εκτός του συστήματος αυτού. Το Γενικό Δικαστήριο δεν τήρησε την επιταγή αυτή επικυρώνοντας, στις σκέψεις 141 και 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, την εκ μέρους της Επιτροπής χρήση της εν λόγω αρχής επί τη βάσει του εικαζόμενου σκοπού του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου.

100. Επιβάλλεται εξ αρχής να οριοθετηθεί το κρινόμενο ζήτημα. Οι διάδικοι συμφωνούν ως προς δύο βασικές διαπιστώσεις που προκύπτουν από τη συλλογιστική του Γενικού Δικαστηρίου στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση. Αφενός, δεν απαγορεύεται a priori η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως «εργαλείου» για την εξέταση της υπάρξεως πλεονεκτήματος υπέρ μιας καθετοποιημένης επιχειρήσεως. Αφετέρου, η εφαρμογή της αρχής αυτής εξαρτάται από το αν η αρχή αυτή εμπίπτει στο σύνολο των κοινών κανόνων φορολογίας που είναι εφαρμοστέοι σε μια τέτοια επιχείρηση ελλείψει της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης. Το σημείο διαφωνίας μεταξύ των διαδίκων αφορά αποκλειστικώς και μόνον τον τρόπο με τον οποίο το Γενικό Δικαστήριο απάντησε στο τελευταίο ερώτημα.

101. Πρέπει επομένως να ληφθεί θέση επί του σημείου αυτού, πράγμα που απαιτεί να ληφθούν υπόψη τα κριτήρια που διέπουν τον καθορισμό της εν λόγω «κανονικής» φορολογίας.

102. Όπως εκ των προεκτεθέντων προκύπτει, η ουσιαστική εξομοίωση της έννοιας της «κανονικής» φορολογίας, η οποία χρησιμοποιείται κατά την εκτίμηση της υπάρξεως οικονομικού πλεονεκτήματος, με την έννοια του «πλαισίου αναφοράς», η οποία χρησιμοποιείται κατά την ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα κριτήρια που θέτει η νομολογία για τον καθορισμό του περιεχομένου της τελευταίας αυτής έννοιας μπορούν κάλλιστα

60 Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, σκέψη 33).

61 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 2009, Audiolux κ.λπ. (C-101/08, EU:C:2009:626, σκέψη 34), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 42).

να έχουν εφαρμογή και για την πρώτη έννοια. Τα κριτήρια αυτά σχετίζονται με τον αντικειμενικό, πλήρη και συγκεκριμένο χαρακτήρα του συνόλου των συστατικών της «κανονικής» φορολογίας κανόνων.

103. Λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της εξεταζομένης αιτιάσεως, φρονώ ότι το κριτήριο του *συγκεκριμένου* χαρακτήρα της «κανονικής» φορολογίας παρουσιάζει ιδιαίτερη σημασία.

104. Συναφώς, επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από την επισκόπηση της σκέψεως 139 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σε συνδυασμό με την αναφορά που γίνεται στην αρχή της σκέψεως 141 της αποφάσεως αυτής, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε σιωπηρώς ότι η «κανονική» φορολογία πρέπει να περιλαμβάνει αποκλειστικώς και μόνον κανόνες του εθνικού δικαίου.

105. Εν συνεχεία, από τις σκέψεις 141 και 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά το Γενικό Δικαστήριο, ο *σκοπός* του λουξεμβουργιανού φορολογικού κώδικα να φορολογήσει τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τον φόρο εταιριών αρκεί για να θεμελιώσει το συμπέρασμα ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εμπίπτει στην «κανονική» φορολογία. Συγκεκριμένα, στη σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι, «όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ καθετοποιημένων και αυτόνομων επιχειρήσεων […], το δίκαιο αυτό *σκοπεί* να φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης επιχείρησης ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε τιμές αγοράς»[62]. Στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι ο λουξεμβουργιανός φορολογικός κώδικας «*σκοπεί να* φορολογεί κατά τον ίδιο τρόπο τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες επιχειρήσεις όσον αφορά τον φόρο εταιριών στο Λουξεμβούργο» και ότι ο εν λόγω κώδικας «*σκοπεί να* φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης επιχείρησης ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε τιμές αγοράς»[63]. Αντιθέτως, δεν γίνεται επίκληση καμίας συγκεκριμένης διατάξεως του λουξεμβουργιανού δικαίου προς στήριξη του συμπεράσματος του Γενικού Δικαστηρίου.

106. Όπως, όμως, κατέδειξα στα προηγούμενα σημεία των παρουσών προτάσεων και όπως απορρέει από την πλέον πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου, ο συγκεκριμένος χαρακτήρας της «κανονικής» φορολογίας συνεπάγεται ότι η φορολογία πρέπει να απορρέει από κανόνες *θετικού* δικαίου. Προκειμένου να αποφευχθεί οποιαδήποτε επέμβαση στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ μπορεί να εξακριβωθεί μόνον υπό το πρίσμα του κανονιστικού πλαισίου που διαμορφώνει ο εθνικός νομοθέτης με την *πραγματική* άσκηση της αρμοδιότητας αυτής. Μόνον αυτή μπορεί να διασφαλίσει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί μέρος του συνόλου των κανόνων και αρχών που έχουν εφαρμογή στη φορολογική κατάσταση μιας καθετοποιημένης επιχείρησης, όπως η FFT, ελλείψει της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης.

107. Υπό τις συνθήκες αυτές, συμμερίζομαι την άποψη της Ιρλανδίας ότι η προσέγγιση την οποία υιοθέτησε η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση και επικύρωσε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση ισοδυναμεί, εν τέλει, με την εισαγωγή στο εθνικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο συνιστά την «κανονική» φορολογία, ενός κανόνα, ήτοι της αρχής του

62 Η υπογράμμιση δική μου.

63 Η υπογράμμιση δική μου.

πλήρους ανταγωνισμού, που είναι ξένος προς το καθεστώς αυτό. Συγκεκριμένα, για τους λόγους που εξηγούνται ιδίως στο προηγούμενο σημείο των παρουσών προτάσεων, η αναφορά στον φερόμενο ως επιδιωκόμενο σκοπό του εθνικού νομοθέτη δεν είναι ικανή να θεμελιώσει την ένταξη της αρχής αυτής στο εν λόγω καθεστώς.

108. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι η Ιρλανδία υποστηρίζει επίσης ότι το Γενικό Δικαστήριο αγνόησε άκριτα το άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα, με το οποίο ο εθνικός νομοθέτης έχει ενσωματώσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο. Η «κανονική» φορολογία έπρεπε, κατά την άποψή της, να καθοριστεί με παραπομπή μόνο στη διάταξη αυτή.

109. Φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν αγνόησε το εν λόγω άρθρο. Συγκεκριμένα, από τη σκέψη 13 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο όντως έλαβε υπόψη τις αιτιολογικές σκέψεις της επίδικης αποφάσεως στις οποίες η Επιτροπή επισήμανε ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε βάσει του άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα (και της εγκυκλίου 164/2) και ότι η διάταξη αυτή θεσπίζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο. Ωστόσο, έκρινε ότι η Επιτροπή ορθώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το πλαίσιο αναφοράς που συνιστά την «κανονική» φορολογία έπρεπε να καθοριστεί με ευρύτερο τρόπο και όχι με παραπομπή μόνο στο άρθρο αυτό. Επισημαίνω ότι η εκτίμηση αυτή είναι που ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.

110. Δεν διαφεύγει της προσοχής μου ότι, εάν η παραπομπή στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εντασσόταν στην εθνική έννομη τάξη, θα μειωνόταν ο αριθμός των εθνικών φορολογικών αρχών των οποίων οι αποφάσεις προέγκρισης θα μπορούσαν να ελεγχθούν από την Επιτροπή υπό το πρίσμα των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, οι δε κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ θα καθίσταντο de facto δεσμευτικές περιορίζοντας έτσι τη διακριτική ευχέρεια της Επιτροπής κατά την εξέταση των αποφάσεων αυτών. Πρόκειται ωστόσο για τη μοναδική συλλογιστική που μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να κριθεί νομικώς ορθή από το Γενικό Δικαστήριο, διότι σέβεται την αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

111. Αντιθέτως, η κύρια νομική συλλογιστική την οποία ακολούθησε η Επιτροπή και την οποία επικύρωσε το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, καθορίζει το πλαίσιο αναφοράς, το οποίο συνιστά την «κανονική» φορολογία, βάσει μιας εκδοχής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ερειδόμενης σε μη κωδικοποιημένο στοιχείο, όπως είναι ο (φερόμενος) σκοπός του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου. Δεν συνιστά αυτό ακριβώς αδικαιολόγητη επέμβαση στη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, την οποία με σχολαστικότητα αποδοκιμάζει το Δικαστήριο παγίως μέχρι σήμερα; Φρονώ ότι η απάντηση είναι καταφατική [64].

112. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, είμαι πεπεισμένος ότι η πέμπτη αιτίαση που προβάλλει η Ιρλανδία πρέπει να γίνει δεκτή.

113. Με την έκτη αιτίασή της, η Ιρλανδία βάλλει κατά της σκέψεως 142 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, υποστηρίζοντας ότι η απόφαση Forum 187 δεν επιβεβαιώνει το συμπέρασμα ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επιβάλλει στα κράτη μέλη αυτοτελή υποχρέωση εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ανεξαρτήτως του αν η αρχή αυτή έχει ενσωματωθεί στο

[64] Βλ. επ' αυτού, Mason R., «Identifying Illegal Subsidies», *American University Law Review*, τόμος 69, αριθ. 2, άρθρο 3, σ. 530-531.

εθνικό δίκαιο. Υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Forum 187, η παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού κρίθηκε ότι ασκούσε επιρροή δεδομένου ότι η αρχή αυτή είχε ενσωματωθεί στο επίμαχο εθνικό δίκαιο, ήτοι στο βελγικό δίκαιο.

114. Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν η ερμηνεία της αποφάσεως Forum 187, όπως προκύπτει από τη σκέψη 142 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, είναι ορθή.

115. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο εκλήθη να ελέγξει απόφαση με την οποία η Επιτροπή είχε διαπιστώσει ότι το ισχύον στο Βέλγιο φορολογικό καθεστώς υπέρ των εγκεκριμένων κέντρων συντονισμού αποτελούσε καθεστώς κρατικών ενισχύσεων το οποίο ήταν ασύμβατο με την κοινή αγορά[65]. Μεταξύ των πολλών οικονομικών πλεονεκτημάτων των οποίων ετύγχαναν αυτά τα κέντρα συντονισμού δυνάμει του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος περιλαμβανόταν και η μέθοδος προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων τους. Τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονταν σε ένα κατ' αποκοπήν ποσό σύμφωνα με τη λεγόμενη μέθοδο «cost plus» και αντιστοιχούσαν σε ποσοστό επί του ποσού των δαπανών και των εξόδων λειτουργίας, από τα οποία εξαιρούνταν, μεταξύ άλλων, οι δαπάνες προσωπικού και οι χρηματοοικονομικές δαπάνες. Ελλείψει οποιουδήποτε στοιχείου σχετικά με την ασκούμενη δραστηριότητα, το ποσοστό των κερδών προς φορολόγηση καθοριζόταν σε 8 %. Τα κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενα κέρδη φορολογούνταν με τον κανονικό συντελεστή του φόρου εταιριών.

116. Προκειμένου να εξακριβώσει αν το εν λόγω φορολογικό καθεστώς παρείχε πλεονέκτημα στα κέντρα συντονισμού, το Δικαστήριο εκτίμησε, στο χωρίο που παρέθεσε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 142 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι ήταν αναγκαία η σύγκριση αυτού του φορολογικού καθεστώτος με το καθεστώς του κοινού δικαίου, κατά το οποίο το φορολογητέο εισόδημα κάθε επιχειρήσεως που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ των εσόδων και των δαπανών της[66]. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εξαίρεση των δαπανών προσωπικού και των χρηματοοικονομικών δαπανών, οι οποίες είχαν καθοριστική συμβολή στην παραγωγή των εισοδημάτων των κέντρων συντονισμού, από τα έξοδα που λαμβάνονταν υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων των κέντρων αυτών, «δεν συνεπ[αγόταν] τιμές μεταβιβάσεως ανάλογες προς εκείνες που [θα ίσχυαν] υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού»[67].

117. Κατά την Επιτροπή, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι κατ' αυτόν τον τρόπο το Δικαστήριο εφάρμοσε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Καίτοι δεν γίνεται μνεία περί της αρχής αυτής στις σκέψεις 95 και 96 της αποφάσεως Forum 187, η Επιτροπή θεωρεί ότι η χρήση των φράσεων «ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού», στη σκέψη 95, και «τιμές μεταβιβάσεως», στη σκέψη 96, δεν αφήνει κανένα περιθώριο για διαφορετική ερμηνεία.

118. Όσον αφορά τη νομική βάση της εφαρμογής της εν λόγω αρχής, η Επιτροπή συμφωνεί με την επισήμανση της Ιρλανδίας ότι στην απόφαση Forum 187 το Δικαστήριο συνέκρινε τη φορολογική μεταχείριση των κέντρων συντονισμού προς τους κοινούς κανόνες του βελγικού δικαίου. Προσθέτει, ωστόσο, ότι ο λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η φορολογική μεταχείριση των αυτόνομων εταιριών αποτελεί κριτήριο αναφοράς για τη διαπίστωση της υπάρξεως πλεονεκτήματος υπέρ των εν λόγω κέντρων ήταν ο ίδιος με αυτόν που έγινε δεκτός από το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 141 και 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι

65 Απόφαση 2003/755/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ 2003, L 282, σ. 25).

66 Απόφαση Forum 187 (σκέψη 95).

67 Απόφαση Forum 187 (σκέψη 96).

δηλαδή ο απώτερος σκοπός του επίμαχου εθνικού φορολογικού καθεστώτος είναι να διασφαλίσει ότι η φορολογητέα βάση των καθετοποιημένων εταιριών θα υπολογιστεί κατά τον ίδιο τρόπο με εκείνη των αυτόνομων εταιριών.

119. Παράλληλα, κατά την Επιτροπή, η απόφαση Forum 187 επιβεβαιώνει επιπλέον ότι η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού δεν εξαρτάται από την ενσωμάτωσή της στο εθνικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή παρατηρεί ότι, στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο δεν εξέτασε την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ των κέντρων συντονισμού παραπέμποντας σε μια κωδικοποιημένη στο βελγικό φορολογικό δίκαιο αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

120. Φρονώ ότι η ερμηνεία αυτή της αποφάσεως Forum 187 δεν είναι πειστική.

121. Η απόφαση αυτή ουδόλως αναφέρει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όταν η αρχή αυτή δεν έχει κωδικοποιηθεί στο εθνικό δίκαιο. Το γεγονός αυτό δεν προκαλεί έκπληξη, κατά τη γνώμη μου, καθόσον δεν ήταν αυτό το νομικό ζήτημα που αποτέλεσε αντικείμενο της ερμηνείας του Δικαστηρίου.

122. Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από τη δομή της συλλογιστικής του Δικαστηρίου στην εν λόγω απόφαση. Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο υπενθύμισε, στις σκέψεις 91 έως 93, τα βασικά χαρακτηριστικά της μεθόδου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών, όπως αυτή απορρέει από το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει το βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 187, της 30ής Δεκεμβρίου 1982, σχετικά με τη δημιουργία των κέντρων συντονισμού[68]. Στη συνέχεια το Δικαστήριο, αφού επισήμανε, στη σκέψη 94, ότι η μέθοδος αυτή «στηρίζεται στην καλούμενη "cost plus" μέθοδο, η οποία προβλέπεται από τον [ΟΟΣΑ] όσον αφορά τη φορολόγηση υπηρεσιών παρασχεθεισών από θυγατρική εταιρία ή από μόνιμη εγκατάσταση για λογαριασμό των εταιριών που ανήκουν στον ίδιο διεθνή όμιλο και είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη», διαπίστωσε κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 95 και 96, ότι ήταν αναγκαία η σύγκριση του ποσού των φορολογητέων εισοδημάτων που προκύπτει από την εφαρμογή του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος με το ποσό των φορολογητέων εισοδημάτων που προκύπτει από την εφαρμογή του καθεστώτος του κοινού δικαίου.

123. Εξ αυτών συνάγεται ότι ο Βέλγος νομοθέτης είχε ενσωματώσει στο εθνικό δίκαιο μια μέθοδο ανάλογη με την αποκαλούμενη μέθοδο «cost plus», η οποία είναι μία από τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που προτείνει ο ΟΟΣΑ για τον έμμεσο προσδιορισμό της τιμής μιας ενδοομιλικής συναλλαγής υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Όπως δε υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας P. Léger στο σημείο 257 των προτάσεών του επί της υποθέσεως εκείνης, η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος πρέπει να εκτιμάται βάσει του κριτηρίου στο οποίο στηρίζεται η μέθοδος «cost plus» του ΟΟΣΑ, ήτοι ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να διαμορφώνεται κατά τρόπο ώστε να καταλήγει σε τιμές οι οποίες θα εφαρμόζονταν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού[69]. Επιπλέον, από την οικεία απόφαση της Επιτροπής προκύπτει ότι η βελγική διοίκηση υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό των τιμών αυτών, τις εκθέσεις του ΟΟΣΑ[70].

68 *Moniteur belge* της 13ης Ιανουαρίου 1983.

69 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:89).

70 Απόφαση 2003/755, αιτιολογική σκέψη 95. Συναφώς, η Επιτροπή παραπέμπει στο υπ' αριθ. 26/48 έγγραφο περί σχολιασμού του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992.

124. Κατά τη γνώμη μου, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή στο υπόμνημά της επί της αιτήσεως αναιρέσεως, η έλλειψη μνείας της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην απόφαση Forum 187 –έστω και αν η αρχή αυτή μπορούσε να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται στο άρθρο 26 του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992– δεν σημαίνει ότι το ζήτημα αν η εν λόγω αρχή είναι ενσωματωμένη στο εθνικό δίκαιο ήταν άνευ σημασίας στην απόφαση εκείνη.

125. Συγκεκριμένα, στην εξεταζόμενη απόφαση, φρονώ ότι το Δικαστήριο είχε να επιλύσει ένα διαφορετικό νομικό ζήτημα, για το οποίο η ενσωμάτωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό δίκαιο αποτελούσε απλώς το λογικό πρόκριμα. Αφ' ης στιγμής ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να ενσωματώσει στο εθνικό του δίκαιο μια μέθοδο προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών των καθετοποιημένων εταιριών, η οποία είναι ανάλογη της μεθόδου «cost plus» του ΟΟΣΑ *και η οποία, ως εκ τούτου, έχει ως σκοπό τη φορολόγηση των εταιριών αυτών σε όμοια βάση με εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του καθεστώτος του κοινού δικαίου*, το κράτος αυτό παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρίες αν περιλάβει στη μέθοδο αυτή διατάξεις που έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης την οποία θα υφίσταντο κανονικά οι εταιρίες αυτές κατ' εφαρμογήν του εν λόγω καθεστώτος.

126. Συνοψίζοντας, εκτιμώ, σε αντίθεση με ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 142 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η απόφαση Forum 187 δεν επιβεβαιώνει τη θέση ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εφαρμογή όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο σκοπεί να φορολογήσει τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες κατά τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως του αν η αρχή αυτή έχει ενσωματωθεί στο εν λόγω δίκαιο.

127. Συνεπώς, η έκτη αιτίαση της Ιρλανδίας πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή.

128. Με την έβδομη αιτίασή της, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν βρίσκει έρεισμα στα έγγραφα του ΟΟΣΑ και ότι η αρχή του ιδιώτη επιχειρηματία υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς, στην οποία στηρίχθηκε η προσέγγιση της αρχής αυτής, δεν συνιστά ορθή νομική βάση. Συναφώς, η Ιρλανδία παρατηρεί ότι η Επιτροπή επικαλέστηκε την αρχή αυτή στις αποφάσεις περί κινήσεως διαδικασιών έρευνας σχετικά με τις αποφάσεις προέγκρισης που εκδόθηκαν υπέρ της Apple, της Fiat και της Starbucks και ότι το εν λόγω θεσμικό όργανο επιβεβαίωσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση, ότι δεν στήριζε πλέον την προσέγγισή της περί της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην αρχή του ιδιώτη επιχειρηματία υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς.

129. Όσον αφορά την αιτίαση αυτή, θα περιοριστώ στη διαπίστωση ότι αυτή φαίνεται να βάλλει, με γενικό και τυποποιημένο τρόπο, κατά της εν γένει προσεγγίσεως της Επιτροπής σχετικά με τη θεμελίωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, χωρίς αναφορά στους λόγους για τους οποίους επικυρώθηκε η προσέγγιση αυτή στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση. Υπό τις συνθήκες αυτές, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει απαράδεκτη την αιτίαση αυτή.

130. Σχετικά με την τρίτη και την τέταρτη αιτίαση της Ιρλανδίας, απαιτείται η υπόμνηση του σχετικού χωρίου της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Στη σκέψη 152 της εν λόγω αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο παρατήρησε ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι εγγενής στο κανονικό φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο, αποτελεί δε αναγκαία συνέπεια της προσεγγίσεως της «διακριτής νομικής οντότητας», κατά την οποία το εθνικό δίκαιο ενδιαφέρεται για τις νομικές οντότητες και όχι για τις οικονομικές οντότητες. Στη σκέψη 153, το Γενικό

Δικαστήριο εξέτασε τους ισχυρισμούς του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της FFT ότι με τον τρόπο αυτό η Επιτροπή μετέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση τη θέση που είχε διατυπώσει στην επίδικη απόφαση ως προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Καίτοι αναγνώρισε ότι η μεταβολή της περιγραφόμενης στην επίδικη απόφαση νομικής βάσεως της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού δεν ήταν θεμιτή νομικά, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, εν πάση περιπτώσει, τούτο δεν έθετε εν αμφιβόλω την προηγούμενη διαπίστωση, κατά την οποία η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί εργαλείο που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της εξετάσεως βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

131. Συναφώς, η Ιρλανδία προβάλλει, πρώτον, προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, καθόσον η Επιτροπή δεν είχε δικαίωμα να στηρίξει τη συλλογιστική της στο νέο επιχείρημα που προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ειδικότερα, η προσέγγιση της διακριτής νομικής οντότητας δεν μνημονεύεται ως νομική βάση της εν λόγω αρχής στην επίδικη απόφαση.

132. Δεύτερον, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή, ακόμη και αν είχε επισημάνει στην επίδικη απόφαση ότι η προσέγγιση της διακριτής νομικής οντότητας αποτελεί τη νομική βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, θα είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο. Συγκεκριμένα, είναι εσφαλμένη η άποψη ότι εν λόγω αρχή αποτελεί αναγκαία συνέπεια της προσεγγίσεως της διακριτής οντότητας, καθόσον και άλλες φορολογικές μέθοδοι, όπως η μέθοδος επιμερισμού βάσει προκαθορισμένου τύπου, η οποία προβλέπεται από την πρόταση οδηγίας για κοινή βάση φορολογίας εταιριών, στηρίζονται και αυτές στην εν λόγω προσέγγιση.

133. Συναφώς, επισημαίνω ήδη ότι το Δικαστήριο δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να ασχοληθεί με ένα ζήτημα το οποίο στερείται πρακτικής σημασίας, δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν στήριξε την απόφασή του στα στοιχεία τα οποία θίγονται με τις αιτιάσεις της Ιρλανδίας. Πράγματι, μια τέτοια συζήτηση είναι εντελώς θεωρητική και, ειδικότερα, δεν ασκεί καμία επιρροή στην επίλυση της αχθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου διαφοράς.

134. Συγκεκριμένα, πρέπει να επισημανθεί ότι, στη σκέψη 153 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν απεφάνθη επί του ζητήματος κατά πόσον η Επιτροπή, με τις διευκρινίσεις που παρέσχε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με τη σχέση μεταξύ της εφαρμογής της προσεγγίσεως της διακριτής νομικής οντότητας στο εθνικό φορολογικό καθεστώς και της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, μετέβαλε τη θέση που είχε αρχικώς λάβει στην επίδικη απόφαση. Τουναντίον, το Γενικό Δικαστήριο, κατ' ουσίαν, έκρινε απλώς ότι, ακόμη και αν οι αντιρρήσεις που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η FFT κρίνονταν βάσιμες, τούτο δεν ασκούσε καμία επιρροή επί του συμπεράσματος στο οποίο είχε καταλήξει ως προς τη νομική βάση εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού[71]. Ως εκ τούτου, οι σχετικές αιτιάσεις στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

135. Συνεπώς, φρονώ ότι η τρίτη και η τέταρτη αιτίαση της Ιρλανδίας πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελείς.

[71] Είναι μεν αληθές ότι, στη σκέψη 153 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν φαίνεται να μνημονεύει την εν λόγω νομική βάση, περιοριζόμενο σε συνοπτική αναφορά του συμπεράσματός του ότι «η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της εξέτασης με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ», ωστόσο είναι επίσης αληθές ότι η μνεία αυτή συνάγεται από το σύνολο της συλλογιστικής του Γενικού Δικαστηρίου, κατά την οποία η νομιμότητα της εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως εργαλείου στο πλαίσιο της εν λόγω εξετάσεως εξαρτάται από το κατά πόσον το *εθνικό δίκαιο* σκοπεί να φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης επιχειρήσεως ως εάν το κέρδος αυτό να είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με τιμές αγοράς.

iv) Επί του περιεχομένου της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και της αρχής της ασφάλειας δικαίου

136. Με την όγδοη αιτίασή της, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που χρησιμοποιήθηκε από την Επιτροπή στην επίδικη απόφαση και επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστεί. Συναφώς, η Ιρλανδία παρατηρεί ότι, ενώ ο μόνος συγκεκριμένος ορισμός της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού περιλαμβάνεται στα έγγραφα που καταρτίζονται στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, στην αιτιολογική σκέψη 229 της επίδικης αποφάσεως και στη σκέψη 147 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επισημαίνεται ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ διαφέρει από εκείνη της Επιτροπής. Επιπλέον, από τη σκέψη 149 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη τον ορισμό της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό δίκαιο, πράγμα που οδήγησε την Επιτροπή να αγνοήσει, εν προκειμένω, ότι το Λουξεμβούργο έχει ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εσωτερικό του δίκαιο. Τέλος, κατά την Ιρλανδία, δεν υφίσταται εγχειρίδιο ή κατευθυντήριες γραμμές που να καθορίζουν το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού όπως αυτή περιγράφεται από την Επιτροπή στην επίδικη απόφαση. Η έλλειψη χαρακτηρισμού του περιεχομένου της αρχής αυτής είναι προβληματική υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, καθόσον είναι κατ' αυτόν τον τρόπο αδύνατο για τους φορολογουμένους ή για τις εθνικές φορολογικές αρχές να γνωρίζουν τους κανόνες που είναι πράγματι εφαρμοστέοι.

137. Με το υπόμνημά της επί της αιτήσεως αναιρέσεως, η Επιτροπή αντιτείνει, μεταξύ άλλων, ότι το περιεχόμενο της αρχής αυτής είναι εξαιρετικά σαφές. Συγκεκριμένα, η αρχή αυτή προβλέπει ότι οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οικονομικών φορέων πρέπει να αξιολογούνται για φορολογικούς σκοπούς ως εάν να είχαν πραγματοποιηθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ μη συνδεδεμένων οικονομικών φορέων.

138. Πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, εφαρμόζεται στις πράξεις των θεσμικών και λοιπών οργάνων και οργανισμών της Ένωσης, επιτάσσει, κατά πάγια νομολογία, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς και να έχουν προβλέψιμο χαρακτήρα[72]. Ειδικότερα, η αρχή αυτή επιτάσσει να αξιολογείται αν μια νομική πράξη της Ένωσης παρέχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να γνωρίζουν με ακρίβεια και σαφήνεια την έκταση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεών τους και να λαμβάνουν ως εκ τούτου τα μέτρα τους[73]. Η επιταγή αυτή πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για πράξη δυνάμενη να έχει οικονομικές συνέπειες[74].

139. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου συνδέεται εγγενώς με την παραγωγή των κανόνων δικαίου της Ένωσης και των εθνικών αρχών, όταν θέτουν σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, επιτρέπει δε τον δικαστικό έλεγχο των ελαττωμάτων που ενδέχεται να προκαλούν αβεβαιότητα στην εφαρμογή του οικείου κανόνα[75].

72 Απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Απόφαση της 29ης Μαρτίου 2011, ThyssenKrupp Nirosta κατά Επιτροπής (C-352/09 P, EU:C:2011:191, σκέψη 81).

74 Απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-515/13 RENV και T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, σκέψη 194).

75 Βλ. Puissochet J. και Legal H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés*, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, αριθ. 11.

140. Όπως προκύπτει από τη νομολογία περί κρατικών ενισχύσεων, η αρχή της ασφάλειας δικαίου έχει πιο περιορισμένο περιεχόμενο όσον αφορά τις διοικητικές αποφάσεις. Στον τομέα αυτό, το Δικαστήριο διαπίστωσε παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου μόνο σε μία περίπτωση, στην οποία επίμαχη ήταν συμπεριφορά της Επιτροπής πριν ή κατά τη διάρκεια της *διαδικασίας* που οδήγησε στην έκδοση αποφάσεως περί ανακτήσεως της κρατικής ενισχύσεως[76].

141. Στην προκειμένη περίπτωση, γίνεται επίκληση της αρχής της ασφάλειας δικαίου έναντι της χρήσεως της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, κατά την εξέταση της προϋποθέσεως υπάρξεως πλεονεκτήματος, *λόγω της προβαλλόμενης δυσχέρειας προσδιορισμού του περιεχομένου της τελευταίας*. Αντικείμενο της αμφισβητήσεως αυτής είναι, με άλλα λόγια, η βασιμότητα μιας εκτιμήσεως της Επιτροπής που αφορά τον *χαρακτηρισμό ενός κρατικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως*. Ωστόσο, φρονώ ότι η βασιμότητα της εκτιμήσεως αυτής δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από την άποψη της τηρήσεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Αντίθετη άποψη θα σήμαινε ότι απαγορεύεται στην Επιτροπή να υιοθετεί νέες προσεγγίσεις κατά την εφαρμογή των κανόνων δικαίου και θα υποχρέωνε ως εκ τούτου την Επιτροπή να διατηρεί την ίδια θέση διαχρονικά. Ειδικότερα, μια τέτοια ερμηνεία θα σήμαινε ότι η Επιτροπή δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει κανένα νέο κριτήριο αναφοράς για τη διαμόρφωση της εκτιμήσεώς της περί υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

142. Αν ίσχυε αυτό, η αρχή του ιδιώτη επενδυτή υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς δεν θα είχε ενταχθεί στην εξέταση της προϋποθέσεως υπάρξεως πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι το περιεχόμενο της αρχής αυτής, κατά την πρώτη εμφάνισή της σε αποφάσεις των αρχών της δεκαετίας του 1980, πόρρω απείχε από το να χαρακτηριστεί διαμορφωμένο. Πράγματι, όταν επικυρώθηκε από το Δικαστήριο το 1986, η αρχή του ιδιώτη επενδυτή υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς επέβαλλε απλώς να εκτιμηθεί «αν, υπό παρόμοιες περιστάσεις, ιδιώτης εταίρος στηριζόμενος στις προβλέψιμες δυνατότητες αποδοτικότητας, ανεξάρτητα από κάθε άποψη κοινωνικής, περιφερειακής ή κλαδικής πολιτικής, θα είχε προβεί σε παρόμοια εισφορά κεφαλαίου»[77]. Οι λεπτομέρειες της εφαρμογής της δεν προσδιορίστηκαν παρά με την πάροδο των ετών, από την πρακτική λήψεως αποφάσεων και την οιονεί νομοθετική δραστηριότητα της Επιτροπής, καθώς και από τη νομολογία του Δικαστηρίου[78].

143. Ομοίως, το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού προσδιορίστηκε κατ' ουσίαν από την Επιτροπή υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ καθετοποιημένων επιχειρήσεων πρέπει να αξιολογούνται για φορολογικούς σκοπούς ως εάν να είχαν πραγματοποιηθεί από αυτόνομες επιχειρήσεις. Η αρχή αυτή εφαρμόστηκε, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Η συνδυασμένη δράση των κανονιστικών και δικαστικών οργάνων που μνημονεύονται στο τέλος του προηγουμένου σημείου είναι που θα προσδιορίσει μεταγενέστερα τις λεπτομέρειες εφαρμογής της.

144. Εκτιμώ, συνεπώς, ότι δεν μπορεί να γίνει επίκληση της αρχής της ασφάλειας δικαίου προκειμένου να προσαφθεί στο Γενικό Δικαστήριο ότι επικύρωσε τον εκ μέρους της Επιτροπής μη επαρκή προσδιορισμό του περιεχομένου ενός κριτηρίου αναφοράς, όπως η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σε απόφαση εκδοθείσα από το εν λόγω θεσμικό όργανο.

145. Επομένως, η όγδοη αιτίαση πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να απορριφθεί ως αβάσιμη.

[76] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής (C-81/10 P, EU:C:2011:811, σκέψεις 99 έως 108).

[77] Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1986, Βέλγιο κατά Επιτροπής (234/84, EU:C:1986:302, σκέψη 14).

[78] Βλ., ιδίως, ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τμήμα 4.2.

3) Πρόταση επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως

146. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, και ιδίως των προτάσεών μου σχετικά με την πέμπτη και την έκτη αιτίαση της Ιρλανδίας, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί τον πρώτο λόγο αναιρέσεως καθόσον το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επικυρώνοντας το πλαίσιο αναφοράς, όπως αυτό καθορίστηκε από την Επιτροπή προς τον σκοπό εξετάσεως της υπάρξεως, εν προκειμένω, πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, φρονώ ότι η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία η πλάνη κατά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς πλήττει το σύνολο της αναλύσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα[79], δύναται να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν και στην εξέταση του πλεονεκτήματος.

γ) Επί του τρίτου λόγου αναιρέσεως

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

147. Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο παρέβη την υποχρέωση αιτιολογήσεως που υπέχει. Πρώτον, κατά την Ιρλανδία, το Γενικό Δικαστήριο παρέλειψε να αποφανθεί επί της ακριβούς νομικής βάσεως της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία απλώς περιγράφεται ως «εργαλείο» ή ως «κριτήριο αναφοράς». Δεύτερον, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως είναι αντιφατική, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως προσδιορίστηκε στην επίδικη απόφαση, αποτελεί «έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία» (σκέψη 150 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), όχι δε και «γενικ[ή] αρχ[ή] της ίσης φορολογικής μεταχείρισης» (σκέψη 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), χωρίς να εξηγήσει τη διάκριση αυτή.

148. Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο συγκεκριμένος λόγος αναιρέσεως στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει, ως εκ τούτου, να απορριφθεί.

2) Εκτίμηση

149. Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία κατά την οποία από την αιτιολογία μιας αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή και άνευ αμφισημίας το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους μεν ενδιαφερομένους να γνωρίζουν τους λόγους για τους οποίους ελήφθη η απόφαση, στο δε Δικαστήριο να ασκήσει τον εκ μέρους του δικαστικό έλεγχο[80].

150. Όσον αφορά την αιτίαση που ανάγεται σε έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά τη νομική βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, παρατηρώ κατ' αρχάς ότι η Ιρλανδία, αφού επισημαίνει σε γενικές γραμμές ότι τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της FFT με τα οποία επέκριναν την εν λόγω νομική βάση εξετάστηκαν στις σκέψεις 126 έως 187 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στη συνέχεια δεν αναφέρεται στις κρίσιμες σκέψεις της αποφάσεως αυτής. Εάν το έπραττε, το εν λόγω κράτος μέλος δεν θα μπορούσε, κατά τη γνώμη μου, να προσάψει στο Γενικό Δικαστήριο ότι δεν προσδιόρισε την επίμαχη νομική βάση.

79 Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 107).

80 Βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2021, Achemos Grupė και Achema κατά Επιτροπής (C-847/19 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:343, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

151. Πράγματι, όπως ήδη επισήμανα στις παρούσες προτάσεις, το Γενικό Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του ζητήματος αυτού στη σκέψη 141 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Πριν εκθέσει το περιεχόμενο της αρχής, επισημαίνοντας ότι, όταν ένα φορολογικό μέτρο χορηγείται σε καθετοποιημένη επιχείρηση, η Επιτροπή δύναται να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή του μέτρου αυτού με τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή των κανόνων της «κανονικής» φορολογίας του εθνικού δικαίου για μια αυτόνομη επιχείρηση ευρισκόμενη σε συγκρίσιμη κατάσταση, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού *απορρέει από το εθνικό δίκαιο*, και ιδίως ότι «όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ καθετοποιημένων και αυτόνομων επιχειρήσεων ενόψει της υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών, το δίκαιο αυτό σκοπεί να φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης επιχείρησης ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε τιμές αγοράς». Αφού προσδιόρισε κατ' αυτόν τον τρόπο τη νομική βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, το Γενικό Δικαστήριο κατ' ουσίαν έκρινε, στη σκέψη 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η αρχή αυτή έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι ο λουξεμβουργιανός φορολογικός κώδικας σκοπεί να φορολογήσει κατά τον ίδιο τρόπο τις καθετοποιημένες και τις αυτόνομες εταιρίες όσον αφορά τον φόρο εταιριών.

152. Μολονότι η εν λόγω νομική βάση δεν είναι σύμφωνη με τη σχετική νομολογία, όπως προκύπτει από την εξέταση της πέμπτης αιτιάσεως του πρώτου λόγου αναιρέσεως, εντούτοις δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο την προσδιόρισε, πράγμα το οποίο, χωρίς αμφιβολία, καθιστά εντελώς αβάσιμη την αιτίαση περί ελλείψεως αιτιολογίας της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ως προς το ζήτημα αυτό.

153. Τα παραπάνω εξηγούν για ποιον λόγο, όπως ορθώς παρατηρεί η Ιρλανδία, δεν επισημαίνεται στις σκέψεις 151 έως 154 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ποια είναι η βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα, στις σκέψεις 149 έως 154 της εν λόγω αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο θέλησε ακριβώς να καταδείξει ότι τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της FFT δεν ήταν ικανά να κλονίσουν το συμπέρασμα στο οποίο είχε *ήδη* καταλήξει, ότι δηλαδή η βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού βρίσκεται στο εθνικό δίκαιο.

154. Όσον αφορά την αιτίαση με την οποία προβάλλεται αντιφατικότητα της αιτιολογίας, φρονώ ότι η αιτίαση αυτή οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία των σκέψεων 150 και 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία εκκινεί από την παραδοχή ότι το Γενικό Δικαστήριο διέκρινε διαφορά μεταξύ του χαρακτηρισμού της «γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία», έκφραση της οποίας αποτελεί, κατά τη σκέψη 150, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, και του χαρακτηρισμού της «γενικής αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης», η οποία, κατά τη σκέψη 161, δεν αφορά την εν λόγω αρχή. Φρονώ ότι η παραδοχή αυτή είναι εσφαλμένη.

155. Στη σκέψη 150 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι η Επιτροπή επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 228 της επίδικης αποφάσεως, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί «έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογία, *η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 ΣΛΕΕ*» [81]. Στη σκέψη 161 της εν λόγω αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απάντησε σε αιτίαση της Ιρλανδίας και της FFT ότι η διατύπωση αυτή δεν έχει την έννοια ότι επιβεβαιώνει την ύπαρξη «μιας *σύμφυτης με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ* γενικής αρχής της ίσης φορολογικής

[81] Η υπογράμμιση δική μου.

μεταχείρισης»[82]. Συνεπώς, το Γενικό Δικαστήριο απλώς απέρριψε μία εκ των πιθανών ερμηνειών της αιτιολογικής σκέψεως 228 της επίδικης αποφάσεως, όπως το περιεχόμενό της αναπαράγεται στη σκέψη 150 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, και συγκεκριμένα την ερμηνεία κατά την οποία η νομική βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού βρίσκεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Δεν διακρίνω, επομένως, ουδεμία αντίφαση μεταξύ της σκέψεως 150 και της σκέψεως 161 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι η αιτίαση αυτή πρέπει να απορριφθεί.

156. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει τον τρίτο λόγο αναιρέσεως ως αβάσιμο.

δ) Επί του τετάρτου λόγου

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

157. Με τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι κατ' εσφαλμένη κρίση το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα που εξετάστηκε στις σκέψεις 180 έως 184 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με το οποίο προβλήθηκε ότι η Επιτροπή, εφαρμόζοντας τη δική της εκδοχή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, παραβίασε την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Δεχόμενο, στη σκέψη 183 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι ήταν «δυνατόν να προβλεφθεί» ότι η Επιτροπή μπορούσε να εξακριβώσει αν η μέθοδος καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης οδηγούσε σε αποκλίσεις από την τιμή που θα είχε διαμορφωθεί υπό συνθήκες αγοράς, προκειμένου να εκτιμήσει αν η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρείχε πλεονέκτημα, το Γενικό Δικαστήριο παραγνώρισε ότι η αρχή που υιοθέτησε η Επιτροπή αποτελεί νέο κανόνα το περιεχόμενο του οποίου δεν μπορούσαν να γνωρίζουν εκ των προτέρων οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές. Η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή μπορούσε να αναμένει ότι η Επιτροπή θα προέβαινε σε έλεγχο σχετικά με το κατά πόσον μια καθετοποιημένη εταιρία αντιμετωπιζόταν για φορολογικούς σκοπούς με τον ίδιο τρόπο όπως μια αυτόνομη εταιρία, πλην όμως δεν θα μπορούσε να προβλέψει ότι η Επιτροπή θα εφάρμοζε τη δική της εκδοχή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει το περιεχόμενο της εκδοχής αυτής.

158. Η Επιτροπή διαφωνεί με το σύνολο της συλλογιστικής της Ιρλανδίας.

2) Εκτίμηση

159. Πρωτίστως, πρέπει να οριοθετηθεί με προσοχή ο συγκεκριμένος λόγος αναιρέσεως. Εκτιμώ ότι η Ιρλανδία αμφισβητεί την άρνηση του Γενικού Δικαστηρίου να αναγνωρίσει ότι η εξέταση της υπάρξεως πλεονεκτήματος, η οποία πραγματοποιήθηκε υπό το πρίσμα ενός νομικού πλαισίου εντελώς καινοφανούς και, για τον λόγο αυτό, απρόβλεπτου για την εθνική φορολογική αρχή, συνιστούσε παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, η βάση και το περιεχόμενο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού δεν αποτέλεσαν αντικείμενο επεξεργασίας εκ μέρους της Επιτροπής πριν από την έκδοση της επίδικης αποφάσεως, ιδίως με τη δημοσίευση πράξεων soft law, όπως ενός εγχειριδίου ή κατευθυντήριων γραμμών.

[82] Η υπογράμμιση δική μου.

160. Ασφαλώς δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η προσέγγιση την οποία υιοθέτησε η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση είναι σε ορισμένο βαθμό καινοτόμος. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, πράγματι, δεν υπάρχει ένδειξη για την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αυτή εφαρμόστηκε από την Επιτροπή στην επίδικη απόφαση και επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, στην προγενέστερη πρακτική λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής στον τομέα των φορολογικών ενισχύσεων. Συναφώς, από την προεκτεθείσα στο πλαίσιο των παρουσών προτάσεων ερμηνευτική εργασία καταδείχθηκε ότι εσφαλμένως η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση επιβεβαίωσε την ορθότητα της απορρέουσας από την επίδικη απόφαση ερμηνείας, κατά την οποία η απόφαση Forum 187 επικύρωσε την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τους σκοπούς της αναλύσεως σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

161. Φρονώ εντούτοις ότι δεν είναι δυνατόν να συναχθεί εξ αυτού παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

162. Συναφώς, επιβάλλεται εκ νέου παραπομπή στην απόφαση Forum 187, στο χωρίο αυτής όπου το Δικαστήριο υιοθέτησε την ερμηνεία του γενικού εισαγγελέα P. Léger κατά την οποία, είναι μεν αδιαμφισβήτητο ότι η Επιτροπή οφείλει να τηρεί την αρχή της ασφάλειας δικαίου κατά την εκπλήρωση της ανατεθειμένης σε αυτήν αποστολής ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, πλην όμως η απαίτηση αυτή είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με εκείνη που αφορά την τήρηση της *αρχής της νομιμότητας* και, ως εκ τούτου, των διατάξεων των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ[83]. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι δεν συνέτρεχε παραβίαση της ασφάλειας δικαίου εξαιτίας του ότι η Επιτροπή μετέβαλε την εκτίμησή της σχετικά με τον χαρακτηρισμό εθνικού φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως. Κατά τη γνώμη μου, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η διαπίστωση σχετικά με τη σχέση μεταξύ των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας ισχύει και για μια εκτίμηση της Επιτροπής η οποία είναι καινοφανής σε σχέση με την προγενέστερη πρακτική της κατά τη λήψη αποφάσεων. Ως εκ τούτου, η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν εμποδίζει την Επιτροπή να προβεί, όπως εν προκειμένω, σε νέα εκτίμηση επί του ζητήματος αν ένα κρατικό μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση, όταν εκτιμά ότι αυτό είναι το συμπέρασμα στο οποίο οδηγεί η ορθή εφαρμογή των άρθρων 107, παράγραφος 1, και 108 ΣΛΕΕ. Άλλωστε διευκρινίστηκε, στο σημείο 142 των παρουσών προτάσεων, ότι η βασιμότητα μιας εκτιμήσεως της Επιτροπής σχετικά με τον χαρακτηρισμό ενός κρατικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως δεν μπορεί να αμφισβητηθεί βάσει της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

163. Ομοίως, η αρχή της ασφάλειας δικαίου ουδόλως απαιτεί η νέα ερμηνεία, την οποία επιθυμεί να εισαγάγει η Επιτροπή στην ανάλυση που πραγματοποιεί βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να εκτίθεται προηγουμένως σε εγχειρίδια ή κατευθυντήριες γραμμές. Μολονότι οι πράξεις αυτές συμβάλλουν στην εξασφάλιση της διαφάνειας, της προβλεψιμότητας και της ασφάλειας δικαίου στη δράση της Επιτροπής, όπως έχει επανειλημμένως υπενθυμίσει το Δικαστήριο[84], εντούτοις δεν είναι καθόλου αναγκαίες για να δικαιολογηθεί η νομιμότητα μιας τέτοιας πρωτοβουλίας.

164. Υπό τις συνθήκες αυτές, εκτιμώ ότι η διαπίστωση που περιλαμβάνεται στη σκέψη 183 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως δεν επιδέχεται ουδεμία νομική κριτική.

165. Προτείνω συνεπώς στο Δικαστήριο να απορρίψει τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως ως αβάσιμο.

83 Απόφαση Forum 187 (σκέψεις 73 έως 76) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:89, σημείο 219).

84 Βλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2018, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-93/17, EU:C:2018:903, σκέψη 119 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

ε) Επί του πέμπτου λόγου αναιρέσεως

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

166. Με τον πέμπτο λόγο αναιρέσεως, ο οποίος βάλλει κατά των σκέψεων 100 έως 117 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η Ιρλανδία προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι απέρριψε την επιχειρηματολογία της κατά την οποία η επίδικη απόφαση συνεπάγεται, κατά παράβαση των άρθρων 3, 4 και 5 ΣΕΕ και 114 ΣΛΕΕ, συγκεκαλυμμένη εναρμόνιση αντιβαίνουσα στην αρχή της κατανομής των αρμοδιοτήτων. Κατά την αναιρεσείουσα, η Επιτροπή επικαλέστηκε στην επίδικη απόφαση κανόνες που δεν αποτελούν μέρος του εθνικού φορολογικού συστήματος, παραβλέποντας συγχρόνως τις εφαρμοστέες διατάξεις του συστήματος αυτού. Η Ιρλανδία επισημαίνει ότι, αν επικυρωθεί η προσέγγιση της Επιτροπής στην υπό κρίση υπόθεση, η διατυπωθείσα από την Επιτροπή αρχή του πλήρους ανταγωνισμού θα επιβληθεί σε όλα τα κράτη μέλη, ανεξαρτήτως των όσων προβλέπει η φορολογική νομοθεσία τους.

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

2) Εκτίμηση

168. Κατ' αρχάς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η Ιρλανδία δεν αμφισβητεί το σύνολο της συλλογιστικής του Γενικού Δικαστηρίου στις σκέψεις 100 έως 117 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, διευκρινίζει ότι συμφωνεί με το πρώτο μέρος της συλλογιστικής αυτής, στο οποίο το Γενικό Δικαστήριο υπογράμμισε ότι οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων έχουν εφαρμογή στα εθνικά φορολογικά μέτρα. Οι αιτιάσεις της αφορούν μόνον τη διαπίστωση που απορρέει από τη σκέψη 113 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

169. Αφού υπενθύμισε, στη σκέψη 112 της αποφάσεως αυτής, ότι η Επιτροπή δεν έχει αρμοδιότητα να καθορίζει αυτοτελώς την «κανονική» φορολογία μιας καθετοποιημένης επιχειρήσεως χωρίς να λαμβάνει υπόψη τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες, το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως έκρινε, στη σκέψη 113 της εν λόγω αποφάσεως, ότι με την επίδικη απόφαση η Επιτροπή απλώς ήλεγξε αν η επίμαχη απόφαση προέγκρισης παρείχε στον δικαιούχο της πλεονέκτημα σε σχέση με την «κανονική» φορολογία, *όπως αυτή καθορίζεται από το εθνικό φορολογικό δίκαιο*. Κατά την Ιρλανδία, ο εσφαλμένος χαρακτήρας της διαπιστώσεως αυτής επιβεβαιώνεται εξάλλου από το γεγονός ότι το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε, στη σκέψη 149 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν εξέτασε αν η επίμαχη απόφαση προέγκρισης ήταν σύμφωνη με το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο.

170. Με άλλα λόγια, ο συγκεκριμένος λόγος αναιρέσεως περιορίζεται στην αμφισβήτηση της εκ μέρους της Επιτροπής εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τον καθορισμό της «κανονικής» φορολογίας, η οποία έγινε χωρίς οποιαδήποτε αναφορά στην ύπαρξη της εν λόγω αρχής στο εθνικό δίκαιο. Κατά συνέπεια, η απάντηση που πρέπει να δοθεί σ' αυτόν τον λόγο

αναιρέσεως συμπίπτει με την απάντηση στο ερώτημα κατά πόσον πρέπει να επικυρωθούν οι παραδοχές του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το πλαίσιο αναφοράς που χρησιμοποιείται για τη διαπίστωση της ενδεχόμενης υπάρξεως φορολογικού πλεονεκτήματος.

171. Επισημαίνω, συναφώς, ότι δεν προκαλεί ασφαλώς έκπληξη το γεγονός ότι, όταν πρόκειται για νομικό πεδίο όπου οι κανόνες της Συνθήκης περί κρατικών ενισχύσεων συνυπάρχουν με τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες και όπου η ανάγκη εκτιμήσεως της υπάρξεως πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα ενός εθνικού πλαισίου αναφοράς ενέχει τον κίνδυνο επεμβάσεως των πρώτων εις βάρος των δεύτερων, η παραβίαση της κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών της εξαρτάται από το κατά πόσο το συγκεκριμένο πλαίσιο αναφοράς έχει οριοθετηθεί με ορθό τρόπο.

172. Λαμβανομένης υπόψη της ως άνω διατυπωθείσας προτάσεώς μου να κριθεί βάσιμος ο πρώτος λόγος αναιρέσεως, καθόσον η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόστηκε στην επίδικη απόφαση δεν αποτελεί κανόνα ρητώς κωδικοποιημένο στο εθνικό δίκαιο, εκτιμώ, όπως και η αναιρεσείουσα, ότι η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση παραβιάζει, στη σκέψη 113 αυτής, τις διατάξεις της Συνθήκης που διέπουν την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών της (άρθρο 3, παράγραφος 6, άρθρο 4, παράγραφος 1, και άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2) και προβλέπουν απαγόρευση εναρμονίσεως στον φορολογικό τομέα (άρθρο 114, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ).

173. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτό και τον πέμπτο λόγο αναιρέσεως.

Β. Επί του δευτέρου λόγου αναιρέσεως

174. Με τον συγκεκριμένο λόγο αναιρέσεως, η Ιρλανδία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι εσφαλμένως το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή μπορούσε να επικαλεστεί στην προκειμένη περίπτωση το τεκμήριο επιλεκτικότητας, κατά το οποίο ένα μέτρο τεκμαίρεται ότι είναι επιλεκτικό όταν παρέχει πλεονέκτημα και συνιστά μεμονωμένη ενίσχυση, εφόσον μια φορολογική ερμηνευτική απόφαση αποτελεί μεμονωμένη ενίσχυση.

175. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής. Συγκεκριμένα, με την επίδικη απόφαση αποδείχθηκε ο επιλεκτικός χαρακτήρας της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης μέσω της αναλύσεως τριών σταδίων που εφαρμόζεται για τα καθεστώτα ενισχύσεων, το δε Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε το συμπέρασμα αυτό στις σκέψεις 360 έως 366 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Δεδομένου ότι η Ιρλανδία δεν αμφισβήτησε τα σημεία αυτά με την αίτηση αναιρέσεως, το συμπέρασμα σχετικά με την επιλεκτικότητα της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης θα εξακολουθήσει να ισχύει ακόμη και αν γίνει δεκτός αυτός ο λόγος αναιρέσεως.

176. Όσον αφορά το βάσιμο του λόγου αυτού, η Επιτροπή αντιτείνει ότι μια ατομική απόφαση προέγκρισης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγείται στο πλαίσιο γενικού καθεστώτος ενισχύσεων. Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, μια φορολογική αρχή έχει τη δυνατότητα, όταν εγκρίνει συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης με απόφαση προέγκρισης, να καθορίσει το κατά πόσον χορηγείται ενίσχυση σε κάθε ξεχωριστή περίπτωση, καθόσον δύναται να εγκρίνει είτε μια συμφωνία που παράγει αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού, είτε μια μέθοδο που αποκλίνει από τέτοιο αποτέλεσμα. Επιπλέον, τα συστατικά στοιχεία του πλεονεκτήματος προκύπτουν, εν προκειμένω, αποκλειστικώς και μόνον από την επίμαχη απόφαση προέγκρισης και όχι από διατάξεις του λουξεμβουργιανού δικαίου βάσει των οποίων φέρεται εκδοθείσα η εν λόγω απόφαση προέγκρισης.

1. Επί του λυσιτελούς χαρακτήρα

177. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην επίδικη απόφαση, ο επιλεκτικός χαρακτήρας εκτιμάται όχι μόνο βάσει ενός τεκμηρίου, αλλά και βάσει της αναλύσεως τριών σταδίων που περιγράφηκε προηγουμένως στις παρούσες προτάσεις. Η εν λόγω επικουρικώς διενεργηθείσα ανάλυση επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 360 έως 366 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

178. Επί του σημείου αυτού, φρονώ ότι είναι αναγκαίο να υπενθυμίσω, όπως έπραξε και το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 361 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι τα δύο πρώτα στάδια της εν λόγω αναλύσεως, ήτοι αυτά που σχετίζονται, αντιστοίχως, με τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς και με τον έλεγχο υπάρξεως παρεκκλίσεως από το πλαίσιο αυτό, εξετάστηκαν *ταυτοχρόνως* με το οικονομικό πλεονέκτημα και ότι το ζήτημα κατά πόσον η απόφαση προέγκρισης παρεκκλίνει από το πλαίσιο αναφοράς, είτε αυτό είναι το ευρύτερο είτε το πιο περιορισμένο, *συμπίπτει* με τη διαπίστωση του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε στη δικαιούχο επιχείρηση.

179. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, αρκούμαι να επισημάνω ότι η εν λόγω επικουρική ανάλυση δεν μπορεί να διατηρήσει το κύρος της εάν το Δικαστήριο, με την εκδοθησομένη απόφασή του, αποφασίσει να ανατρέψει τα συμπεράσματα του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τη βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως του προτείνω με τις παρούσες προτάσεις να πράξει, πράγμα που, με τη σειρά του, θα έχει ως αποτέλεσμα την αναίρεση του συνόλου της εξετάσεως του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα, τόσο κατά την κύρια όσο και κατά την επικουρική συλλογιστική.

180. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να κρίνει ότι ο συγκεκριμένος λόγος αναιρέσεως δεν είναι αλυσιτελής.

2. Επί της βασιμότητας

181. Όσον αφορά το τεκμήριο επιλεκτικότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι μνημονεύθηκε για πρώτη φορά στην απόφαση Επιτροπή κατά MOL, στην οποία το Δικαστήριο επισήμανε ότι «η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα διαφέρει αναλόγως του αν το επίμαχο μέτρο προβλέπεται ως γενικό καθεστώς ενισχύσεων ή ως ατομική ενίσχυση», προσθέτοντας στη συνέχεια ότι «[σ]την τελευταία αυτή περίπτωση, βάσει της διαπιστώσεως του οικονομικού πλεονεκτήματος μπορεί, κατ' αρχήν, να τεκμαίρεται ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου»[85]. Πρόκειται επομένως για μαχητό τεκμήριο, για την εφαρμογή του οποίου πρέπει να συντρέχει η διττή προϋπόθεση της υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και του ατομικού χαρακτήρα του οικείου μέτρου.

182. Μέχρι σήμερα, ο εν λόγω ατομικός χαρακτήρας αναγνωρίστηκε τρεις φορές για τους σκοπούς της εφαρμογής του τεκμηρίου επιλεκτικότητας. Με τις δύο πρώτες αποφάσεις, οι οποίες εκδόθηκαν από το Δικαστήριο επί της υποθέσεως Orange κατά Επιτροπής[86] και από το Γενικό Δικαστήριο επί της υποθέσεως Ελλάδα κατά Επιτροπής[87], η διαφορά αφορούσε τον χαρακτηρισμό ως κρατικής ενισχύσεως *εθνικών νομοθετικών μέτρων* τα οποία είχαν ληφθεί υπέρ

85 Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 60).

86 Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2016, Orange κατά Επιτροπής (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2017, Ελλάδα κατά Επιτροπής (T-314/15, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:903).

της France Télécom [88] και της ιδιωτικής εταιρίας που ήταν παραχωρησιούχος της εκμεταλλεύσεως τμήματος του λιμένα του Πειραιά [89]. Στην τρίτη απόφαση του Δικαστηρίου, η οποία εκδόθηκε επί της υποθέσεως Μυτιληναίος Ανώνυμος Εταιρία – Όμιλος Επιχειρήσεων, η διαφορά αφορούσε τον χαρακτηρισμό ως κρατικής ενισχύσεως του μέτρου που απέρρεε από *απόφαση ασφαλιστικών μέτρων* με την οποία κρίθηκε άκυρη η εκ μέρους της ελληνικής δημόσιας επιχειρήσεως ηλεκτρισμού (ΔΕΗ) καταγγελία της συμβάσεως που είχε συνάψει προηγουμένως με ιδιωτική εταιρία, δυνάμει της οποίας παρεχόταν στην τελευταία προτιμησιακό τιμολόγιο ηλεκτρικής ενέργειας [90].

183. Συνεπώς, εξ όσων γνωρίζω, δεν υπάρχει προηγούμενο στο οποίο τα δικαιοδοτικά όργανα της Ένωσης κλήθηκαν να εξετάσουν, υπό το πρίσμα αυτό, διοικητική απόφαση. Η εξέταση αυτή συνεπάγεται μια πιο σύνθετη αξιολόγηση, δεδομένου ότι μια τέτοια απόφαση μπορεί να συνιστά τόσο ατομικό μέτρο όσο και μέτρο χορηγούμενο επί τη βάσει καθεστώτος ενισχύσεων. Αυτό ακριβώς είναι το νομικό ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της συζητήσεως που διεξάγεται στο πλαίσιο του κρινόμενου λόγου αναιρέσεως. Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία βάλλει κατά του συμπεράσματος στο οποίο κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, υποστηρίζοντας ότι, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, η επίμαχη απόφαση προέγκρισης πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί ενίσχυση χορηγηθείσα σύμφωνα με καθεστώς ενισχύσεων, παραπέμποντας πιθανότατα στο καθεστώς που θεσπίζει το άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και η εγκύκλιος 164/2.

184. Το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης έχει ατομικό χαρακτήρα κατόπιν αναλύσεως που λάμβανε ως βάση, στις σκέψεις 342 και 343 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, τους ορισμούς της «μεμονωμένης ενισχύσεως» και του «καθεστώτος ενισχύσεων» που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 1, στοιχείο ε′, και στο άρθρο 1, στοιχείο δ′, του κανονισμού 2015/1589 [91].

185. Η πρώτη από τις διατάξεις αυτές, κατ’ ουσίαν, χαρακτηρίζει ως μεμονωμένη ενίσχυση μια ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται βάσει καθεστώτος ενισχύσεων, ενώ η δεύτερη διάταξη εξαρτά τον χαρακτηρισμό του «καθεστώτος ενισχύσεων» από τη συνδρομή τριών σωρευτικών προϋποθέσεων. Πρώτον, να μπορούν να χορηγούνται ενισχύσεις ατομικά σε επιχειρήσεις επί τη βάσει μιας διατάξεως. Δεύτερον, να μην απαιτείται κανένα περαιτέρω μέτρο εκτελέσεως για τη χορήγηση των ενισχύσεων αυτών. Τρίτον, οι επιχειρήσεις στις οποίες μπορούν να χορηγηθούν ατομικές ενισχύσεις πρέπει να ορίζονται «κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο» [92]. Πρέπει να προστεθεί ότι, όπως επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 346 και 347 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και επιβεβαίωσε λίαν προσφάτως το Δικαστήριο, για να

88 Ειδικότερα, ο γαλλικός νόμος μείωνε το αντιστάθμισμα που η France Télécom όφειλε να καταβάλει στο Δημόσιο Ταμείο για την εκκαθάριση και την καταβολή των συντάξεων των υπαλλήλων της. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο επικύρωσε τη διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου ότι η σύγκριση της δικαιούχου επιχειρήσεως με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου από το μέτρο σκοπού δεν ήταν λυσιτελής, δεδομένου ότι επρόκειτο για «μέτρ[ο] ad hoc το οποίο αφορ[ούσε] μία μόνον επιχείρηση και το οποίο σκοπ[ούσε] να τροποποιήσει ορισμένες ανταγωνιστικές συνθήκες που αφορού[σαν] αποκλειστικά την εν λόγω επιχείρηση». Βλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2016, Orange κατά Επιτροπής (C-211/15 P, EU:C:2016:798, σκέψεις 53 και 54).

89 Ειδικότερα, ο νόμος με τον οποίο κυρώθηκε η συναφθείσα μεταξύ του δημόσιου διαχειριστή του λιμένα του Πειραιά και της Σταθμός Εμπορευματοκιβωτίων Πειραιά Α.Ε. σύμβαση παραχωρήσεως προέβλεπε σειρά φορολογικών διατάξεων υπέρ της τελευταίας. Στην απόφασή του, το Γενικό Δικαστήριο επανέλαβε τη διατύπωση που είχε χρησιμοποιήσει προηγουμένως το Δικαστήριο. Βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2017, Ελλάδα κατά Επιτροπής (T-314/15, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:903, σκέψη 81).

90 Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2019, Μυτιληναίος Ανώνυμος Εταιρία – Όμιλος Επιχειρήσεων (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, σκέψη 69), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε, κατ’ ουσίαν, ότι το τεκμήριο επιλεκτικότητας είχε εφαρμογή, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα της επίμαχης διατάξεως ασφαλιστικών μέτρων «[είχαν] περιορ[ιστεί] στους διαδίκους εκείνης της δίκης».

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

92 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψη 60).

συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, πρέπει, μεταξύ άλλων, τα βασικά στοιχεία του καθεστώτος ενισχύσεων να προκύπτουν από τις διατάξεις που προσδιορίζονται ως νομική βάση του καθεστώτος αυτού και η εθνική φορολογική αρχή να μη διαθέτει διακριτική ευχέρεια που της παρέχει τη δυνατότητα να επηρεάζει το ποσό της ενισχύσεως, τα χαρακτηριστικά της ή τους όρους υπό τους οποίους χορηγείται η ενίσχυση αυτή [93].

186. Πάντως, εν προκειμένω, οι αντιρρήσεις της Ιρλανδίας δεν αφορούν τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών. Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να θέτει υπό αμφισβήτηση ιδίως τις διαπιστώσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τη νομική προέλευση των συστατικών στοιχείων της κρατικής ενισχύσεως που φέρεται ότι χορηγήθηκε με την επίμαχη απόφαση προέγκρισης και το εύρος της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή κατά την έκδοση των αποφάσεων προέγκρισης [94].

187. Η Ιρλανδία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η συνθήκη κατά την οποία το σύνολο των φορολογικών ερμηνευτικών αποφάσεων εφαρμόζουν απλώς μια νομοθετική διάταξη που αποτελεί, άλλωστε, τη βάση πολλών άλλων ερμηνευτικών αποφάσεων συνεπάγεται ότι πρόκειται για καθεστώς ενισχύσεων και για σειρά ατομικών μέτρων που χορηγούνται βάσει του καθεστώτος αυτού. Συνεπώς φρονώ ότι επικαλείται μια έννοια του «καθεστώτος ενισχύσεων» που έχει *ευρύτερο*περιεχόμενο σε σχέση με αυτό που προβλέπεται στο άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Συγκεκριμένα, στη συνέχεια της συλλογιστικής της, η Ιρλανδία προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι συνήγαγε την έννοια αυτή από πράξη του παράγωγου δικαίου, παρά το γεγονός ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας, ως συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως, απορρέει απευθείας από τη Συνθήκη και δεν πρέπει να εξαρτάται από τους ορισμούς της νομοθεσίας.

188. Συγκεκριμένα, κατά την Ιρλανδία, βάσει της έννοιας του επιλεκτικού χαρακτήρα, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη νομολογία, αποδεικνύεται ότι σε περίπτωση όπως η εξεταζόμενη, είναι απαραίτητη η διενέργεια συγκριτικής εξετάσεως που να βασίζεται στη συνεκτίμηση των καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων οι οποίες έτυχαν της ίδιας μεταχειρίσεως με την επιχείρηση αποδέκτη της αποφάσεως προέγκρισης.

189. Προς στήριξη του επιχειρήματός της, η Ιρλανδία επικαλείται την απόφαση Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck [95]. Είναι προφανές, κατά τη γνώμη μου, ότι η εν λόγω απόφαση ουδόλως ενισχύει το επιχείρημα αυτό, καθόσον, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε, δεν υπήρχε καμία αμφιβολία ότι το κρατικό μέτρο που εσφαλμένως χαρακτηρίστηκε από την Επιτροπή ως επιλεκτικό, ήτοι ένας κανονισμός που εκδόθηκε από τον διαχειριστή του αερολιμένα του Lübeck (Γερμανία) και αφορούσε τα οφειλόμενα από το σύνολο των αεροπορικών εταιριών που χρησιμοποιούν τον αερολιμένα αυτόν τέλη, αποτελούσε καθεστώς ενισχύσεων, πράγμα που καθιστούσε επιβεβλημένη την περιγραφόμενη στο προηγούμενο σημείο συγκριτική εξέταση.

190. Για τον ίδιο σκοπό, η Ιρλανδία επικαλείται επίσης την απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση Επιτροπή κατά MOL [96]. Υπενθυμίζεται ότι η υπόθεση εκείνη αφορούσε ουγγρικό μεταλλευτικό νόμο ο οποίος προέβλεπε ότι κάθε μεταλλευτική επιχείρηση ασκούσα τη δραστηριότητά της βάσει αδείας εκμεταλλεύσεως είχε το δικαίωμα να ζητήσει, μία μόνο φορά, από την αρχή των ορυχείων την παράταση της προβλεπόμενης για την εκμετάλλευση των οικείων κοιτασμάτων προθεσμίας. Σε περίπτωση συμφωνίας της αρχής αυτής, με σύμβαση

93 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψη 105).

94 Σκέψεις 351 και 352 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

95 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

συναπτόμενη μεταξύ του αρμόδιου υπουργού και της ενδιαφερομένης επιχειρήσεως καθοριζόταν ο συντελεστής του μεταλλευτικού τέλους που θα εφαρμοζόταν στα εν λόγω κοιτάσματα μεταξύ του προκαθορισμένου στο νόμο ανωτάτου και κατωτάτου ορίου.

191. Είναι αληθές ότι, όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα μιας συμφωνίας παρατάσεως που συνήφθη μεταξύ της εν λόγω αρχής και της επιχειρήσεως MOL, το Δικαστήριο έκρινε πράγματι, όπως και το Γενικό Δικαστήριο, ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ύπαρξη τέτοιου χαρακτήρα λόγω του ότι δεν είχε εξακριβώσει αν η MOL είχε τύχει προνομιακής μεταχειρίσεως σε σχέση με οποιαδήποτε επιχείρηση η οποία θα μπορούσε να βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Είναι επίσης βέβαιο ότι, κατά τη σύναψη συμφωνιών παρατάσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη, η εθνική αρχή εφάρμοζε διάταξη του μεταλλευτικού νόμου και ότι ο νόμος αυτός μπορούσε να αποτελέσει τη βάση και άλλων συμφωνιών σε παρόμοιες καταστάσεις. Εντούτοις, εκτιμώ ότι από την απόφαση αυτή δεν προκύπτει, όπως υποστηρίζει η Ιρλανδία, ότι τα δύο αυτά στοιχεία αρκούν για να συναχθεί εν προκειμένω η ύπαρξη ενισχύσεως χορηγούμενης βάσει καθεστώτος ενισχύσεων και, ως εκ τούτου, η μη εφαρμογή του τεκμηρίου επιλεκτικότητας. Συγκεκριμένα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί επί του ζητήματος αν το περιθώριο εκτιμήσεως της εθνικής αρχής ως προς τον καθορισμό του μεταλλευτικού τέλους κατά τη σύναψη των συμφωνιών παρατάσεως επέτρεπε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η επίμαχη συμφωνία ήταν επιλεκτική. Αφού επισήμανε τον ιδιότυπο χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου («προαιρετικών διατάξεων του εθνικού δικαίου που προβλέπουν την επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων»), το Δικαστήριο έδωσε αρνητική απάντηση, διευκρινίζοντας ότι «το επίμαχο περιθώριο εκτιμήσεως στην υπό κρίση υπόθεση είναι χρήσιμο για τη στάθμιση πρόσθετου βάρους επιβαλλόμενου στους επιχειρηματίες ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι απορρέουσες από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως επιταγές και, επομένως, διακρίνεται, ως *εκ της φύσεώς του*, από τις περιπτώσεις στις οποίες το περιθώριο αυτό συνδέεται με την παροχή πλεονεκτήματος υπέρ συγκεκριμένου επιχειρηματία» [97].

192. Δεδομένου ότι η μη εφαρμογή του τεκμηρίου επιλεκτικότητας εξαρτάται, επομένως, από το υπό εξέταση κρατικό μέτρο [98], δεν αντιλαμβάνομαι με ποιο τρόπο θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η εν λόγω απόφαση παρέχει κριτήρια που δύνανται να εφαρμοστούν πέραν της συγκεκριμένης περιπτώσεως που εξετάστηκε από το Δικαστήριο. Για να μπορεί να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα εν προκειμένω, θα έπρεπε, κατά τη γνώμη μου, να αποδειχθεί ότι και στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για «προαιρετική διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων». Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι, όπως επιβεβαίωσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα δεν έχει προαιρετικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι είναι εφαρμοστέο στις καθετοποιημένες επιχειρήσεις ακόμη και αν αυτές δεν ζητούν την έκδοση αποφάσεως προέγκρισης από τη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή. Δεύτερον, θεωρώ προφανές ότι το άρθρο αυτό ουδόλως επιβάλλει πρόσθετες επιβαρύνσεις στις εν λόγω επιχειρήσεις.

193. Συμπερασματικά, η περί επιλεκτικού χαρακτήρα νομολογία, την οποία επικαλείται η Ιρλανδία, δεν παρέχει τη δυνατότητα ερμηνείας που να προσδίδει στην έννοια του «καθεστώτος ενισχύσεων» περιεχόμενο ευρύτερο από αυτό που της αναγνωρίζει ο κανονισμός 2015/1589, όπως υποστηρίζει το εν λόγω κράτος μέλος. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί, βάσει της εν λόγω νομολογίας, ως εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης ως

[97] Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 65). Η υπογράμμιση δική μου.

[98] Επί του ζητήματος αυτού, βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, σημείο 67), κατά τις οποίες, «λαμβανομένου υπόψη του καθ' όλα ιδιότυπου χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, επιβάλλεται η αποφυγή οιουδήποτε επιπόλαιου παραλληλισμού της εξετάσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του με την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα καθεστώτων επί των οποίων ο δικαστής της Ένωσης έχει κληθεί μέχρι τούδε να αποφανθεί».

ατομικής ενισχύσεως, όπως ο χαρακτηρισμός αυτός απορρέει από τις σκέψεις 350 έως 355 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν υπέπεσε σε πλάνη κρίνοντας ότι η Επιτροπή ορθώς διαπίστωσε τον επιλεκτικό χαρακτήρα της επίμαχης αποφάσεως προέγκρισης κατ' εφαρμογήν του τεκμηρίου επιλεκτικότητας.

194. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως που προβάλλει η Ιρλανδία ως αβάσιμο.

195. Χάριν πληρότητας, είναι αναγκαίο, κατά τη γνώμη μου, να προστεθεί μια διευκρίνιση. Υποστηρίζοντας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου ότι η επίμαχη απόφαση προέγκρισης πρέπει να θεωρηθεί ως ενίσχυση χορηγηθείσα βάσει καθεστώτος ενισχύσεων, οι προσφεύγουσες στον πρώτο βαθμό δεν ισχυρίστηκαν ότι το καθεστώς αυτό στηρίζεται στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα και στην εγκύκλιο 164/2, καθώς και σε πάγια πρακτική της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής απορρέουσα από αποφάσεις προέγκρισης που εκδόθηκαν για άλλες εταιρίες χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης πλην της FFT. Εάν είχε επιβεβαιωθεί η ύπαρξη τέτοιας πάγιας διοικητικής πρακτικής, η προτεινόμενη στο προηγούμενο σημείο απάντηση πιθανότατα θα ήταν αντίθετη.

196. Τούτο θα συνεπαγόταν η λήψη υπόψη της ερμηνείας της οριζόμενης στο άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 έννοιας του «καθεστώτος ενισχύσεων», στην οποία προέβη προσφάτως το Δικαστήριο στην απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International σχετικά με τις φορολογικές απαλλαγές των πλεοναζόντων κερδών που χορηγούνται από τις βελγικές αρχές υπό μορφή αποφάσεων προέγκρισης. Συγκεκριμένα, κατά την εξέταση της συνδρομής της πρώτης προϋποθέσεως που προβλέπει το εν λόγω άρθρο, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «διάταξη» καθεστώτος ενισχύσεων, στην οποία στηρίζεται η χορήγηση των ατομικών ενισχύσεων, μπορεί να αποτελεί και μια πάγια διοικητική πρακτική των φορολογικών αρχών κράτους μέλους «όταν από την πρακτική αυτή προκύπτει "συστηματική συμπεριφορά", τα χαρακτηριστικά της οποίας ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του [εν λόγω άρθρου]», και ότι η λήψη υπόψη μιας τέτοιας διοικητικής πρακτικής δεν περιορίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίσταται καμία νομική διάταξη στην οποία να στηρίζεται το εν λόγω καθεστώς[99]. Όπως προκύπτει από την απόφαση αυτή, η ύπαρξη της εν λόγω διοικητικής πρακτικής κατά κανόνα συνεπάγεται τη συνδρομή και των λοιπών προϋποθέσεων, δεδομένου ότι, κατά το Δικαστήριο, οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 είναι μεταξύ τους «άρρηκτα συνδεδεμένες»[100].

IV. Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

197. Βάσει του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν η αναίρεση κριθεί βάσιμη και το Δικαστήριο αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου, το ίδιο το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση. Εκτιμώ ότι αυτό συμβαίνει εν προκειμένω.

198. Από όσα εκτίθενται στα σημεία 101 έως 113 και στα σημεία 167 έως 174 των παρουσών προτάσεων προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο επικυρώνοντας, με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, την εξέταση της υπάρξεως οικονομικού

[99] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψη 79 έως 81).

[100] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψεις 106 και 121).

πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα ενός πλαισίου αναφοράς το οποίο περιλαμβάνει μη απορρέουσα από το εθνικό φορολογικό δίκαιο αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, με τον τρόπο αυτό, παρέβη επίσης τις διατάξεις που διέπουν την κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών μελών της.

199. Επομένως, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να κάνει δεκτό το πρώτο και το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως που προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στην υπόθεση T-755/15, καθώς επίσης την πρώτη αιτίαση του πρώτου λόγου ακυρώσεως που προέβαλε η FFT στην υπόθεση T-759/15 και να ακυρώσει, κατά συνέπεια, την επίδικη απόφαση.

V. Επί των δικαστικών εξόδων

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

201. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του εν λόγω Κανονισμού, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Ιρλανδία, η FFT και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υπέβαλαν σχετικό αίτημα, η Επιτροπή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και στα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ιρλανδία στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας. Επιπλέον, η Επιτροπή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η FFT τόσο ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου όσο και στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας.

202. Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα που παρενέβησαν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα. Επομένως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ως παρεμβαίνον στη δίκη, πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας.

VI. Πρόταση

203. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

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

2) Δέχεται τις προσφυγές που άσκησαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Fiat Chrysler Finance Europe ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

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

4) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ιρλανδία στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας. Επιπλέον, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Fiat Chrysler Finance Europe τόσο ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου όσο και στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας.

5) Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου φέρει τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας αναιρετικής διαδικασίας.