



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 3ης Δεκεμβρίου 2020¹

Υπόθεση C-337/19 P

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά**

**Βασιλείου του Βελγίου
και
Magnetrol International**

«Αναίρεση – Κρατικές ενισχύσεις – Φορολογικές προαποφάσεις (tax rulings) – Αναπροσαρμογή του φορολογητέου κέρδους βάσει των καλούμενων πλεοναζόντων κερδών – Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 – Άρθρο 1, στοιχείο δ' – Καθεστώς ενισχύσεων – Ορισμός του καθεστώτος – Πάγια διοικητική πρακτική των φορολογικών αρχών ως καθεστώς – Απόδειξη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή της ύπαρξης πάγιας διοικητικής πρακτικής – Αντιπροσωπευτικό δείγμα – Απουσία περαιτέρω μέτρων εκτέλεσης – Γενικός και αφηρημένος προσδιορισμός των δικαιούχων οντοτήτων – Παραδεκτό ανταναιρέσεως»

I. Εισαγωγή

1. Είναι δυνατό να εμπίπτει στον ορισμό του καθεστώτος ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείου δ', του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της ΣΛΕΕ², και η πάγια διοικητική πρακτική που ακολουθείται από τις αρχές κράτους μέλους; Εάν ναι, ποιες είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται ώστε να γίνει δεκτό ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αποδείξει την ύπαρξη μιας τέτοιας διοικητικής πρακτικής;

2. Αυτά τα δύο ζητήματα είναι καθοριστικά για την εκδίκαση της υπό κρίση αναίρεσης της Επιτροπής κατά της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 2019³. Η ένδικη διαφορά αφορά φορολογικές προαποφάσεις (tax rulings), τις ενίοτε καλούμενες και φοροαπαλλαγές πλεοναζόντων κερδών, που εξέδιδαν οι φορολογικές αρχές του Βελγίου από το 2004 έως το 2014 καθ' υπέρβαση της ισχύουσας νομοθεσίας και με τις οποίες τα φορολογητέα κέρδη οντοτήτων που ανήκαν σε ομίλους με διασυνοριακή δραστηριότητα αναπροσαρμόζονταν με βάση τα λεγόμενα πλεονάζοντα κέρδη. Στο πλαίσιο αυτό, κατόπιν σχετικής αιτήσεως της επιχειρήσεως που ανήκε σε πολυεθνικό όμιλο, η τελευταία δεν φορολογούνταν με βάση τα

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Κανονισμός του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2015 (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

³ Βέλγιο και Magnetrol International κατά Επιτροπής (T-131/16 και T-263/16, EU:T:2019:91).

πραγματικά της κέρδη, αλλά με βάση τα κέρδη μιας αντίστοιχης μεμονωμένης επιχείρησης. Με την απόφαση (ΕΕ) 2016/1699⁴ της Επιτροπής, της 11ης Ιανουαρίου 2016, η ανωτέρω πρακτική χαρακτηρίστηκε ως απαγορευμένη ενίσχυση.

3. Αντικείμενο της αναιρέσεως δεν αποτελεί το εάν οι φορολογικές προαποφάσεις του είδους αυτού συνιστούν εν προκειμένω απαγορευμένες ενισχύσεις⁵. Το αντικείμενό της έγκειται κυρίως στο εάν η Επιτροπή δύναται να προσβάλει συλλογικά περισσότερες από μία τέτοιες φορολογικές προαποφάσεις ως εκδοθείσες υπό καθεστώς ενισχύσεων και, αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί να το πράξει. Η σημασία του ανωτέρω ζητήματος καταδεικνύεται από το γεγονός ότι η υπό κρίση διαφορά συνιστά «πilotική» υπόθεση, ενώ έχει ανασταλεί η εκδίκαση των προσφυγών που άσκησαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου άλλοι 28 δικαιούχοι της προβαλλόμενης ενίσχυσης⁶.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

4. Από απόψεως ενωσιακού δικαίου, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση αναιρέσεως διαμορφώνεται από τις διατάξεις των άρθρων 107 και 108 της ΣΛΕΕ καθώς και από τον κανονισμό 2015/1589.

5. Στο άρθρο 1 του κανονισμού 2015/1589 παρατίθενται διάφοροι ορισμοί. Στο στοιχείο δ' της εν λόγω διάταξης, νοείται ως «καθεστώς ενισχύσεων» κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεδεμένη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή/και για απροσδιόριστο ποσό».

6. Κατά το άρθρο 1, στοιχείο ε', του ιδίου κανονισμού νοείται ως «μεμονωμένη ενίσχυση» ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί».

B. Το βελγικό δίκαιο

1. Ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος

7. Στο Βέλγιο, η νομοθεσία της φορολογίας εισοδημάτων έχει κωδικοποιηθεί στον Code des impôts sur les revenus de 1992 (κώδικας φορολογίας εισοδήματος του 1992, στο εξής: CIR 92). Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του CIR 92, επιβάλλεται ως φόρος εισοδήματος, μεταξύ άλλων, ένας φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών που ονομάζεται «φόρος εταιριών».

⁴ Απόφαση σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών SA.37667 (2015/C) (πρώην 2015/NN) το οποίο έθεσε σε εφαρμογή το Βέλγιο (ΕΕ 2016, L 260, σ. 61), άρθρο 1.

⁵ Πρβλ. τις εκκρεμείς υποθέσεις C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-898/19 P, Ιρλανδία κατά Επιτροπής κ.λπ., και C-465/20 P, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ.

⁶ Βλ. ενδεικτικώς τις προσφυγές που άσκησαν οι παρεμβαίνουσες στην υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως T-201/16, Soudal κατά Επιτροπής, T-278/16, Atlas Copco Airpower και Atlas Copco κατά Επιτροπής, T-335/16, Esko-Graphics κατά Επιτροπής, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev και Ampar κατά Επιτροπής, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium κατά Επιτροπής, T-637/16, Wabco Europe κατά Επιτροπής, και T-832/16, Celio International κατά Επιτροπής.

8. Το άρθρο 185 του CIR 92 προβλέπει ότι οι εταιρίες φορολογούνται επί των συνολικών κερδών τους, συμπεριλαμβανομένων των διανεμόμενων μερισμάτων.

2. Ο νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002

9. Στις 24 Δεκεμβρίου 2002 το Βασίλειο του Βελγίου εξέδωσε τον νόμο περί τροποποίησης του καθεστώτος των εταιριών ως προς τον φόρο εισοδήματος και καθιέρωσης συστήματος προαποφάσεων σε θέματα φορολογίας⁷.

10. Το άρθρο 20 του νόμου αυτού προβλέπει ότι η Service public fédéral des Finances (ομοσπονδιακή δημόσια υπηρεσία οικονομικών, Βέλγιο) αποφαινεται με προαπόφαση επί κάθε αιτήματος σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Ως «προαπόφαση» ορίζεται η νομική πράξη με την οποία η ομοσπονδιακή δημόσια υπηρεσία οικονομικών προσδιορίζει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με ποιον τρόπο θα εφαρμοσθεί η νομοθεσία σε μια συγκεκριμένη κατάσταση ή πράξη η οποία δεν έχει ακόμη παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο. Η προαπόφαση δεν μπορεί να επιφέρει φοροαπαλλαγή ή μείωση του φόρου.

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

3. Ο νόμος της 21ης Ιουνίου 2004 για την τροποποίηση του CIR 92

12. Με τον νόμο της 21ης Ιουνίου 2004 για την τροποποίηση του CIR 92 και του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002⁸, το Βασίλειο του Βελγίου θέσπισε νέες φορολογικές διατάξεις για τις διασυνοριακές συναλλαγές συνδεδεμένων οντοτήτων που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, οι οποίες προβλέπουν, μεταξύ άλλων, διόρθωση των υποκείμενων στον φόρο κερδών που ονομάζεται «αντίστοιχη προσαρμογή».

13. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση που περιλαμβάνεται στο νομοσχέδιο που υπέβαλε η Βελγική Κυβέρνηση στη Βουλή, αφενός, ο εν λόγω νόμος αποσκοπεί στην προσαρμογή του CIR 92, ώστε να περιληφθεί ρητώς σε αυτόν η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού η οποία είναι γενικώς αποδεκτή σε διεθνές επίπεδο. Αφετέρου, αποσκοπεί στην τροποποίηση του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002, ώστε να δοθεί στην υπηρεσία προαποφάσεων η αρμοδιότητα να εκδίδει τις εν λόγω αποφάσεις. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού εισήχθη στη βελγική φορολογική νομοθεσία με την προσθήκη δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 185 του CIR 92, η οποία βασίζεται στο κείμενο του άρθρου 9 της συμβάσεως-προτύπου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου.

14. Σκοπός του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92 είναι να διασφαλισθεί ότι η φορολογητέα βάση των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο στο Βέλγιο μπορεί να προσαρμόζεται με διορθώσεις επί των κερδών που προκύπτουν από ενδοομιλικές διασυνοριακές συναλλαγές, οσάκις η εφαρμοζόμενη ενδοομιλική τιμολόγηση δεν συμφωνεί με τους μηχανισμούς της αγοράς και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επιπλέον, η εισαχθείσα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 έννοια της «κατάλληλης προσαρμογής» δικαιολογείται από τον σκοπό αποφυγής ή εξαλείψεως (ενδεχόμενης) διπλής φορολόγησεως. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι

⁷ *Moniteur belge* αριθ. 410 της 31ης Δεκεμβρίου 2002, δεύτερη έκδοση, σ. 58817.

⁸ *Moniteur belge* της 9ης Ιουλίου 2004.

η προσαρμογή αυτή πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση βάσει των διαθέσιμων στοιχείων που παρέχει, ιδίως, ο φορολογούμενος και ότι αντίστοιχη προσαρμογή χωρεί μόνον εφόσον η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η αρχική προσαρμογή που πραγματοποιήθηκε σε άλλο κράτος δικαιολογείται τόσο κατ' αρχήν όσο και ως προς το ύψος της.

15. Το άρθρο 185, παράγραφος 2, του CIR 92 ορίζει τα εξής:

«[...] Για δύο εταιρίες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων εταιριών και όσον αφορά τις αμοιβαίες διασυννοριακές τους σχέσεις:

- a) όταν, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, οι δύο εταιρίες συνδέονται με όρους που συμφωνούνται ή επιβάλλονται και είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών, τα κέρδη που θα είχε πραγματοποιήσει, χωρίς τους όρους αυτούς, μία από τις εταιρίες αυτές, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας αυτών των όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της εν λόγω εταιρίας·
- b) όταν στα κέρδη εταιρίας περιλαμβάνονται κέρδη τα οποία περιλαμβάνονται επίσης στα κέρδη άλλης εταιρίας, πρόκειται δε περί κερδών που θα είχε πραγματοποιήσει η άλλη εταιρία εάν οι συμφωνηθέντες μεταξύ των δύο εταιριών όροι ήταν εκείνοι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών, τα κέρδη της πρώτης εταιρίας αναπροσαρμόζονται καταλλήλως.

Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται κατά την έκδοση της φορολογικής προαποφάσεως με την επιφύλαξη της εφαρμογής της συνθήκης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας»⁹.

4. Η άποψη των βελγικών φορολογικών αρχών

16. Η άποψη των βελγικών φορολογικών αρχών συνάγεται από την εγκύκλιο της 4ης Ιουλίου 2006 περί εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, καθώς και από διάφορες απαντήσεις των εκάστοτε Βέλγων Υπουργών Οικονομικών σε σχετικές κοινοβουλευτικές ερωτήσεις.

17. Στους υπαλλήλους της γενικής φορολογικής διοικήσεως διαβιβάστηκε εξ ονόματος του Υπουργού Οικονομικών η εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006, προκειμένου να δοθούν διευκρινίσεις, μεταξύ άλλων, σχετικά με την προσθήκη μιας δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 185 του CIR 92 και την προσαρμογή του ίδιου κώδικα που αντιστοιχεί στην εν λόγω προσθήκη. Στην εγκύκλιο υπογραμμίζεται ότι οι τροποποιήσεις αυτές, οι οποίες ετέθησαν σε ισχύ στις 19 Ιουλίου 2004, αποσκοπούν στη μεταφορά στο βελγικό φορολογικό δίκαιο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και αποτελούν τη νομική βάση που καθιστά δυνατή, με γνώμονα την εν λόγω αρχή, την αναπροσαρμογή του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει από ενδοομιλικές διασυννοριακές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο.

18. Η εγκύκλιος αναφέρει αφενός ότι η προσαρμογή προς τα άνω, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο a, του CIR 92, καθιστά δυνατή την αύξηση των κερδών της εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο, ούτως ώστε να συμπεριληφθούν τα κέρδη που η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία θα μπορούσε να έχει πραγματοποιήσει με μια δεδομένη συναλλαγή σε πλαίσιο πλήρους ανταγωνισμού.

⁹ Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92 δεν μνημονεύεται στη σκέψη 8 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ενώ γίνεται αναφορά σε αυτό στην αιτιολογική σκέψη 29 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής.

19. Αφετέρου, η εγκύκλιος αναφέρει ότι η αντίστοιχη προσαρμογή προς τα κάτω, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, αποσκοπεί στην αποφυγή (ενδεχόμενης) διπλής φορολογήσεως. Η εν λόγω προσαρμογή πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση βάσει των διαθέσιμων στοιχείων που παρέχει, ιδίως, ο φορολογούμενος. Αντίστοιχη προσαρμογή χωρεί μόνον εφόσον η φορολογική διοίκηση ή η υπηρεσία προαποφάσεων εκτιμά ότι η προσαρμογή δικαιολογείται τόσο κατ' αρχήν όσο και ως προς το ύψος της. Το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 δεν εφαρμόζεται εάν το πραγματοποιηθέν στο κράτος-εταίρο κέρδος προσαυξάνεται τόσο ώστε να είναι υψηλότερο από εκείνο που θα πραγματοποιείτο σε περίπτωση εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

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

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

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

III. Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

A. Ιστορικό της ένδικης διαφοράς

23. Από το 2004 έως το 2014 η βελγική φορολογική διοίκηση ενέκρινε την αναπροσαρμογή προς τα κάτω για τα κέρδη 55 επιχειρήσεων που ήταν εγκατεστημένες στο Βασίλειο του Βελγίου και ανήκαν σε «πολυεθνικούς ομίλους», εκδίδοντας 66 φορολογικές προαποφάσεις.

24. Για την έκδοση των εν λόγω προαποφάσεων η φορολογική διοίκηση στηρίχθηκε στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92. Η διάταξη αυτή επιτρέπει αναπροσαρμογή των κερδών μεταξύ δύο συνδεδεμένων οντοτήτων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων «εάν οι συμφωνηθέντες μεταξύ των δύο εταιριών όροι ήταν εκείνοι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών».

25. Κατά την άποψη της Επιτροπής ωστόσο, δεν επαναξιολογούνταν με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού οι παροχές και αντιπαροχές που ελάμβαναν χώρα μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιριών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, του CIR 92, αλλά οι βελγικές φορολογικές αρχές ουσιαστικά συνέκριναν το κέρδος της εταιρίας που ανήκε σε «πολυεθνικό όμιλο» με εκείνο μιας εταιρίας που δεν ανήκε σε αντίστοιχο όμιλο. Συγκεκριμένα, αυτά τα πλεονάζοντα κέρδη προσδιορίζονταν με την εκτίμηση του υποθετικού μέσου κέρδους το οποίο θα μπορούσε να πραγματοποιήσει μια ανεξάρτητη επιχείρηση που ασκεί ανάλογες δραστηριότητες υπό παρόμοιες συνθήκες και με την αφαίρεση αυτού του ποσού του κέρδους που σημείωσε πράγματι η εν λόγω βελγική οντότητα¹⁰. Κατά την άποψη των βελγικών αρχών, τα εναπομένοντα ποσά αντιστοιχούσαν σε συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή άλλα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συμμετοχή της σε έναν πολυεθνικό όμιλο και τα οποία δεν θα πραγματοποιούσε μια συγκρίσιμη αυτόνομη επιχείρηση¹¹.

26. Με απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2016, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπίστωσε ότι οι αναπροσαρμογές των εταιρικών κερδών τις οποίες ενέκριναν οι φορολογικές αρχές του Βασιλείου του Βελγίου μέσω προαποφάσεων στηριζόμενων στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 συνιστούσαν καθεστώς ενισχύσεων, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο ήταν ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά και είχε τεθεί σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

27. Επιπλέον, η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση των κατ' αυτόν τον τρόπο χορηγηθεισών ενισχύσεων από τους δικαιούχους, των οποίων ο οριστικός κατάλογος έπρεπε να καταρτισθεί αργότερα από το Βασίλειο του Βελγίου. Από το παράρτημα της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής προκύπτουν πάντως 55 δικαιούχοι, μεταξύ των οποίων οι Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB und Celio International NV.

28. Η Επιτροπή, κατά την εκτίμηση του μέτρου των φορολογικών προαποφάσεων που παρατίθεται αναλυτικά στις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίδικης αποφάσεώς της, έκρινε ότι το εν λόγω μέτρο συνιστούσε στο σύνολό του καθεστώς ενισχύσεων που στηρίζεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, όπως αυτό εφαρμόζεται από τη βελγική φορολογική διοίκηση. Επιπλέον, η Επιτροπή έκρινε ότι οι απαλλαγές αυτές είχαν χορηγηθεί

¹⁰ Αιτιολογική σκέψη 13 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής.

¹¹ Αιτιολογική σκέψη 14 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής.

χωρίς να χρειάζονταν μέτρα εκτελέσεως των βασικών διατάξεων, δεδομένου ότι οι βελγικές αρχές ενέκριναν συστηματικά την έκδοση φορολογικών προαποφάσεων. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι δικαιούχοι των απαλλαγών προσδιορίζονταν κατά γενικό και αφηρημένο τρόπο στις διατάξεις στις οποίες στηριζόταν το καθεστώς ενισχύσεων. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω διατάξεις αναφέρονταν στις οντότητες που ανήκαν σε πολυεθνικούς ομίλους εταιριών¹².

B. Διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

29. Οι προσφυγές του Βασιλείου του Βελγίου και της Magnetrol International κατά της επίδικης απόφασης της Επιτροπής ασκήθηκαν στις 22 Μαρτίου και στις 25 Μαΐου 2016, αντίστοιχα, το δε Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδικασή τους προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας. Η Ιρλανδία υποστήριξε την προσφυγή του Βασιλείου του Βελγίου ως παρεμβαίνουσα στη δίκη.

30. Στις προσφυγές τους, το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International προέβαλαν κατ' ουσίαν τους εξής λόγους ακυρώσεως:

- παρέμβαση της Επιτροπής στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Βασιλείου του Βελγίου να επιβάλλει άμεσους φόρους·
- εσφαλμένη εκτίμηση ως προς την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων·
- εσφαλμένη εκτίμηση ότι οι φορολογικές προαποφάσεις περί απαλλαγής πλεοναζόντων κερδών συνιστούν κρατική ενίσχυση, καθώς και παραβίαση της αρχής της νομιμότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

31. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίδικη απόφαση της Επιτροπής. Με την απόφασή του αυτή απέρριψε ως αβάσιμο τον λόγο ακυρώσεως περί παρεμβάσεως της Επιτροπής στη φορολογική αρμοδιότητα του Βασιλείου του Βελγίου (σκέψεις 59 έως 74 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε βάσιμους τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και η Magnetrol International οι οποίοι αντλούνταν από παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, που οφείλεται στη διαπίστωση της Επιτροπής ότι υφίσταται καθεστώς ενισχύσεων (σκέψεις 75 έως 135 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Κατόπιν τούτου, δεν χρειάστηκε να εξεταστούν οι λοιποί λόγοι ακυρώσεως (σκέψη 136 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

IV. Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

32. Κατά της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή άσκησε αναίρεση στις 24 Απριλίου 2019.

33. Στις 18 Ιουλίου 2019 το Βασίλειο του Βελγίου άσκησε αντανάιρεση.

¹² Πρβλ. σκέψη 17 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

34. Με διατάξεις της 15ης Οκτωβρίου 2019, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου επέτρεψε τις παρεμβάσεις υπέρ της Magnetrol International των Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev, Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower και Atlas Copco καθώς και Celio International.

35. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου καθόσον αυτό έκρινε ότι η επίδικη απόφαση της Επιτροπής χαρακτήρισε εσφαλμένως το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» ως καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589·
- να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο προς επανεξέταση των λόγων που δεν αξιολογήθηκαν· και
- να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.

36. Το Βασίλειο του Βελγίου, η Magnetrol International και οι παρεμβαίνουσες στη δίκη ζητούν από το Δικαστήριο:

- να απορρίψει την αίτηση αναίρεσεως και
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

37. Στο πλαίσιο της ανταναιρέσεως που άσκησε, το Βασίλειο του Βελγίου ζητεί από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου καθόσον αυτό απέρριψε τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε το Βασίλειο του Βελγίου στην προσφυγή του και να αποφανθεί επί του ως άνω λόγου ακυρώσεως·
- να επιβεβαιώσει κατά τα λοιπά την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση· και
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της ανταναιρέσεως.

38. Η Επιτροπή ζητεί την απόρριψη της ανταναιρέσεως.

39. Η Επιτροπή, το Βασίλειο του Βελγίου, η Magnetrol International και οι παρεμβαίνουσες στη δίκη κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και τις ανέπτυξαν προφορικώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 24ης Σεπτεμβρίου 2020¹³.

V. Εκτίμηση

A. Επί του παραδεκτού της αιτήσεως αναίρεσεως

40. Το Βασίλειο του Βελγίου, καθώς και οι Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics και Wabco Europe υποστηρίζουν ότι η αίτηση αναίρεσεως της Επιτροπής είναι απαράδεκτη στο σύνολό της. Πρώτον, αμφισβητούν τα αιτήματα της Επιτροπής. Δεύτερον, ισχυρίζονται ότι η

¹³ Η Celio International ανέπτυξε μόνον προφορικά τα επιχειρήματά της.

Επιτροπή επιδιώκει την επανεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο. Τρίτον, υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν διευκρινίζει ποια είναι τα νομικά σφάλματα στα οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο.

1. Επί των αιτημάτων της Επιτροπής

41. Κατ' αρχάς, οι Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics και Wabco Europe υποστηρίζουν ότι τα αιτήματα της Επιτροπής προβάλλονται απαραδέκτως. Τούτο διότι η Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της απόφασης μόνον κατά το μέρος που αυτή ηττάται, πλην όμως, το μέρος του διατακτικού της απόφασης που προσβάλλεται με την αναίρεση, το οποίο αφορά την κήρυξη της ακυρότητας της επίδικης απόφασης της Επιτροπής από το Γενικό Δικαστήριο, συνδέεται αναγκαστικά με τα υπόλοιπα μέρη της απόφασης.

42. Κατά το άρθρο 169, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, τα αιτήματα της αναίρεσης έχουν ως αντικείμενο την ολική ή μερική αναίρεση της απόφασης ή διατάξεως του Γενικού Δικαστηρίου, όπως αυτή περιλαμβάνεται στο διατακτικό της.

43. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο «να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου καθόσον αυτό έκρινε ότι η επίδικη απόφαση της Επιτροπής χαρακτήρισε εσφαλμένως το σύστημα πλεοναζόντων κερδών ως καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589». Επομένως, από την αίτηση αναίρεσης της Επιτροπής προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι αυτή έχει ως αντικείμενο την αναίρεση της απόφασης με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίδικη απόφαση της Επιτροπής. Το αίτημα αυτό κατατείνει στην καθ' ολοκληρία αναίρεση της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου με την οποία έγιναν δεκτές στο σύνολό τους οι προσφυγές του Βασιλείου του Βελγίου και της Magnetrol International, δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν απέρριψε κάποιο μέρος αυτών.

44. Εφόσον λοιπόν από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι η αίτηση της αναίρεσης έχει ως αντικείμενο την αναίρεση της απόφασης κατά της οποίας στρέφεται¹⁴, τα αιτήματα της Επιτροπής προβάλλονται παραδεκτώως.

2. Επί του ισχυρισμού ότι η Επιτροπή επιδιώκει επανεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών που διαπιστώθηκαν από το Γενικό Δικαστήριο

45. Περαιτέρω, το Βασίλειο του Βελγίου, η Soudal και η Esko-Graphics ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή επιδιώκει επανεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο και ότι σε τελική ανάλυση η άσκηση της αναίρεσής της αποσκοπεί στην αντικατάσταση της αιτιολογίας της απόφασής της.

46. Κατά το άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ και το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η αίτηση αναίρεσης περιορίζεται σε νομικά ζητήματα. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να προβαίνει στη διαπίστωση και εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και να εκτιμά τα αποδεικτικά

¹⁴ Πρβλ. επί παραδείγματι την απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, Akhras κατά Συμβουλίου (C-193/15 P, EU:C:2016:219, σκέψη 34).

στοιχεία. Επομένως, η εκτίμηση αυτών των πραγματικών περιστατικών και αποδεικτικών στοιχείων δεν συνιστά, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης παραμορφώσεώς τους, νομικό ζήτημα υποκείμενο, αυτό καθεαυτό, στον ανααιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου¹⁵.

47. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί απλώς τις διαπιστώσεις και τις εκτιμήσεις του Γενικού Δικαστηρίου όσον αφορά τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά. Αντιθέτως, κατ' επανάληψη υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο έχει παραμορφώσει τα πραγματικά περιστατικά. Επιπλέον δε, η Επιτροπή δεν περιορίζεται σε αιτιάσεις που αφορούν την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, αλλά, όπως παραθέτω και στη συνέχεια¹⁶, προσάπτει και νομικά σφάλματα.

3. Επί της επαρκούς τεκμηρίωσης της αιτήσεως αναιρέσεως

48. Τέλος, το Βασίλειο του Βελγίου, η Soudal και η Esko-Graphics υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν τεκμηριώνει της αιτιάσεις της περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 από το Γενικό Δικαστήριο.

49. Κατά πάγια νομολογία, από τις διατάξεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 168, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και του άρθρου 169, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να παραθέτει επακριβώς τα επικρινόμενα στοιχεία της αποφάσεως της οποίας ζητείται η αναίρεση, καθώς και τα νομικά επιχειρήματα που στηρίζουν συγκεκριμένα το ανααιρετικό αίτημα. Δεν πληροί τις επιταγές που απορρέουν από τις διατάξεις αυτές η αίτηση αναιρέσεως η οποία περιορίζεται στην επανάληψη ή στην κατά γράμμα παράθεση των λόγων και επιχειρημάτων που προβλήθηκαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου¹⁷.

50. Ωστόσο, η Επιτροπή στρέφεται κατά ορισμένων κεφαλαίων της ανααιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επισημαίνοντας συγκεκριμένες σκέψεις αυτής με τους αριθμούς τους¹⁸, διευκρινίζοντας παράλληλα και για ποιον λόγο, κατά την άποψή της, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή των επιμέρους προϋποθέσεων που θέτει η διάταξη του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589.

51. Για τον λόγο αυτό, επομένως, η αίτηση αναιρέσεως είναι παραδεκτή.

4. Συμπέρασμα επί του παραδεκτού της αιτήσεως αναιρέσεως

52. Συνεπώς, η αίτηση αναιρέσεως είναι παραδεκτή.

¹⁵ Πρβλ. πρόσφατες αποφάσεις της 28ης Νοεμβρίου 2019, Brugg Kabel και Kabelwerke Brugg κατά Επιτροπής (C-591/18 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:1026, σκέψη 32), της 4ης Μαρτίου 2020, Buonotourist κατά Επιτροπής (C-586/18 P, EU:C:2020:152 σκέψη 67), και της 28ης Μαΐου 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos κατά Επιτροπής (C-309/19 P, EU:C:2020:401, σκέψη 10).

¹⁶ Σημείο 58 των παρουσών προτάσεων.

¹⁷ Πρβλ. πρόσφατες αποφάσεις της 4ης Απριλίου 2019, OZ κατά ΕΤΕπ (C-558/17 P, EU:C:2019:289, σκέψη 33), καθώς και διατάξεις της 15ης Ιανουαρίου 2020, BS κατά Κοινοβουλίου (C-642/19 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:32, σκέψη 17), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, ZW κατά ΕΤΕπ (C-50/20 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:652, σκέψη 15).

¹⁸ Πρβλ. σύνοψη στα σημεία 17 έως 20 του δικογράφου της αναιρέσεως.

B. Επί του βασίμου της αιτήσεως αναιρέσεως

53. Με την αίτηση αναιρέσεως η Επιτροπή προβάλλει έναν αναιρετικό λόγο, ότι δηλαδή το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα κατά την ερμηνεία του όρου «καθεστώς ενισχύσεων» υπό την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, επιπλέον δε, παραμόρφωσε την επίδικη απόφασή της, καθόσον έκρινε ότι δεν καταδείχθηκαν οι προϋποθέσεις ύπαρξης καθεστώτος ενισχύσεων.

54. Σύμφωνα με την εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή εσφαλμένα έκρινε ότι συνιστά καθεστώς ενισχύσεων η συστηματική τακτική των βελγικών αρχών να προβαίνουν σε αναπροσαρμογή του φορολογητέου κέρδους καθ' υπέρβαση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 (σκέψη 135 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν έλεγξε όλες τις φορολογικές προαποφάσεις, αλλά περιορίστηκε σε δειγματοληπτικό έλεγχο αυτών. Ωστόσο, κατά την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή δεν απέδειξε με τον τρόπο αυτόν την ύπαρξη συστηματικής συμπεριφοράς των βελγικών αρχών απέναντι σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες εκδόθηκαν φορολογικές προαποφάσεις (σκέψη 134 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

55. Κατά το άρθρο 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, καθεστώς ενισχύσεων είναι κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο.

56. Από την άλλη πλευρά, κατά το άρθρο 1, στοιχείο ε', του ίδιου κανονισμού, με τον όρο «μεμονωμένη ενίσχυση» νοείται κάθε ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται με βάση καθεστώς ενισχύσεων, αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί.

57. Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, για την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων υπό την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, πρέπει να πληρούνται τρεις προϋποθέσεις: Πρώτον, να πρόκειται περί πράξεως. Δεύτερον, οι ατομικές ενισχύσεις να χορηγούνται χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης. Τρίτον, οι επιχειρήσεις στις οποίες χορηγούνται οι ατομικές ενισχύσεις να ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο. Οι ως άνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά.

58. Το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούται καμία από τις ανωτέρω προϋποθέσεις. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένα με αυτή την εκτίμησή του και τις τρεις προϋποθέσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 (πρώτο έως και τρίτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως). Η δε αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής δύναται να ευδοκιμήσει μόνον εφόσον τα ανωτέρω ισχύουν και για τις τρεις προϋποθέσεις.

59. Το τέταρτο και τελευταίο σκέλος του λόγου αναιρέσεως, κατά το οποίο το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη το πνεύμα και τον σκοπό του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, στην πραγματικότητα δεν συνιστά αυτοτελές σκέλος του λόγου αναιρέσεως. Αντιθέτως, το πνεύμα και ο σκοπός κάθε διάταξης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την ερμηνεία καθεμιάς από τις προϋποθέσεις που αυτή θέτει. Συνεπώς, και το σκέλος αυτό θα εξεταστεί μαζί με τα υπόλοιπα τρία.

1. Επί της πρώτης προϋπόθεσης που αφορά την ύπαρξη «πράξης» (πρώτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως)

60. Στο πρώτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένη ερμηνεία της πρώτης προϋπόθεσης του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, εκείνης δηλαδή που αφορά την έννοια της πράξης και εμπεριέχεται στις σκέψεις 78 επ. της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Επιπλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο παραμόρφωσε τις αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 110 της επίδικης αποφάσεως της, δεχόμενο στη σκέψη 94 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ότι μόνον οι πράξεις που μνημονεύονται στην αιτιολογική σκέψη 99 της αποφάσεως της Επιτροπής αποτελούν τη νομική βάση του επίμαχου καθεστώτος.

61. Στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίδικης αποφάσεώς της, η Επιτροπή επισήμανε ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, η εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006 και οι απαντήσεις του Υπουργού Οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 συνιστούν τις πράξεις βάσει των οποίων χορηγείται απαλλαγή των πλεονάζοντων κερδών.

62. Το πρώτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως υποδιαιρείται με τη σειρά του σε δύο επιχειρήματα. Το πρώτο επιχείρημα συνίσταται στο ότι, εν αντιθέσει προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου, είναι δυνατόν να εμπίπτει στον όρο της πράξης κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 και μια πάγια διοικητική πρακτική (βλ. κατωτέρω υπό α). Το δεύτερο επιχείρημα είναι ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι η Επιτροπή απέδειξε με επαρκή στοιχεία την ύπαρξη αυτής της πάγιας διοικητικής πρακτικής (βλ. κατωτέρω υπό β).

α) Επί του όρου «πράξη»

63. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως ερμήνευσε στενά τον όρο «πράξη» και ότι στην έννοια αυτής μπορεί επίσης να εμπίπτει –εν αντιθέσει προς την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου– και μια πάγια διοικητική πρακτική.

64. Ο όρος της πράξης υπό την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 επιδέχεται ευρεία ερμηνεία¹⁹. Ενώ σε λίγες μόνο γλωσσικές αποδόσεις υποδηλώνεται ότι για να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξή της ίσως θα ήταν απαραίτητη μια νομοθετική ρύθμιση²⁰, φαίνεται ότι στις περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις²¹ αρκεί η καθιέρωση μιας νομικής κατάστασης, είτε διά νόμου είτε με άλλον τρόπο, η οποία παράγει έννομα αποτελέσματα²².

65. Εξάλλου, υπέρ της ευρείας ερμηνείας συνηγορούν και πρακτικοί λόγοι που άπτονται του αποτελεσματικού ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων. Ενώ το στοιχείο ε' της διάταξης αφορά μεμονωμένες περιπτώσεις, το στοιχείο δ' αυτής αφορά πολλές παρόμοιες περιπτώσεις. Θα διακυβευόταν η αποτελεσματικότητα του έργου της Επιτροπής αν τα κράτη μέλη μπορούσαν να παρακωλύουν τους ελέγχους της για ενδεχόμενη ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων με γενικό και

¹⁹ Πρβλ. ιδίως την απόδοση στην αγγλική γλώσσα «act», στην ιταλική «atto» και στην πορτογαλική «ato».

²⁰ Στην ισπανική γλώσσα «dispositivo» και στη γαλλική «disposition».

²¹ Στη δανική γλώσσα «retsak», στη γερμανική «Regelung», στην ολλανδική «regeling» και στη σουηδική «rättsakt».

²² Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής και Επιτροπή κατά Scuola Elementare Maria Montessori και Ferracci (C-622/16 P έως C-624/16 P, EU:C:2018:229, σημεία 34 επ.).

αφηρημένο χαρακτήρα επιλέγοντας την έκδοση διοικητικών πράξεων αντί κανονιστικών διατάξεων. Στην περίπτωση αυτή, η Επιτροπή θα έπρεπε να επιλαμβάνεται εκάστης περιπτώσεως χωριστά και να εκδίδει μεμονωμένη απόφαση για καθεμία, ακόμη και αν αυτές είναι ομοειδείς.

66. Εντούτοις, το ως άνω επιχείρημα της Επιτροπής φαίνεται να ανάγεται σε αποσπασματική ανάγνωση του κειμένου της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Σε ένα πρώτο στάδιο, στις σκέψεις 80 επ. της αποφάσεώς του, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε αν οι πράξεις που παραθέτει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 99 της επίδικης αποφάσεώς της αποτελούν όντως τη νομική βάση για τις εγκριθείσες αναπροσαρμογές προς τα κάτω. Το Γενικό Δικαστήριο, στη σκέψη 96 της αποφάσεώς του, δεν δέχθηκε ότι οι πράξεις που αναφέρει η Επιτροπή αποτελούν τη βάση του επίμαχου καθεστώτος, με την αιτιολογία ότι οι πράξεις αυτές δεν περιέχουν τα συστατικά στοιχεία του καθεστώτος αυτού. Εν συνεχεία, στις σκέψεις 121 επ. της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο σε ένα δεύτερο στάδιο εξέτασε αν το ως άνω συμπέρασμα κλονίζεται από τα επιχειρήματα της Επιτροπής σε σχέση με την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής. Για τη δε πάγια διοικητική πρακτική αυτού του είδους, το Γενικό Δικαστήριο χρησιμοποιεί τον όρο «συστηματική συμπεριφορά».

67. Βέβαια, στις σκέψεις 79 και 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου Γερμανία και Pleuger Worthington κατά Επιτροπής. Σύμφωνα με το σκεπτικό αυτής, στις περιπτώσεις που είναι αδύνατο να εξακριβωθεί η ύπαρξη κάποιας πράξης που καθιερώνει καθεστώς ενισχύσεων, η Επιτροπή έχει τη δυνατότητα να βασιστεί σε ορισμένες περιστάσεις οι οποίες στο σύνολό τους μπορούν να στοιχειοθετήσουν την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων²³. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν ορισμένοι από τους μετέχοντες στη δίκη, από την απόφαση Pleuger²⁴ δεν συνάγεται το συμπέρασμα ότι μια πάγια διοικητική πρακτική μπορεί να συνιστά καθεστώς ενισχύσεων μόνον εφόσον δεν υπάρχει σχετική νομοθετική ρύθμιση. Είναι μιν αληθές ότι στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο έπρεπε να αποφανθεί επί μιας καταστάσεως όπου ήταν αδύνατο να διαπιστωθεί αν υπήρχε κάποια συγκεκριμένη πράξη που αποτελούσε τη νομική βάση του καθεστώτος ενισχύσεων. Ωστόσο, στην εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε σχετικά με περιπτώσεις στις οποίες η διοίκηση εφαρμόζει ομοιόμορφα και με συγκεκριμένο τρόπο μια πράξη και μάλιστα καθ' υπέρβαση του γράμματος αυτής. Αντίστοιχα, στη σκέψη 123 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεώς του, το Γενικό Δικαστήριο δεν αποκλείει καθόλου το ενδεχόμενο να καταλήξει η Επιτροπή ότι υφίσταται καθεστώς ενισχύσεων όταν τα χαρακτηριστικά μιας συστηματικής συμπεριφοράς ικανοποιούν τις απαιτήσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Αντιθέτως, στη σκέψη 124 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απλώς διαπίστωσε την αδυναμία της Επιτροπής να αποδείξει ότι μια συστηματική συμπεριφορά αυτού του είδους συνιστά πάγια διοικητική πρακτική.

68. Κατά συνέπεια, το επιχείρημα αυτό της Επιτροπής που προβάλλεται στο πρώτο σκέλος του λόγου αναιρέσεώς της είναι αλυσιτελές.

²³ Απόφαση της 13ης Απριλίου 1994, Γερμανία και Pleuger Worthington κατά Επιτροπής (C-324/90 και C-342/90, EU:C:1994:129, σκέψεις 14, 15 και 23).

²⁴ Απόφαση της 13ης Απριλίου 1994, Γερμανία και Pleuger Worthington κατά Επιτροπής (C-324/90 και C-342/90, EU:C:1994:129, σκέψεις 14, 15 και 23).

β) Επί της αποδείξεως πάγιας διοικητικής πρακτικής

69. Καθοριστικής σημασίας είναι λοιπόν αν το Γενικό Δικαστήριο –όπως διατείνεται η Επιτροπή– υπέπεσε σε νομικό σφάλμα θέτοντας υπερβολικές απαιτήσεις για την απόδειξη ότι όντως υφίσταται πάγια διοικητική πρακτική. Επ' αυτού, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε στη σκέψη 134 της αποφάσεώς του ότι η Επιτροπή στην επίδικη απόφασή της δεν απέδειξε ότι υπήρχε συστηματική συμπεριφορά των βελγικών φορολογικών αρχών την οποία ακολουθούσαν όλες οι φορολογικές προαποφάσεις.

70. Όπως παρατίθεται και ανωτέρω²⁵, η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από το Γενικό Δικαστήριο κατ' αρχήν δεν αποτελεί νομικό ζήτημα υποκείμενο, αυτό καθεαυτό, στον έλεγχο του Δικαστηρίου. Στην περίπτωση που το Γενικό Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ή εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο, δυνάμει του άρθρου 256 ΣΛΕΕ, να ελέγξει τον νομικό χαρακτηρισμό των εν λόγω πραγματικών περιστατικών και τις έννομες συνέπειες που έχει συναγάγει συναφώς το Γενικό Δικαστήριο²⁶.

71. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο εκτιμά ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι υφίστατο τέτοια συστηματική συμπεριφορά (σκέψη 126 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), ότι δεν διευκρίνισε την επιλογή του δείγματος ούτε τους λόγους για τους οποίους το εν λόγω δείγμα θεωρήθηκε αντιπροσωπευτικό του συνόλου των προαποφάσεων (σκέψη 127 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), καθώς και ότι χρησιμοποίησε κάποια παραδείγματα ως χαρακτηριστικά για το σύνολο των προαποφάσεων, χωρίς όμως να αιτιολογήσει γιατί επελέγησαν τα συγκεκριμένα παραδείγματα και χωρίς να διευκρινίσει για ποιους λόγους αυτά αποτελούν αντιπροσωπευτικό δείγμα (σκέψη 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

72. Όπως αναφέρεται κατωτέρω, η Επιτροπή έχει το δικαίωμα να αρκестεί σε δειγματοληπτικούς ελέγχους προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων (βλ. κατωτέρω υπό 1). Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν το Γενικό Δικαστήριο ορθώς αμφισβήτησε την επιλογή της Επιτροπής ως προς το δείγμα των περιπτώσεων που χρησιμοποίησε για τον δειγματοληπτικό έλεγχο (βλ. κατωτέρω υπό 2).

1) Επί της απόδειξης για την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων μέσω δειγματοληπτικού ελέγχου

73. Η Επιτροπή κατά κανόνα κινεί διαδικασίες όσον αφορά φορολογικές προαποφάσεις χαρακτηρίζοντάς τις ως καθεστώς ενισχύσεων²⁷. Ωστόσο, αυτό δεν αποκλείει ότι η Επιτροπή μπορεί επίσης να αποδείξει, στηριζόμενη στην έκδοση προαποφάσεων, ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους ακολουθούν μια πάγια διοικητική πρακτική. Πρέπει όμως η Επιτροπή να τεκμηριώσει ότι οι φορολογικές αρχές ενεργούν βάσει συστήματος.

74. Η διοικητική πρακτική πρέπει να είναι σε κάποιο βαθμό πάγια και γενική²⁸. Πάγια είναι όταν επαναλαμβάνεται τόσο συχνά, ώστε να δημιουργείται η εντύπωση ότι οι περιπτώσεις μιας συγκεκριμένης κατηγορίας αντιμετωπίζονται πάντοτε με τον ίδιο τρόπο.

²⁵ Σημείο 46 των παρουσών προτάσεων.

²⁶ Αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2017, EBMA κατά Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, σκέψη 33), και της 4ης Φεβρουαρίου 2020, Uniwersytet Wrocławski και Πολωνία κατά REA (C-515/17 P και C-561/17 P, EU:C:2020:73, σκέψη 47), και της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, σκέψη 93).

²⁷ Πρβλ. απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-760/15, EU:T:2019:669), καθώς και τις εκκρεμείς υποθέσεις C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-898/19 P, Ιρλανδία κατά Επιτροπής κ.λπ., και C-465/20 P, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ.

²⁸ Αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-387/99, EU:C:2004:235, σκέψη 42), και της 26ης Απριλίου 2005, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-494/01, EU:C:2005:250, σκέψη 28).

75. Φυσικά, οι αποδείξεις για την ύπαρξη μιας πάγιας διοικητικής πρακτικής δεν μπορούν να είναι και τόσο προφανείς, ιδίως όταν το κράτος δεν έχει θεσπίσει σχετικές διοικητικές διατάξεις για την εφαρμογή της. Ωστόσο, δεν αρκεί η απλή ένδειξη για ύπαρξη διοικητικής πρακτικής. Αντιθέτως, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι η διοικητική πρακτική εφαρμοζόταν καθ' υπέρβαση της απλής άσκησης των αρμοδιοτήτων που προβλέπει ο νόμος. Διαφορετικά, ο ίδιος ο νόμος θα είναι αυτός που θα συνιστά το καθεστώς ενισχύσεων.

76. Εν προκειμένω, η Επιτροπή προσάπτει στο Βασίλειο του Βελγίου ότι οι φορολογικές αρχές του προέβαιναν μονίμως σε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92. Τούτο διότι, ενώ σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη η αναπροσαρμογή του κέρδους προβλέπεται μόνο για συμφωνίες μεταξύ δύο επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, οι βελγικές φορολογικές αρχές χορηγούσαν φοροαπαλλαγές είτε υπήρχαν τέτοιες συμφωνίες είτε όχι.

77. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του Γενικού Δικαστηρίου, για να γίνει δεκτή η αναπροσαρμογή τους, ήταν αρκετό τα κέρδη να συνδέονται με μια νέα κατάσταση, όπως μια αναδιοργάνωση που συνεπάγεται τη μετεγκατάσταση της κεντρικής επιχειρήσεως στο Βέλγιο, τη δημιουργία θέσεων εργασίας ή την πραγματοποίηση επενδύσεων²⁹. Οι δε βελγικές αρχές διαφήμιζαν μάλιστα –κάτι που εκτέθηκε και πάλι από την Επιτροπή στην επ' ακροατηρίου συζήτηση με προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων– τη δυνατότητα έκδοσης φορολογικών προαποφάσεων που επιφέρουν αναπροσαρμογή των κερδών προς τα κάτω (μερικές φορές αναφερόμενη και ως απαλλαγή πλεοναζόντων κερδών)³⁰.

78. Η ύπαρξη όμως πολλών αποφάσεων που ήδη εκ πρώτης όψεως διακρίνεται ότι έχουν την ίδια προσέγγιση και την ίδια αιτιολογία αποτελεί ένδειξη πάγιας διοικητικής πρακτικής.

79. Η Επιτροπή δεν είναι υποχρεωμένη να εξετάζει όλες τις επίμαχες αποφάσεις μία προς μία, αλλά μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής με βάση τα αποτελέσματα ενός δειγματοληπτικού ελέγχου³¹. Ωστόσο, η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει τεκμηριωμένα ότι το δείγμα που επέλεξε για τη διενέργεια του δειγματοληπτικού ελέγχου είναι αντιπροσωπευτικό. Το δείγμα πρέπει να είναι επαρκές για την εκάστοτε περίπτωση³². Για να επιτευχθεί αυτό, το δείγμα μπορεί να επιλεγεί είτε εντελώς τυχαία είτε με τέτοιο τρόπο ώστε από τον έλεγχο περιορισμένου αριθμού περιπτώσεων να μπορεί να συναχθεί όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστο συμπέρασμα για το σύνολο αυτών.

80. Στην περίπτωση που η επιλογή του δείγματος έγινε με τη δεύτερη μέθοδο, όλες οι βασικές παράμετροι της επιλογής αυτού πρέπει να προκύπτουν από την οικεία απόφαση της Επιτροπής. Λόγοι προβαλλόμενοι από την Επιτροπή στο πλαίσιο της αναιρέσεως προς υποστήριξη της θέσης της ότι το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό θα συνιστούσαν αλλαγή αιτιολογίας της επίδικης αποφάσεώς της και για τον λόγο αυτόν δεν θα μπορούσαν να λαμβάνονται υπόψη.

²⁹ Σκέψη 90 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και αιτιολογικές σκέψεις 103 και 139 της επίδικης αποφάσεως.

³⁰ Υποσημείωση 52 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής.

³¹ Πρβλ. αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 1987, Γερμανία κατά Επιτροπής (248/84, EU:C:1987:437, σκέψη 18), και της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, σκέψη 77).

³² Απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Ισπανία κατά Επιτροπής (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, σκέψη 77).

2) Απόδειξη για την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής στην υπό κρίση υπόθεση

81. Υπό εξέταση είναι το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 126 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ορθώς διαπίστωσε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς στην επίδικη απόφασή της την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής.

82. Στη σκέψη 127 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι η Επιτροπή εξέτασε δείγμα 22 προαποφάσεων από τις 66 σχετικές αποφάσεις, χωρίς ωστόσο να διευκρινίσει την επιλογή του δείγματος αυτού ούτε τους λόγους για τους οποίους το εν λόγω δείγμα θεωρήθηκε αντιπροσωπευτικό του συνόλου των προαποφάσεων. Υπογραμμίζει ακόμη ότι η Επιτροπή με τις αποφάσεις που εξέτασε περιορίστηκε στο να καλύψει τη χρονική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκαν οι επίμαχες αποφάσεις.

83. Επιπλέον, στη σκέψη 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν διευκρινίζονται οι λόγοι για τους οποίους έξι προαποφάσεις του εν λόγω δείγματος περιγράφηκαν συνοπτικά στην επίδικη απόφαση της Επιτροπής, στην οποία επίσης δεν διευκρινίζεται για ποιον λόγο αυτές οι έξι προαποφάσεις αποτελούν αρκούντως αντιπροσωπευτικό δείγμα και για τις 66.

84. Εν αντιθέσει προς την εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου, ωστόσο, δεν μπορεί να καταλογιστεί σφάλμα στην επίδικη απόφαση της Επιτροπής, καθόσον οι έξι ενδεικτικές φορολογικές προαποφάσεις αποτελούν απλώς –κατά τον χαρακτηρισμό του Γενικού Δικαστηρίου– «χαρακτηριστικά παραδείγματα»³³. Άλλωστε, τα χαρακτηριστικά παραδείγματα δεν είναι η αιτία για την έκδοση απόφασης της Επιτροπής, αλλά απλώς συμβάλλουν στην επεξήγηση του σκεπτικού της.

85. Όσον αφορά όμως την αιτιολογία της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής, όπως γίνεται μνεία και ανωτέρω, η επιλογή του δείγματος από την Επιτροπή πρέπει να είναι αντιπροσωπευτική. Προς τούτο λαμβάνονται υπόψη όλες οι παράμετροι που οδήγησαν στην επιλογή του δείγματος και αξιολογούνται σφαιρικά υπό το πρίσμα των κρατουσών συνθηκών³⁴.

86. Εν προκειμένω, η Επιτροπή έλεγξε κατ' αρχάς 22 από τις 66 επίμαχες προαποφάσεις, με αποτέλεσμα ο δειγματοληπτικός έλεγχος να περιλαμβάνει το ένα τρίτο των αποφάσεων. Αυτός ο αριθμός δεν επιδέχεται αμφισβητήσεις. Εξάλλου, όλες οι αποφάσεις εκδόθηκαν από τον ίδιο φορέα, ήτοι από τη βελγική υπηρεσία προαποφάσεων.

87. Επιπλέον, και οι 22 φορολογικές προαποφάσεις που επιλέχθηκαν και ελέγχθηκαν προέβλεπαν αναπροσαρμογή του κέρδους προς όφελος των επιχειρήσεων που είχαν υποβάλει σχετική αίτηση και οι οποίες ανήκαν σε κάποιον πολυεθνικό όμιλο. Με τον τρόπο αυτόν οι βελγικές φορολογικές αρχές εφαρμόζαν ένα σύστημα πλασματικής –κατά τον χαρακτηρισμό της Επιτροπής– φορολόγησης των κερδών ορισμένων επιχειρήσεων, κάτι που δεν προβλέπεται από το άρθρο 185, παράγραφος 2, του CIR 92.

³³ Πρβλ. σκέψη 128 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

³⁴ Πρβλ. πάγια νομολογία επί της υποχρέωσης αιτιολόγησης εν γένει, αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, σκέψη 63), της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Επιτροπή κατά Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, σκέψη 43), της 10ης Μαρτίου 2016, HeidelbergCement κατά Επιτροπής (C-247/14 P, EU:C:2016:149, σκέψη 16), και της 4ης Ιουνίου 2020, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (C-456/18 P, EU:C:2020:421, σκέψη 57).

88. Τέλος, η Επιτροπή επέλεξε προαποφάσεις των ετών 2004, 2007, 2010 και 2013. Αυτό το στοιχείο προκύπτει μάλιστα από την αιτιολογική σκέψη 3 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής. Το εν λόγω στοιχείο δεν εμπεριέχεται στο κεφάλαιο της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής που αφορά την αξιολόγηση του μέτρου, αλλά μόνον στο κεφάλαιο αυτής που αναφέρεται στην περιγραφή της διαδικασίας.

89. Από τον ευδιάκριτο πίνακα που παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 59 της επίδικης αποφάσεως προκύπτει ότι οι εν λόγω 22 προαποφάσεις του δείγματος εκδόθηκαν κατά τα έτη που επέλεξε να ελέγξει η Επιτροπή. Επειδή δεν εκδόθηκε καμία προαπόφαση το 2004, η Επιτροπή ανέτρεξε στο έτος 2005 που ήταν ο πρώτος χρόνος κατά τον οποίον εκδόθηκαν αποφάσεις αυτού του είδους. Στη σκέψη 127 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η παρατήρηση του Γενικού Δικαστηρίου για τις καταγραφές στην απόφαση της Επιτροπής είναι ορθή, καθόσον η τελευταία με τον έλεγχο των ως άνω ετών κάλυψε τις προαποφάσεις που εκδόθηκαν στην αρχή, στο μέσον και στο τέλος της χρονικής περιόδου που επέλεξε να ελέγξει.

90. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή αναφέρει στην επίδικη απόφασή της ότι το δείγμα είναι στο σύνολό του αντιπροσωπευτικό και, συνεπώς, επαρκεί για να αποδειχθεί η ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής.

91. Συναφώς, δεν ασκεί καμία επιρροή το γεγονός ότι αποσύρθηκαν κάποιες μεμονωμένες αιτήσεις αφότου ολοκληρώθηκε το προκαταρκτικό στάδιο του ελέγχου των αιτήσεων. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 112 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, μόνον το 50 % περίπου των αιτήσεων κατέληξαν σε φορολογική προαπόφαση το 2014, ενώ για το υπόλοιπο 50 % αυτών δεν εκδόθηκαν προαποφάσεις.

92. Εντούτοις, αυτό δεν έχει σημασία, αφενός, διότι η Επιτροπή δεν συμπεριέλαβε στον δειγματοληπτικό έλεγχό της το έτος 2014. Αφετέρου δε, οι βελγικές αρχές γνωστοποίησαν στην Επιτροπή «ότι ουδέποτε απέρριψαν αίτηση προαπόφασης που επιτρέπει την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών από τότε που τέθηκε σε εφαρμογή το επίμαχο καθεστώς»³⁵. Υπό αυτές τις συνθήκες, η Επιτροπή μπορούσε πλέον να θεωρήσει ότι κάλυψε όλο το φάσμα της πρακτικής που εφαρμόζαν οι βελγικές φορολογικές αρχές κατά την έκδοση των προαποφάσεων.

93. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου για την ύπαρξη κρατικών ενισχύσεων η Επιτροπή εξαρτάται από τη συνεργασία του οικείου κράτους μέλους. Σύμφωνα με τα άρθρα 5, 12, και 20 του κανονισμού 2015/1589, μπορεί να απευθύνει αίτηση παροχής πληροφοριών προς το κράτος μέλος. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η Επιτροπή μπορεί να αναμένει ότι τα στοιχεία που θα λάβει από το κράτος μέλος είναι ορθά και πλήρη και δεν θα χρειάζεται να διεξαγάγει περαιτέρω έρευνες.

94. Συνεπώς, η Επιτροπή διευκρίνισε στην επίμαχη απόφασή της την επιλογή του δείγματος και τους λόγους για τους οποίους το εν λόγω δείγμα θεωρήθηκε αντιπροσωπευτικό του συνόλου των προαποφάσεων. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να εξεταστεί περαιτέρω το επιχείρημα της Επιτροπής ότι με την αναφορά που συμπεριέλαβε στην απόφαση περί κίνησης της διαδικασίας τήρησε και την υποχρέωση αιτιολόγησης της επίδικης αποφάσεώς της³⁶.

³⁵ «Διευκρινίζουμε ότι δεν έχει εκδοθεί καμία αρνητική απόφαση», αιτιολογική σκέψη 59 και υποσημείωση 41 της επίδικης αποφάσεως.

³⁶ Δεν είναι προφανές ότι αυτό εντάσσεται στο πλαίσιο της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής. Η απόφαση περί κίνησης διαδικασίας και η αρνητική απόφαση είναι δύο διαφορετικές νομικές πράξεις που εκδίδονται σε διαφορετικά χρονικά σημεία, υπό διαφορετικό πρίσμα και υπόκεινται σε διαφορετικά κριτήρια δικαστικού ελέγχου.

95. Συμπερασματικά, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα αποφαινόμενο ότι το δείγμα της Επιτροπής δεν ήταν αρκετά αντιπροσωπευτικό κατά νόμον και ότι δεν επαρκούσε για να αποδείξει την ύπαρξη πάγιας διοικητικής πρακτικής.

γ) Συμπέρασμα επί του πρώτου σκέλους του λόγου αναιρέσεως

96. Επομένως, το πρώτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο.

2. Επί της δεύτερης προϋπόθεσης που αφορά τη χορήγηση των ενισχύσεων «χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης» (δεύτερο σκέλος του λόγου αναιρέσεως)

97. Στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένη ερμηνεία της δεύτερης προϋπόθεσης του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, εκείνης δηλαδή που προβλέπει ότι για την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων πρέπει οι ενισχύσεις να χορηγούνται χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης.

98. Στη σκέψη 120 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο αποφαινεται ότι η Επιτροπή εσφαλμένα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδικη βελγική φορολογική ρύθμιση για τα πλεονάζοντα κέρδη εφαρμοζόταν χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης.

99. Προηγουμένως, στη σκέψη 86 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς εκτιμά ότι προϋπόθεση για την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 είναι η χορήγηση ατομικών ενισχύσεων χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης. Για να συμβαίνει αυτό θα πρέπει τα ουσιώδη στοιχεία του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων να προκύπτουν από διατάξεις οι οποίες έχουν επισημανθεί ότι αποτελούν τη νομική βάση του εν λόγω καθεστώτος.

100. Ωστόσο, το νομικό σφάλμα του Γενικού Δικαστηρίου που αναλύεται ανωτέρω³⁷ άπτεται και του παρόντος σκέλους του λόγου αναιρέσεως. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο, δεδομένου ότι έκρινε ως μη επαρκώς αποδειχθείσα την εφαρμογή πάγιας διοικητικής πρακτικής από τις βελγικές φορολογικές αρχές, εξέτασε αν υφίσταται η ανωτέρω προϋπόθεση περί απουσίας μέτρων εκτέλεσης μόνο σε σχέση με το γεγονός ότι η αναπροσαρμογή των κερδών στηρίζεται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92.

101. Εφόσον ένα καθεστώς ενισχύσεων στηρίζεται σε νόμο, η εφαρμογή του από τη διοίκηση είναι κατά κανόνα ένα εν δυνάμει περαιτέρω μέτρο εκτέλεσης. Ωστόσο, δεν πρόκειται για περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης όταν οι ατομικές ενισχύσεις χορηγούνται βάσει νόμου και η απόφαση για τη χορήγησή τους δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της διοίκησης.

102. Κατ' αρχήν, στη σκέψη 87 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς δέχεται ότι οι εθνικές αρχές δεν είναι δυνατό να διαθέτουν «διακριτική ευχέρεια». Αντιθέτως, οι αρμοδιότητές τους πρέπει να περιορίζονται σε τεχνικά ζητήματα εφαρμογής. Μόνον υπό την προϋπόθεση αυτή μπορεί να αποκλειστεί η ύπαρξη περαιτέρω μέτρων εκτέλεσης. Πρέπει λοιπόν να ερευνηθεί αν οι αρχές έχουν πραγματική εξουσία λήψης αποφάσεων ή αν η αρμοδιότητά τους είναι δέσμια. Το γεγονός ότι για την έκδοση προαποφάσεως χρειάζεται προηγούμενη αίτηση του

³⁷ Σημείο 81 επ. των παρούσων προτάσεων.

φορολογούμενου δεν έχει καμία σημασία ως προς το αν απαιτούνται ή όχι περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, όπως ορθά επισημαίνει το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 100 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

103. Όταν όμως –όπως εν προκειμένω– η πράξη βάσει της οποίας χορηγούνται οι ενισχύσεις συνίσταται σε πάγια διοικητική πρακτική, συνήθως δεν απαιτείται κανένα περαιτέρω μέτρο εκτέλεσης, δεδομένου ότι η ίδια η πάγια διοικητική πρακτική ήδη αποτελείται από ένα πλέγμα μέτρων που πραγματώνουν τη χορήγηση των ατομικών ενισχύσεων.

104. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης για την εφαρμογή μιας πάγιας διοικητικής πρακτικής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο της εν λόγω πρακτικής, έχει απονεμηθεί σε συγκεκριμένο υπάλληλο της διοίκησης η αρμοδιότητα να λαμβάνει αποφάσεις, αλλά του έχει δοθεί και το περιθώριο να μην εφαρμόζει τη συνήθη πρακτική σε κάποιες περιπτώσεις.

105. Στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Κάθε φορά που οι βελγικές φορολογικές αρχές, καθ' υπέρβαση του γράμματος του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92, προσδιόριζαν τα φορολογητέα κέρδη με βάση εκείνα μιας αντίστοιχης επιχείρησης που δεν ανήκε σε πολυεθνικό όμιλο επακολουθούσε η αναπροσαρμογή τους στο επίπεδο των συγκριτικά χαμηλότερων κερδών της επιχείρησης που δεν ανήκε σε πολυεθνικό όμιλο. Επειδή λοιπόν η αναπροσαρμογή αυτή γινόταν πάντοτε με την ίδια μέθοδο, οι αρχές δεν είχαν καμία διακριτική ευχέρεια ως προς τη λήψη των αποφάσεων.

106. Επιπλέον δε, από την υπό κρίση διαδικασία δεν προκύπτει καμία ένδειξη ότι, στην περίπτωση που δύο πανομοιότυπες επιχειρήσεις υπέβαλλαν αίτηση για έκδοση φορολογικής προαποφάσεως, οι βελγικές φορολογικές αρχές, θεωρώντας ότι μία εξ αυτών άξιζε ευνοϊκότερης μεταχείρισης από την άλλη, θα είχαν τη δυνατότητα να προβούν σε διαφορετικής έκτασης αναπροσαρμογή κέρδους για καθεμία.

107. Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, η διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση ήταν απαραίτητα και περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης είναι εσφαλμένη. Ως εκ τούτου, και το δεύτερο σκέλος του λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο.

3. Επί της τρίτης προϋπόθεσης που αφορά τον γενικό και αφηρημένο ορισμό των δικαιούχων στην οικεία πράξη (τρίτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως)

108. Στο τρίτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένη ερμηνεία της τρίτης προϋπόθεσης του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589, ήτοι της έννοιας του γενικού και αφηρημένου προσδιορισμού του δικαιούχου, καθώς και παραμόρφωση των αιτιολογικών σκέψεων 66, 102 και 103, 109 καθώς και 139 και 140 της επίδικης αποφάσεώς της, διότι δέχθηκε ότι απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης για τον ορισμό των δικαιούχων φοροαπαλλαγής για τα πλεονάζοντα κέρδη.

109. Το Γενικό Δικαστήριο ασχολείται με τον ορισμό των δικαιούχων στις σκέψεις 114 έως 119 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Στη σκέψη 119 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο ορισμός των δικαιούχων επέρχεται αναγκαστικά με περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης. Σύμφωνα με τη σκέψη 115 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οι δικαιούχοι δεν είναι δυνατό να προσδιορίζονται βάσει της διάταξης του άρθρου 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92 και μόνο. Σύμφωνα με τη σκέψη 116 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οι δικαιούχοι του καθεστώτος, όπως αυτοί διαπιστώθηκαν από την Επιτροπή βάσει της

αιτιολογικής σκέψης 102 της επίδικης αποφάσεώς της, συνιστούν μια πολύ πιο ειδική κατηγορία σε σχέση με όσα ορίζονται στον νόμο. Οι δε λοιπές προσδιορισθείσες από την Επιτροπή πράξεις δεν παρέχουν πρόσθετες διευκρινίσεις (σκέψη 117 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

110. Το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα και ως προς το ανωτέρω ζήτημα. Ωστόσο, στη σκέψη 115 της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεώς του, σε γενικές γραμμές θέτει τα σωστά κριτήρια ως προς τον γενικό και αφηρημένο ορισμό των δικαιούχων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Ο εν λόγω ορισμός λογίζεται γενικός και αφηρημένος εφόσον είναι δυνατόν να προσδιορίζονται οι δικαιούχοι βάσει της πράξης και μόνον, χωρίς περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης.

111. Στην ίδια σκέψη, το Γενικό Δικαστήριο διατυπώνει την επίσης ορθή κρίση ότι, σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, στοιχείο b, του CIR 92, υπάρχουν περιορισμοί ως προς τις επιχειρήσεις που υπάγονται στη φορολογική ρύθμιση, δεδομένου ότι αυτές πρέπει να ανήκουν σε «πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων». Όσον αφορά τη διαπίστωση αυτή, δεν έχει παραμορφωθεί η αιτιολογική σκέψη 109 της επίδικης αποφάσεως της Επιτροπής που έχει την ίδια διατύπωση.

112. Εντούτοις, στη σκέψη 116 της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν λαμβάνει υπόψη ότι η αναλυτική περιγραφή των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούν οι δικαιούχοι, η οποία παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 102 της επίδικης αποφάσεως, συνιστά από μόνη της ένα μέρος της πάγιας διοικητικής πρακτικής που καθιερώνει καθεστώς ενισχύσεων³⁸. Το ότι οι δικαιούχοι του καθεστώτος που επισημάνθηκαν από την Επιτροπή δεν είναι εκείνοι που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92, συνάγεται ευχερώς από το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν χαρακτήρισε ως καθεστώς ενισχύσεων τη διάταξη του άρθρου 185, παράγραφος 2, του CIR 92 αλλά την πάγια διοικητική πρακτική βελγικών αρχών.

113. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένα έκρινε ότι ο ορισμός των δικαιούχων στη σχετική πράξη –που εν προκειμένω συνίσταται στην πάγια διοικητική πρακτική– δεν είναι γενικός και αφηρημένος. Ως εκ τούτου, και το τρίτο σκέλος του λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμο.

4. Συμπέρασμα επί του βασίμου της αιτήσεως αναιρέσεως

114. Εν κατακλείδι, η κρίση του Γενικού Δικαστηρίου ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 είναι εσφαλμένη. Αντιθέτως, η Επιτροπή έχει αποδείξει επαρκώς στην επίδικη απόφασή της ότι η πρακτική που εφαρμόζουν οι βελγικές αρχές με την αναπροσαρμογή προς τα κάτω των κερδών που εμφανίζουν εταιρίες ανήκουσες σε πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων συνιστά καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589. Επομένως, η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη.

³⁸ Σημείο 78 των παρουσών προτάσεων.

Γ. Επί της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

115. Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν η αναίρεση κριθεί βάσιμη, το Δικαστήριο μπορεί είτε το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει.

116. Εν προκειμένω, η διαφορά δεν είναι ώριμη προς εκδίκαση. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων, πρέπει επιπλέον να αποφανθεί αν οι φορολογικές προαποφάσεις για την αναπροσαρμογή των κερδών προς τα κάτω αποτελούν κρατικές ενισχύσεις και αν η ανάκτηση των προβαλλόμενων ενισχύσεων προσκρούει, ιδίως, στις αρχές της νομιμότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, διότι επιβλήθηκε εσφαλμένα.

117. Οι λόγοι της προσφυγής που άπτονται των ανωτέρω ζητημάτων δεν ελέγχθηκαν από το Γενικό Δικαστήριο. Ομοίως, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο συζήτησης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου οι αντίστοιχοι λόγοι που προβάλλονται στις προσφυγές οι οποίες είναι συναφείς με την παρούσα πιλοτική υπόθεση και των οποίων η εκδίκαση έχει ανασταλεί. Η δε εξέτασή τους απαιτεί τη λήψη συμπληρωματικών μέτρων οργανώσεως της διαδικασίας³⁹. Κατά συνέπεια, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει εκείνο.

Δ. Απαράδεκτη άσκηση της ανταναιρέσεως

118. Περαιτέρω, πρέπει να εξεταστεί το παραδεκτό της ανταναιρέσεως που άσκησε το Βασίλειο του Βελγίου.

119. Κατά το άρθρο 56, δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η αναίρεση μπορεί να ασκηθεί από τον εν όλω ή εν μέρει ηττηθέντα διάδικο. Εν προκειμένω, η αίτηση ανταναιρέσεως του Βασιλείου του Βελγίου έχει ως αίτημα να αναιρεθεί η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου κατά το μέρος που απέρριψε τον πρώτο λόγο της προσφυγής του.

120. Μολονότι κατά το άρθρο 178, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου είναι δυνατόν τα αιτήματα της ανταναιρέσεως να «έχουν ως αντικείμενο την ολική ή μερική αναίρεση της αποφάσεως ή διατάξεως του Γενικού Δικαστηρίου», το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η διάταξη αυτή αφορά τη θεμελιώδη αρχή που διέπει την αναίρεση, σύμφωνα με την οποία η αναίρεση πρέπει να βάλλει κατά του διατακτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου και δεν μπορεί να αφορά αποκλειστικά την τροποποίηση ορισμένων σημείων του σκεπτικού της αποφάσεως αυτής⁴⁰.

³⁹ Πρβλ., όσον αφορά μια αντίστροφη περίπτωση, την απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2020, Επιτροπή και Συμβούλιο κατά Carreras Sequeros κ.λπ. (C-119/19 P και C-126/19 P, EU:C:2020:676, σκέψη 130).

⁴⁰ Αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2017, British Airways κατά Επιτροπής (C-122/16 P, EU:C:2017:861, σκέψη 51), της 25ης Ιουλίου 2018, Société des produits Nestlé κ.λπ. κατά Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P και C-95/17 P, EU:C:2018:596, σκέψη 41), και της 16ης Ιουλίου 2020, Inclusion Alliance for Europe κατά Επιτροπής (C-378/16 P, EU:C:2020:575, σκέψη 57).

121. Αυτό συνάδει και με τη διατύπωση της γενικής διάταξης του άρθρου 169, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου για τα αιτήματα της αναίρεσης. Κατά συνέπεια, η αίτηση αναίρεσης που δεν αποσκοπεί στην έστω μερική αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης, ήτοι του διατακτικού της, αλλά μόνο στην τροποποίηση ορισμένων σημείων του σκεπτικού της, είναι απαράδεκτη⁴¹.

122. Η ανωτέρω προσέγγιση στηρίζεται στην αρχή ότι ο ασκών την αναίρεση πρέπει να έχει έννομο συμφέρον προς τούτο. Αυτό συνάγεται άλλωστε και από το άρθρο 56, δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ισχύει δε και για τις αιτήσεις ανταναιρέσεως.

123. Στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχει έννομο συμφέρον. Άλλωστε, η μία πιθανή εξέλιξη είναι να απορριφθεί η αίτηση αναίρεσης της Επιτροπής με αποτέλεσμα να επικυρωθεί τόσο η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου όσο και η ακύρωση της επίδικης απόφασης της Επιτροπής, ακριβώς όπως επιδιώκει το Βασίλειο του Βελγίου. Η άλλη πιθανή εξέλιξη, όμως, είναι να αναπέμψει το Δικαστήριο την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο θα μπορούσε να αποφανθεί επί της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών μόνον κατόπιν νέας αιτήσεως αναίρεσης.

124. Επομένως, η αντανάιρεση του Βασιλείου του Βελγίου είναι απαράδεκτη.

VI. Δικαστικά έξοδα

125. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο αποφαινεται επί των εξόδων όταν γίνεται δεκτή η αναίρεση και κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά. Επειδή τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω, το Δικαστήριο θα πρέπει να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.

VII. Πρόταση

126. Προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- 1) Απορρίπτει την αντανάιρεση του Βασιλείου του Βελγίου ως απαράδεκτη.
- 2) Αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Βασίλειο του Βελγίου και Magnetrol International κατά Επιτροπής (T-131/16 και T-263/16, EU:T:2019:91).
- 3) Αναπέμπει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο για να αποφανθεί εκείνο επί των υπολοίπων λόγων της προσφυγής.
- 4) Επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.

⁴¹ Αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2012, AI-Aqsa κατά Συμβουλίου (C-539/10 P και C-550/10 P, EU:C:2012:711, σκέψεις 44 και 50), και της 25ης Ιουλίου 2018, Société des produits Nestlé κ.λπ. κατά Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P και C-95/17 P, EU:C:2018:596, σκέψεις 42 και 43).