



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 8ης Ιουνίου 2023¹

Υπόθεση C-457/21 P

Ευρωπαϊκή Επιτροπή

κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου,

Amazon.com, Inc.,

Amazon EU Sàrl

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατική ενίσχυση – Προνομιακή ενδοομιλική τιμολόγηση – Επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα – Προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς – Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ως σύστημα αναφοράς – Δεσμευτικός χαρακτήρας του επιλεγέντος από την Επιτροπή και από το Γενικό Δικαστήριο συστήματος αναφοράς έναντι του Δικαστηρίου – Εκτίμηση της ορθής ενδοομιλικής τιμολόγησης – Διάκριση της εκτίμησης πραγματικών περιστατικών από τη διατύπωση κρίσης επί νομικών ζητημάτων – Περιορισμένο κριτήριο ελέγχου κατά την εκτίμηση ενδεχόμενης εσφαλμένης εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας από τις εθνικές φορολογικές αρχές – Φορολογική απόφαση προέγκρισης»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως αφορά εκ νέου² τον έλεγχο μιας φορολογικής απόφασης προέγκρισης υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις. Μολονότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης αποσκοπούν, γενικότερα, στην ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, ωστόσο, ενίοτε υφέρπει η υπόνοια ότι, σε ορισμένα κράτη μέλη, οι συμφωνίες αυτές αποτελούν απόρροια συμφωνιών μεταξύ φορολογικών αρχών και φορολογουμένων, οι οποίες είναι δυνητικά επιζήμιες για τον ανταγωνισμό.

2. Η υπό κρίση διαφορά αφορά δε εκ νέου³ περίπτωση ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία ενδεχομένως αντιβαίνει στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Το 2003 η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου γνωστοποίησε στην Amazon.com την κρίση της σχετικά με το κατάλληλο

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Βλ., συναφώς, την πρόσφατη απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση Engie Global LNG Holding κ.λπ. κατά Επιτροπής και Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής (C-454/21 P και C-451/21 P, EU:C:2023:383).

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

ύψος των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μεταξύ δύο θυγατρικών. Το ύψος των δικαιωμάτων αυτών ασκεί επιρροή στην έκταση της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, την οποία υπέχει η εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο Amazon EU Sàrl. Όσο υψηλότερα είναι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, τόσο χαμηλότερος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων οφείλεται στο Λουξεμβούργο. Για τον προσδιορισμό του κατάλληλου ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, το Λουξεμβούργο και η Amazon.com συμφώνησαν να χρησιμοποιήσουν μια συγκεκριμένη μέθοδο. Η Επιτροπή έκρινε ότι η εν λόγω συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης συνιστούσε ενίσχυση, καθώς δεν ήταν σύμφωνη με τις αρχές του ΟΟΣΑ περί πλήρους ανταγωνισμού. Η Επιτροπή πραγματοποίησε τον δικό της υπολογισμό του κατάλληλου ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, χρησιμοποιώντας διαφορετική μέθοδο, και κατέληξε σε χαμηλότερου ύψους δικαιώματα. Δεδομένου ότι τούτο θα συνεπαγόταν μεγαλύτερη επιβάρυνση με φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, η Επιτροπή απεφάνθη ότι με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρασχέθηκε επιλεκτικό πλεονέκτημα στη θυγατρική που κατέβαλλε τα δικαιώματα εκμετάλλευσης.

3. Στο πλαίσιο της ανοιγείσας δίκης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου κατά της ανωτέρω απόφασης την οποία εξέδωσε η Επιτροπή στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, οι μετέχοντες στη διαδικασία διαφώνησαν κυρίως ως προς τις λεπτομέρειες σχετικά με τη μέθοδο που εφαρμόστηκε και/ή που έπρεπε να εφαρμοστεί. Δεν αποτέλεσε αντικείμενο διαφωνίας το ζήτημα αν οι αρχές του ΟΟΣΑ περί πλήρους ανταγωνισμού μπορούν να αποτελέσουν, εν προκειμένω, το ορθό σύστημα αναφοράς στο πλαίσιο ενός ελέγχου κρατικών ενισχύσεων. Το Γενικό Δικαστήριο δεν διαπίστωσε εσφαλμένο προσδιορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής λόγω μη αποδείξεως της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

4. Σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο της έκδοσης της ανωτέρω απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής⁴, ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως σύστημα αναφοράς για τη διαπίστωση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος μόνον εφόσον έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο. Τούτο δεν έχει συμβεί στην περίπτωση του λουξεμβουργιανού δικαίου. Εντούτοις, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο ακυρώνοντας την απόφασή της. Επίσης, κατά την Επιτροπή, δεδομένου ότι το σύστημα αναφοράς δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση από κανέναν μετέχοντα στη διαδικασία, η απόφαση στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής δεν ασκεί επιρροή στην υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως. Η Επιτροπή επικαλείται, συναφώς, την αρχή *ultra petita*.

5. Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι η ανωτέρω άποψη ευσταθεί, θα τεθεί, ακολούθως, το ζήτημα κατά πόσον ο «ορθός» υπολογισμός των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών υπόκειται στον ανααιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι εκτίμησε ορισμένες πτυχές (νομική κυριότητα των άυλων στοιχείων ενεργητικού, συμβατική κατανομή δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, λειτουργική ανάλυση των ενδιάμεσων θυγατρικών κ.λπ.) διαφορετικά από την Επιτροπή. Ωστόσο, η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει, κατ' αρχήν, στην αρμοδιότητα του Γενικού Δικαστηρίου, ενώ στον ανααιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου μπορεί να υποβληθεί το πολύ η τυχόν παραμόρφωση των πραγματικών περιστατικών. Αντιθέτως, τα νομικά ζητήματα εμπίπτουν στην κύρια ανααιρετική αρμοδιότητα του Δικαστηρίου⁵. Ωστόσο, η υπό κρίση υπόθεση καταδεικνύει ότι η εν λόγω οριοθέτηση είναι δυσχερής κατά τον έλεγχο της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Οσάκις το Δικαστήριο

⁴ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859).

⁵ Βλέπε άρθρο 58 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ερμηνεύει την εθνική φορολογική νομοθεσία όσον αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, ενδεχομένως να απαιτείται περιορισμός της έντασης του δικαστικού ελέγχου (ήτοι ένα τροποποιημένο κριτήριο ελέγχου).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Το νομικό πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης καθορίζεται από τα άρθρα 107 επ. ΣΛΕΕ.

B. Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

7. Το άρθρο 164, παράγραφος 3, του loi concernant l'impôt sur le revenu (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: LIR), της 4ης Δεκεμβρίου 1967, όπως έχει τροποποιηθεί, ορίζει τα εξής:

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

Γ. Το υπόδειγμα σύμβασης και οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ

8. Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (στο εξής: ΟΟΣΑ) έχει εκδώσει διάφορες μη δεσμευτικές κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τη διεθνή φορολογική πρακτική. Μεταξύ άλλων, το υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας αποτελεί τη βάση πολλών διμερών φορολογικών συμβάσεων μεταξύ χωρών μελών του ΟΟΣΑ και διαρκώς αυξανόμενου αριθμού χωρών μη μελών του ΟΟΣΑ. Το υπόδειγμα αυτό περιλαμβάνει, επίσης, διατάξεις σχετικά με την κατάλληλη κατανομή των κερδών μεταξύ των εταιριών που ανήκουν στον ίδιο πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Συναφώς, το άρθρο 9, παράγραφος 1, του υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως ίσχυε από το 2003 έως το 2014, ορίζει τα εξής:

«[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 και να φορολογηθούν αναλόγως.»

9. Επίσης, μέσω των κατευθυντήριων γραμμών του για την ενδοομιλική τιμολόγηση, ο ΟΟΣΑ παρέχει καθοδήγηση στις φορολογικές αρχές και στους πολυεθνικούς ομίλους σχετικά με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού· οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές εξελίσσονται συνεχώς. Για τα εν προκειμένω επίμαχα έτη, κρίσιμες είναι πρωτίστως οι κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση που εκδόθηκαν στις 13 Ιουλίου 1995 (στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995).

10. Το σημείο 1.13 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995 έχει ως εξής:

«Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί βάσιμη θεωρητική σύλληψη, δεδομένου ότι παρέχει την καλύτερη δυνατή προσέγγιση του τρόπου λειτουργίας της ανοικτής αγοράς στις περιπτώσεις μεταβίβασης αγαθών [...] ή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών. Παρότι η εφαρμογή της στην πράξη ενδέχεται να μην είναι πάντοτε απλή, ωστόσο γενικότερα καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό κατάλληλων συσχετισμών κέρδους μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους, οι οποίοι κρίνονται αποδεκτοί και από τις φορολογικές διοικήσεις. Η αρχή αυτή αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα των ιδιαίτερων καταστάσεων και περιστάσεων της συνδεδεμένης επιχείρησης και λαμβάνει ως σημείο αναφοράς την κανονική λειτουργία της αγοράς.»

11. Στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση περιγράφονται, συναφώς, πέντε μέθοδοι για τον καθορισμό τιμής πλήρους ανταγωνισμού στις περιπτώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών: i) η μέθοδος σύγκρισης τιμών (στο εξής: μέθοδος CUP)· ii) η μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους· iii) η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον το περιθώριο κέρδους· iv) η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method, στο εξής: TNMM) και v) η συναλλακτική μέθοδος επιμερισμού των κερδών. Σε γενικές γραμμές, πρέπει να εφαρμόζεται η καταλληλότερη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης ανάλογα με τις περιστάσεις της επιμέρους περίπτωσης. Στις δυσχερείς περιπτώσεις, στις οποίες καμία μέθοδος δεν οδηγεί σε ασφαλή συμπεράσματα, είναι δυνατόν να εφαρμόζονται, στο πλαίσιο μιας ευέλικτης προσέγγισης, περισσότερες από μία μέθοδοι από κοινού. Οι πολυεθνικοί όμιλοι έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν, για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, μεθόδους που δεν περιγράφονται στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, εφόσον οι καθοριζόμενες τιμές συνάδουν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

III. Ιστορικό της διαφοράς

12. Αντικείμενο της διαφοράς αποτελούν φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης τις οποίες εξέδωσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου το 2003, κατόπιν αίτησης της Amazon.com σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση, από απόψεως φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, δύο νεοσυσταθεισών εταιριών στο Λουξεμβούργο για τους σκοπούς της επιβολής λουξεμβουργιανού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για τα έτη 2006 έως 2014.

A. Περιγραφή της φορολογικής απόφασης προέγκρισης

13. Αφετηρία της διαφοράς αποτέλεσε ένα σχέδιο αναδιάρθρωσης των δραστηριοτήτων της Amazon.com, Inc., με έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες, και των επιχειρήσεων που τελούσαν υπό τον έλεγχο της (στο εξής από κοινού: όμιλος Amazon). Οι επιχειρήσεις του ομίλου Amazon στην Ευρώπη ασκούν διαδικτυακές δραστηριότητες και ειδικότερα πράξεις επιγραμμικού λιανικού εμπορίου και επιγραμμικής παροχής διαφόρων υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό, ο όμιλος Amazon διαχειρίζεται πλείονες ιστότοπους σε διάφορες γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβανομένων των amazon.de, amazon.fr, amazon.it και amazon.es.

14. Πριν από τον Μάιο του 2006 η διαχείριση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon γινόταν από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Ειδικότερα, τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών στους ευρωπαϊκούς ιστότοπους διαχειρίζονταν δύο επιχειρήσεις με έδρα

στις Ηνωμένες Πολιτείες, ήτοι η Amazon.com International Sales, Inc. (στο εξής: AIS) και η Amazon International Marketplace (στο εξής: AIM), καθώς και άλλες επιχειρήσεις με έδρα στη Γαλλία, στη Γερμανία και στο Ηνωμένο Βασίλειο.

15. Η αναδιάρθρωση, η οποία πραγματοποιήθηκε το 2006, αφορούσε τη σύσταση δύο εταιριών με έδρα στο Λουξεμβούργο. Επρόκειτο, συγκεκριμένα, αφενός, για την Amazon Europe Holding Technologies SCS (στο εξής: LuxSCS), λουξεμβουργιανή ετερόρρυθμη εταιρία (Société en Commandite Simple), της οποίας οι εταίροι ήταν αμερικανικές επιχειρήσεις, και, αφετέρου, για την Amazon EU Sàrl (στο εξής: LuxOpCo).

16. Σε πρώτο στάδιο, η LuxSCS συνήψε πλείονες συμβάσεις με ορισμένες επιχειρήσεις του ομίλου Amazon με έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες, ήτοι:

- συμβάσεις παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και μεταβίβασης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, καλούμενες στο εξής από κοινού: σύμβαση εισόδου) με την Amazon Technologies, Inc. (στο εξής: ATI), επιχείρηση του ομίλου Amazon με έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες·
- σύμβαση επιμερισμού του κόστους, συναφθείσα το 2005 με την ATI και την A 9.com, Inc., επιχείρηση του ομίλου Amazon με έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες. Δυνάμει της σύμβασης εισόδου και της σύμβασης επιμερισμού του κόστους, η LuxSCS απέκτησε το δικαίωμα εκμετάλλευσης ορισμένων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας και των «παράγωγων έργων» αυτών, τα οποία είχαν υπό την κυριότητά τους και ανέπτυσαν περαιτέρω η A 9.com. και η ATI. Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία αφορούσε η σύμβαση επιμερισμού του κόστους περιλάμβαναν κυρίως τρεις κατηγορίες διανοητικής ιδιοκτησίας, ήτοι τεχνολογία, δεδομένα πελατών και σήματα. Δυνάμει της σύμβασης επιμερισμού του κόστους και της σύμβασης εισόδου, η LuxSCS μπορούσε επίσης να παραχωρεί περαιτέρω άδειες εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ιδίως με σκοπό την εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών ιστοτόπων. Σε αντάλλαγμα για τα ως άνω δικαιώματα, η LuxSCS όφειλε να καταβάλλει τέλη εισόδου και το ετήσιο μερίδιό της στο κόστος του προγράμματος ανάπτυξης της σύμβασης επιμερισμού του κόστους.

17. Σε δεύτερο στάδιο, η LuxSCS συνήψε με τη LuxOpCo σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η οποία άρχισε να ισχύει στις 30 Απριλίου 2006 και αφορούσε τα προαναφερθέντα άυλα στοιχεία ενεργητικού (στο εξής: σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης). Δυνάμει της συγκεκριμένης σύμβασης, η LuxOpCo απέκτησε το δικαίωμα, ως δικαιοδόχος, να χρησιμοποιεί τα άυλα στοιχεία ενεργητικού με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στη LuxSCS (στο εξής: δικαιώματα εκμετάλλευσης).

18. Τέλος, η LuxSCS συνήψε σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και μεταβίβασης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας με την Amazon.co.uk Ltd., την Amazon.fr S.à.r.l και την Amazon.de GmbH, βάσει της οποίας η LuxSCS απέκτησε δικαιώματα χρήσης ορισμένων εμπορικών σημάτων, καθώς και τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας επί των ευρωπαϊκών ιστοτόπων.

19. Το 2003 η Amazon.com ζήτησε να εκδοθεί σχετική φορολογική απόφαση προέγκρισης. Η εν λόγω απόφαση αφορούσε, συγκεκριμένα, τον υπολογισμό του ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης τα οποία η LuxOpCo θα όφειλε να καταβάλλει στη LuxSCS από τις 30 Απριλίου 2006 και εφεξής και βασιζόταν σε έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Οι συντάκτες της εν λόγω έκθεσης πρότειναν, κατ' ουσίαν, μια μέθοδο ενδοομιλικής

τιμολόγησης η οποία, κατ' αυτούς, θα καθιστούσε δυνατό τον καθορισμό του ύψους της υποχρέωσης την οποία θα υπείχε η LuxOpCo αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο Λουξεμβούργο. Ειδικότερα, η Amazon.com ζήτησε να επιβεβαιωθεί ότι η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης για τους σκοπούς του καθορισμού του ύψους των ετήσιων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης παρείχε στη LuxOpCo «κατάλληλο και αποδεκτό κέρδος» υπό το πρίσμα της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης καθώς και του άρθρου 56 και του άρθρου 164, παράγραφος 3, του LIR. Η μέθοδος υπολογισμού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που οφείλονταν από τη LuxOpCo στη LuxSCS περιγραφόταν στην αίτηση ως εξής:

«1. Υπολογισμός και απόδοση στη LuxOpCo της “απόδοσης LuxOpCo”, η οποία ισούται με α) [εμπιστευτικό] % των συνολικών λειτουργικών εξόδων ΕΕ της LuxOpCo για το έτος ή β) το σύνολο του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ που καταλογίζεται στους ευρωπαϊκούς δικτυακούς τόπους για το εν λόγω έτος, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο·

2. το τέλος άδειας ισούται με το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ μείον την απόδοση LuxOpCo, υπό τον όρο ότι το τέλος άδειας δεν είναι αρνητικό·

3. τα δικαιώματα εκμετάλλευσης για το έτος ισούται με το τέλος άδειας διαιρούμενο με τα συνολικά έσοδα ΕΕ για το έτος·

4. ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, το ύψος της απόδοσης LuxOpCo για οποιοδήποτε έτος δεν είναι κατώτερο του 0,45 % των εσόδων ΕΕ ούτε ανώτερο του 0,55 % των εσόδων ΕΕ·

5. α) στην περίπτωση που η απόδοση LuxOpCo, η οποία καθορίζεται στο βήμα 1, είναι κατώτερη του 0,45 % των εσόδων ΕΕ, η απόδοση LuxOpCo προσαρμόζεται ώστε να ισούται με i) 0,45 % των εσόδων ή του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ ή ii) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο·

β) στην περίπτωση που η απόδοση LuxOpCo, η οποία καθορίζεται στο βήμα 1, υπερβαίνει το 0,55 % των εσόδων ΕΕ, η απόδοση LuxOpCo προσαρμόζεται ώστε να είναι ίση με i) 0,55 % των εσόδων ΕΕ ή ii) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο.»

20. Επιπλέον, η Amazon ζήτησε από τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου να επιβεβαιώσουν τη φορολογική μεταχείριση που θα επιφυλασσόταν στη LuxSCS, στους εγκατεστημένους στις ΗΠΑ εταίρους της και στα μερίσματα τα οποία θα διανέμονταν στο πλαίσιο της διάρθρωσης αυτής. Στην οικεία επιστολή διευκρίνιζε ότι η LuxSCS, ως Société en Commandite Simple (ετερόρρυθμη εταιρία), δεν έχει φορολογική προσωπικότητα χωριστή από εκείνη των εταίρων της και ότι, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ούτε σε φόρο επί της καθαρής περιουσίας στο Λουξεμβούργο.

21. Τον Νοέμβριο του 2003 η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου εξέδωσε φορολογική απόφαση προέγκρισης, με την οποία ενέκρινε την ανωτέρω εκτίμηση και τον ανωτέρω υπολογισμό.

B. Η διαδικασία και η απόφαση της Επιτροπής

22. Στις 24 Ιουνίου 2014 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που είχαν εκδοθεί με αποδέκτη τον όμιλο Amazon. Στις 7 Οκτωβρίου 2014 η Επιτροπή δημοσίευσε την απόφαση κίνησης επίσημης διαδικασίας έρευνας κατά την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

23. Στο πλαίσιο της κινηθείσας έρευνας, η Επιτροπή ζήτησε από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και από την Amazon.com διάφορες πληροφορίες. Απαντώντας στις αιτήσεις παροχής πληροφοριών, η Amazon.com προσκόμισε, μεταξύ άλλων, αντίγραφο γνωμοδότησης του United States Tax Court (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου των ΗΠΑ) της 23ης Μαρτίου 2017, η οποία είχε εκδοθεί στο πλαίσιο προσφυγής ασκηθείσας από την Internal Revenue Service (υπηρεσία φορολογικών εσόδων της ομοσπονδιακής κυβέρνησης, Ηνωμένες Πολιτείες, στο εξής: IRS) σχετικά με το ύψος των πληρωμών που συνδέονταν με τις συμβάσεις που μνημονεύθηκαν στο σημείο 16 των παρουσών προτάσεων.

24. Επιπλέον, η Amazon υπέβαλε στην Επιτροπή νέα έκθεση, του 2017, σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, σκοπός της οποίας ήταν να ελεγχθεί εκ των υστέρων αν τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo στη LuxSCS, όπως προβλεπόταν στην επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης, ήταν σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

25. Στις 4 Οκτωβρίου 2017 η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση (ΕΕ) 2018/859, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για την Amazon (στο εξής: επίδικη απόφαση)⁶.

26. Το άρθρο 1 της εν λόγω απόφασης έχει, μεταξύ άλλων, ως εξής:

«Η [επίμαχη] φορολογική απόφαση, δυνάμει της οποίας το Λουξεμβούργο ενέκρινε ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης [...] η οποία παρείχε τη δυνατότητα στη[LuxOpCo] να υπολογίζει την υποχρέωσή της φόρου εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο από το 2006 έως το 2014, και η επακόλουθη αποδοχή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος εταιριών που βασίστηκε σε αυτήν, συνιστά ενίσχυση [...]».

27. Συναφώς, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στις περιπτώσεις που μια φορολογική απόφαση προέγκρισης εγκρίνει αποτέλεσμα το οποίο δεν αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο το αποτέλεσμα που θα είχε η κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, η εν λόγω απόφαση παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη. Η επιλεκτική αυτή μεταχείριση έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου σε σύγκριση με επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση. Η Επιτροπή έκρινε, επίσης, ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρέσχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo, μειώνοντας τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων τον οποίο η LuxOpCo όφειλε να καταβάλλει στο Λουξεμβούργο. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε σε μια κύρια διαπίστωση και σε τρεις επικουρικές διαπιστώσεις.

28. Στο τμήμα 9.2.1 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή έκρινε ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης παράγει αποτέλεσμα το οποίο αποκλίνει από αξιόπιστη προσέγγιση βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος. Η έγκριση μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης που αποδίδει αμοιβή στη LuxOpCo μόνο για τα λεγόμενα «συνήθη» καθήκοντα και αποδίδει στη LuxSCS το σύνολο των κερδών που πραγματοποιεί η LuxOpCo, στο μέτρο που υπερβαίνουν την αμοιβή που καταβάλλεται υπό μορφή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, δεν συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

29. Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, στην προκειμένη περίπτωση, η καταλληλότερη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, για την εκτίμηση των οφειλόμενων από τη LuxOpCo δικαιωμάτων εκμετάλλευσης βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, θα ήταν η μέθοδος

⁶ ΕΕ 2018, L 153, σ. 1.

TNM και όχι η μέθοδος CUP. Η Επιτροπή έκρινε ότι ο συμβαλλόμενος που εκτελεί μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα είναι η LuxOpCo, και όχι η LuxSCS. Επομένως, εξεταστέα για τους σκοπούς της εφαρμογής της μεθόδου TNM θα έπρεπε να είναι η LuxSCS, και όχι η LuxOpCo. Τούτο θα συνεπαγόταν χαμηλότερου ύψους δικαιώματα εκμετάλλευσης και, ως εκ τούτου, μεγαλύτερη επιβάρυνση της LuxOpCo με φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

30. Στην ενότητα 9.2.2 της επίδικης απόφασης, η οποία φέρει τον τίτλο «Επικουρική διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος», η Επιτροπή διατύπωσε την επικουρική διαπίστωσή της περί της υπάρξεως πλεονεκτήματος, κατά την οποία, ακόμη και αν ήταν ακριβής η ανάλυση των καθηκόντων της LuxSCS η οποία περιεχόταν στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η μέθοδος καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης βασίστηκε, εν πάση περιπτώσει, σε εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές, οι οποίες είχαν αποτέλεσμα που αποκλίνει από μια αξιόπιστη κατά προσέγγιση εκτίμηση αποτελέσματος βάσει των δεδομένων της αγοράς. Συναφώς, η Επιτροπή προέβη σε τρεις διακριτές επικουρικές διαπιστώσεις.

31. Στο πλαίσιο της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή έκρινε ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι η LuxOpCo ασκούσε μόνο «συνήθη» καθήκοντα διαχείρισης καθώς και ότι έπρεπε να είχε εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους, με ανάλυση των συνεισφορών. Με τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση, η Επιτροπή έκρινε ότι η επιλογή των λειτουργικών εξόδων, ως δείκτη κέρδους, ήταν εσφαλμένη. Στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή έκρινε ότι η συμπερίληψη ανώτατου ορίου 0,55 % των εσόδων ΕΕ ήταν εσφαλμένη.

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

32. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Δεκεμβρίου 2017, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-816/17.

33. Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 22 Μαΐου 2018, η Amazon EU και η Amazon.com (στο εξής από κοινού: Amazon) άσκησαν την προσφυγή στην υπόθεση T-318/18.

34. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 16 Απριλίου 2018, η Ιρλανδία ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-816/17 υπέρ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Με διάταξη της 29ης Μαΐου 2018, ο Πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Ιρλανδίας.

35. Αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και αργότερα προς έκδοση κοινής απόφασης.

36. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon στήριξαν τις προσφυγές τους σε διάφορους λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι αλληλεπικαλύπτονται σε μεγάλο βαθμό. Κατ' ουσίαν, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αντιτάχθηκαν στη διαπίστωση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Στο πλαίσιο αυτό, αμφισβήτησαν ακόμη και τις επικουρικές διαπιστώσεις της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Μεταξύ άλλων, έβαλλαν κατά

των κύριων και των επικουρικών διαπιστώσεων της Επιτροπής σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης. Στο πλαίσιο αυτό, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστήριξε, επίσης, ότι η Επιτροπή παραβίασε την αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβήτησαν, μεταξύ άλλων, το κατά πόσον ασκούν επιρροή εν προκειμένω οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017, τις οποίες χρησιμοποίησε η Επιτροπή για την έκδοση της επίδικης απόφασης.

37. Στο υπόμνημά της παρεμβάσεως, η Ιρλανδία προέβαλε, μεταξύ άλλων, παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo ούτε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου, καθώς και παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθόσον η Επιτροπή προέβη σε συγκεκριμένη φορολογική εναρμόνιση.

38. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε την επίδικη απόφαση της Επιτροπής. Ωστόσο, στις σκέψεις 133 επ., το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε ως απαράδεκτο τον ισχυρισμό της Ιρλανδίας ότι η Επιτροπή εφάρμοσε τη μη προβλεπόμενη στο λουξεμβουργιανό δίκαιο αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, επειδή τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας είναι ξένα προς τους λόγους που αποτελούν τη βάση των λόγων ακυρώσεως που προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

39. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, η Ιρλανδία βάλλει, με τον ισχυρισμό της, κατ' ουσίαν, κατά της νομικής βάσης την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή όσον αφορά την υποχρέωση που επιβλήθηκε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, η Ιρλανδία θέτει υπό αμφισβήτηση τις πηγές δικαίου της εν λόγω αρχής, όπως εφαρμόστηκε από την Επιτροπή στην επίδικη απόφαση. Επιπλέον, ο ισχυρισμός της Ιρλανδίας αφορά την ερμηνεία του περιεχομένου της ίδιας της αρχής, και όχι την εφαρμογή της μέσω κάποιας μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ωστόσο, πάντα κατά το Γενικό Δικαστήριο, ο πρώτος λόγος ακυρώσεως τον οποίον προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν αφορά το ζήτημα της πηγής δικαίου της εν λόγω αρχής ούτε ζητήματα ερμηνείας της αρχής αυτής.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

40. Στις 27 Ιουλίου 2021 η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

- να αναιρέσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (έβδομο πενταμελές τμήμα) της 12ης Μαΐου 2021 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-816/17 και T-318/18, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής (EU:T:2021:252)·
- να απορρίψει τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προβλήθηκε στην υπόθεση T-816/17, καθώς και τον δεύτερο, τον τέταρτο, τον πέμπτο και τον όγδοο λόγο ακυρώσεως που προβλήθηκαν στην υπόθεση T-318/18·
- να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων ακυρώσεως που δεν εξέτασε·

- επικουρικώς, να αποφανθεί οριστικώς επί της διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 61 του Οργανισμού του Δικαστηρίου και
- σε περίπτωση αναπομπής, να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα ή, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης, να καταδικάσει το Λουξεμβούργο, την Amazon EU και την Amazon.com στα δικαστικά έξοδα.

41. Το Λουξεμβούργο, η Amazon EU και η Amazon.com ζητούν από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Επικουρικώς, το Λουξεμβούργο ζητεί από το Δικαστήριο να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

42. Ενώπιον του Δικαστηρίου, όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία, πλην της Ιρλανδίας, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτήσεων που έθεσε το Δικαστήριο και ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους επί της αιτήσεως αναιρέσεως στις 16 Μαρτίου 2023, με τη συμμετοχή της Ιρλανδίας.

V. Νομική εκτίμηση

43. Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει δύο λόγους. Ο πρώτος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά της εκτιθέμενης στις σκέψεις 162 έως 297 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης αμφισβήτησης του πλεονεκτήματος που διαπιστώθηκε στην επίδικη απόφαση. Η Επιτροπή υποστηρίζει, αφενός, ότι το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε πλημμελώς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, καθόσον έκρινε ότι η λειτουργική ανάλυση της Επιτροπής ήταν εσφαλμένη. Αφετέρου, το Γενικό Δικαστήριο κακώς αμφισβήτησε τον προβλεπόμενο στην επίδικη απόφαση υπολογισμό των κατάλληλων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

44. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή βάλλει κατά της προβλεπόμενης στις σκέψεις 314 έως 538 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης απόρριψης της επικουρικής διαπίστωσης περί υπάρξεως πλεονεκτήματος στην επίδικη απόφαση. Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη όσον αφορά τον απαιτούμενο βαθμό απόδειξης για την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Επίσης, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, επιπλέον, στήριξε την απόρριψη της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος σε λόγους οι οποίοι δεν προβλήθηκαν από τους προσφεύγοντες.

45. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω λόγων αναιρέσεως τίθεται, κατ' αρχάς, το ζήτημα αν το Δικαστήριο οφείλει να εξετάσει τις λεπτομέρειες του υπολογισμού της «ορθής» ενδοομιλικής τιμολόγησης, όσον αφορά τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τις αρχές του ΟΟΣΑ περί πλήρους ανταγωνισμού. Τούτο θα προϋπέθετε ότι οι αρχές αυτές αποτελούν το κρίσιμο σύστημα αναφοράς, ζήτημα το οποίο είναι αμφίβολο μετά την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής⁷ (βλ. κατωτέρω υπό Α.1.β.3). Το Δικαστήριο θα πρέπει, ωστόσο, να εξετάσει τις λεπτομέρειες του υπολογισμού της «ορθής» ενδοομιλικής τιμολόγησης, εάν θεωρηθεί ότι το ζήτημα του ορθού συστήματος αναφοράς δεν τίθεται πλέον εν προκειμένω, επειδή τέτοιος λόγος ακυρώσεως δεν προβλήθηκε συναφώς κατά τη διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου (βλ. κατωτέρω υπό Α.1.β.2).

⁷ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859).

46. Σε περίπτωση που ληφθούν υπόψη οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τον πλήρη ανταγωνισμό του 1995, θα πρέπει να διευκρινιστεί κατά πόσον ο «ορθός» υπολογισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης από το Γενικό Δικαστήριο υπόκειται στον αναίρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Συναφώς, θα πρέπει, επίσης, να γίνει διάκριση μεταξύ της εκτίμησης πραγματικών περιστατικών και της εκτίμησης νομικών ζητημάτων (βλ. κατωτέρω υπό Α.2.β.1). Επιπλέον, κρίσιμο είναι το εφαρμοστέο κριτήριο εξέτασης κατά την εκτίμηση της εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας (βλ. κατωτέρω υπό Α.2.β.2). Τα ζητήματα αυτά αφορούν εξίσου και τον δεύτερο λόγο αναίρεσεως (βλ. κατωτέρω υπό Β).

Α. Επί του πρώτου λόγου αναίρεσεως: εσφαλμένη αμφισβήτηση του διαπιστωθέντος στην επίδικη απόφαση πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

1. Επί της υπάρξεως ενίσχυσης (επιλεκτικό πλεονέκτημα)

47. Με τον πρώτο λόγο αναίρεσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο, στις σκέψεις 162 έως 297 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κακώς έκρινε ως εσφαλμένη την προσέγγιση της Επιτροπής κατά την οποία η LuxOpCo ασκεί μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα και, ως εκ τούτου, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που καταβλήθηκαν στη LuxSCS ήταν υπέρμετρα. Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, επομένως, κακώς ακύρωσε την επίδικη απόφαση.

48. Εν κατακλείδι, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι έκρινε, συντασσόμενο με την άποψη του Λουξεμβούργου και της Amazon, ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν συνιστούσαν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

α) Οι κρίσεις του Γενικού Δικαστηρίου

49. Στη σκέψη 296 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο στήριξε την κρίση του περί ανυπαρξίας ενίσχυσης στην εκτίμηση ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι οι περιστάσεις που μνημονεύθηκαν για τη στοιχειοθέτηση της ύπαρξης πλεονεκτήματος δεν αποδεικνύουν ότι η φορολογική επιβάρυνση της LuxOpCo μειώθηκε τεχνητώς λόγω υπερτίμησης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης. Ο υπολογισμός από το Λουξεμβούργο των κατάλληλων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo στη LuxSCS δεν ενέχει πλάνη περί το δίκαιο. Το Λουξεμβούργο εφάρμοσε ορθά τις κρίσιμες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

50. Στη σκέψη 137 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, συναφώς, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως εφαρμόζεται εν προκειμένω, μπορεί να αντληθεί από το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR. Συγκεκριμένα, επισήμανε ότι το ως άνω συμπέρασμα συνάγεται από την αιτιολογική σκέψη 241 της επίδικης απόφασης και δεν έχει αμφισβητηθεί από τους διαδίκους.

51. Στη σκέψη 154 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή μπορούσε να βασίσει τις εκτιμήσεις της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995. Αντιθέτως, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017, οι οποίες δεν ήταν ακόμη σε ισχύ κατά τον χρόνο εκείνο, μολονότι χρησιμοποιήθηκαν

στην επίδικη απόφαση, δεν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν. Περαιτέρω, στις σκέψεις 162 επ., το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η μέθοδος TNM, την οποία επέλεξε η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση, καθώς και η εφαρμογή της στην περίπτωση της LuxSCS ήταν εσφαλμένη.

52. Εν κατακλείδι, κατά την εξέταση των λόγων ακυρώσεως που προέβαλαν το Λουξεμβούργο και η Amazon, προκειμένου να αμφισβητήσουν την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR, σε συνδυασμό με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, αποτελούσε το κρίσιμο σύστημα αναφοράς στο οποίο στηρίχθηκε η Επιτροπή. Κατ' εφαρμογήν του εν λόγω συστήματος αναφοράς, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή, επιλέγοντας τη μέθοδο TNM που εφαρμόστηκε στην περίπτωση της LuxSCS, έκρινε εσφαλμένα, στην απόφασή της, ότι υπήρχε επιλεκτικό πλεονέκτημα.

β) Εκτίμηση

1) Ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

53. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προϋποθέτει ότι, πρώτον, πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, η παρέμβαση πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό⁸.

54. Εν προκειμένω, ζήτημα τίθεται μόνον ως προς την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στις περιπτώσεις που πρόκειται για φορολογικά μέτρα, ο επιλεκτικός χαρακτήρας πρέπει να κρίνεται σε πλείονα στάδια. Συναφώς, πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος (το λεγόμενο σύστημα αναφοράς)⁹. Βάσει αυτού του γενικού ή «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος, πρέπει, σε δεύτερο στάδιο, να κριθεί αν το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση¹⁰. Αν διαπιστωθεί παρέκκλιση από την «κανονική φορολόγηση», πρέπει, σε τελευταίο στάδιο, να εξεταστεί αν η παρέκκλιση είναι δικαιολογημένη.

55. Συναφώς, σημείο εκκίνησης για τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς δεν μπορεί παρά να είναι πάντοτε η απόφαση του εθνικού νομοθέτη σχετικά με το τι θεωρεί ως «κανονική» φορολόγηση. Συνεπώς, οι βασικές αποφάσεις για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων, ιδίως οι αποφάσεις σχετικά με την τεχνική φορολόγηση, αλλά και σχετικά με τους σκοπούς και τις

⁸ Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 27), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 82), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40).

⁹ Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 53 και 55).

¹⁰ Αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

γενικές αρχές της φορολογίας, εναπόκεινται στο κράτος μέλος¹¹. Επομένως, η Επιτροπή και το Δικαστήριο δεν δύνανται να εξετάζουν το εθνικό φορολογικό σύστημα έχοντας ως μέτρο σύγκρισης ένα ιδεατό ή πλασματικό φορολογικό σύστημα¹². Τούτο δε διότι, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που προσδιορίζει, μέσω της άσκησης των οικείων αρμοδιοτήτων και τηρουμένης της φορολογικής του αυτονομίας, τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου τα οποία καθορίζουν το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα¹³.

56. Ο προσδιορισμός του εν λόγω συστήματος αναφοράς αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, τυχόν σφάλμα κατά τον προσδιορισμό του εν λόγω συστήματος καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της και, επομένως, την ανάλυση της ύπαρξης ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ¹⁴. Κατά συνέπεια, η αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής θα μπορεί να ευδοκιμήσει μόνον εφόσον θεωρηθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εσφαλμένα ότι δεν υφίσταται ενίσχυση, μολονότι το σύστημα αναφοράς το οποίο χρησιμοποίησε η Επιτροπή ήταν ορθό (βλ. κατωτέρω υπό Α.1.β.3). Το ίδιο θα ισχύει ενδεχομένως σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεσμεύεται από το σύστημα αναφοράς το οποίο χρησιμοποιήθηκε –και κρίθηκε ως ορθό– από το Γενικό Δικαστήριο (βλ. κατωτέρω υπό Α.1.β.2).

2) Αναιρετικός έλεγχος του συστήματος αναφοράς

57. Πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί αν τυχόν σφάλμα κατά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς στην επίδικη απόφαση θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στην απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Κατά την Επιτροπή, τούτο δεν μπορεί να συμβεί, επειδή ούτε το Λουξεμβούργο ούτε η Amazon αμφισβήτησαν τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς στις προσφυγές τους. Το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε επίσης στο σύστημα αναφοράς που χρησιμοποίησε η Επιτροπή. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν μπορεί πλέον να αμφισβητήσει την εν λόγω επιλογή του συστήματος αναφοράς. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

58. Τόσο το Λουξεμβούργο, υποστηριζόμενο από την Ιρλανδία, όσο και η Amazon αμφισβήτησαν την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, αμφισβήτησαν τη νομιμότητα της επίδικης απόφασης υπό το πρίσμα της αντικειμενικής έννοιας των κρατικών

¹¹ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημεία 60 επ.)· βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, σημείο 57), στην υπόθεση Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2020:834, σημείο 39), και στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2020:835, σημείο 43).

Επικυρωθείσες από: αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 73), της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 59), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 44 και 45).

¹² Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημείο 64). Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 74: «Επομένως, μόνον το εφαρμοστέο στο οικείο κράτος μέλος εθνικό δίκαιο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας»).

¹³ Πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 73), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 44 και 45).

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

ενισχύσεων κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Στη συνέχεια, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση λόγω μη αποδείξεως της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Επομένως, η Επιτροπή βάλλει κατά της ακύρωσης αυτής λόγω εσφαλμένης ερμηνείας της εν λόγω έννοιας των κρατικών ενισχύσεων.

59. Ωστόσο, η ακύρωση αυτή θα είναι εσφαλμένη μόνον εφόσον θεωρηθεί ότι η επίδικη απόφαση διαπίστωσε ορθά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να αναιρεθεί η αντίθετη απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Πλην όμως, η νομιμότητα της διαπίστωσης αυτής και της διαπίστωσης περί ύπαρξης απαγορευμένης ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προϋποθέτει κατ' ανάγκην –όπως εκτέθηκε στο σημείο 56 των παρουσών προτάσεων– τον ορθό προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς. Ειδάλλως, δεν θα είναι δυνατή η συγκριτική ανάλυση, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος. Το ζήτημα του ορθού προσδιορισμού του συστήματος αναφοράς στην επίδικη απόφαση συνδέεται άρρηκτα με το ζήτημα της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Ως εκ τούτου, το ζήτημα αυτό αποτελεί, ως *conditio sine qua non*, νομικό ζήτημα που υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο.

60. Το Λουξεμβούργο και η Amazon αμφισβήτησαν τη νομιμότητα της επίδικης απόφασης λόγω της ανυπαρξίας επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς στην απόφαση αυτή δεν μπορεί να εξεταστεί μεμονωμένα. Ούτε μπορεί η εν λόγω κρίση να έχει καταστεί αμετάκλητη μεμονωμένα και, ως εκ τούτου, να μην υπόκειται σε περαιτέρω έλεγχο από τα δικαστήρια της Ένωσης. Επίσης, το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι ούτε το Λουξεμβούργο ούτε η Amazon αμφισβήτησαν ρητώς το σύστημα αναφοράς που χρησιμοποίησε η Επιτροπή. Αντιθέτως, με τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν κατά της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, οι προσφεύγοντες αμφισβήτησαν και όλες τις προϋποθέσεις των οποίων η πλήρωση απαιτείται για τη διαπίστωση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Στις προϋποθέσεις αυτές περιλαμβάνεται και ο ορθός προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς, διότι, στην αντίθετη περίπτωση, όπως έχει κρίνει επανειλημμένα το Δικαστήριο¹⁵, η εξέταση του επιλεκτικού πλεονεκτήματος είναι αφ' εαυτής εσφαλμένη.

61. Ως εκ τούτου, δεν ασκεί επιρροή ούτε το ότι το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό της παρεμβαίνουσας Ιρλανδίας, στις σκέψεις 136 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, για αμιγώς τυπικούς λόγους, ως απαράδεκτο. Η Ιρλανδία εστίασε στο σύστημα αναφοράς. Βεβαίως, η Ιρλανδία δεν βάλλει κατά της απόρριψης αυτής. Ωστόσο, το ζήτημα του ορθού συστήματος αναφοράς εντασσόταν, ως *conditio sine qua non*, στο ζήτημα της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, το οποίο ήγειραν οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία (Λουξεμβούργο και Amazon).

62. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή με την απάντησή της στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου¹⁶, τούτο δεν αντιβαίνει ούτε στην αρχή της *ultra petita*. Η ακύρωση της επίδικης απόφασης λόγω της εσφαλμένης επιλογής συστήματος αναφοράς δεν βαίνει πέραν των αιτημάτων της προσφυγής. Τα αιτήματα αυτά αποσκοπούσαν, άλλωστε, ακριβώς στην ακύρωση αυτή λόγω της ανυπαρξίας επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Το ίδιο ισχύει και για την αίτηση αναιρέσεως, δεδομένου ότι η Επιτροπή θεωρεί ακριβώς ότι το Γενικό Δικαστήριο κακώς δεν δέχθηκε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

¹⁵ Αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 71), και της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group und Spanien κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁶ Σημείο 24 του υπομνήματος της 22ας Φεβρουαρίου 2023.

63. Συναφώς, το Δικαστήριο μπορεί (και οφείλει) να εξετάσει εν προκειμένω, κατ' αρχάς, αν το σύστημα αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε από το Γενικό Δικαστήριο και την Επιτροπή προσδιορίστηκε ορθώς και αν, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, τούτο δεν είχε ως συνέπεια τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Σε αντίθετη περίπτωση, το Δικαστήριο δεν θα μπορεί, εν τέλει, να προσάψει στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο.

64. Ακόμη και αν το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου είναι ενδεχομένως εσφαλμένο, το συμπέρασμα δεν θα παύσει να είναι ορθό, οπότε η πλάνη δεν θα επηρεάζει το διατακτικό της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου¹⁷. Αν το σκεπτικό μιας απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου ενέχει παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, αλλά το διατακτικό της είναι βάσιμο για άλλους νομικούς λόγους, μια τέτοια παραβίαση δεν μπορεί να οδηγήσει σε ανάρτηση της οικείας απόφασης. Αντιθέτως, πρέπει να πραγματοποιηθεί αντικατάσταση αιτιολογίας¹⁸.

3) Επί της επιλογής του ορθού συστήματος αναφοράς

65. Πρέπει, επομένως, να διευκρινιστεί αν ήταν ορθή η επιλογή του συστήματος αναφοράς το οποίο χρησιμοποίησε η Επιτροπή στην επίδικη απόφαση.

66. Στην αιτιολογική σκέψη 241 της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή προσδιόρισε το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR ως το κρίσιμο εθνικό νομικό πλαίσιο στο οποίο ερείδεται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μέχρι το τέλος του 2016. Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή δεν διακρίνει μεταξύ διεθνών και εθνικών συναλλαγών, διαπιστώνεται, επομένως, ότι οι λουξεμβουργιανές ρυθμίσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση συνάδουν με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, έστω και αν το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR δεν μνημονεύει ρητώς τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές. Ωστόσο, στην υποσημείωση που περιλαμβάνεται στην ανωτέρω αιτιολογική σκέψη, η Επιτροπή παραπέμπει στην αιτιολογική σκέψη 294 της επίδικης απόφασης, στην οποία εκτίθεται η άποψη του Λουξεμβούργου ότι το λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν παρέπεμπε στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995. Αντιθέτως, κατά τον χρόνο εκείνο, εφαρμόζονταν εθνικοί κανόνες για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

67. Ως εκ τούτου, το κρίσιμο σύστημα αναφοράς με βάση το οποίο η Επιτροπή εξέτασε και διαπίστωσε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος παραμένει ασαφές. Στις επισημάνσεις της σχετικά με την εκτίμηση του μέτρου υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στις αιτιολογικές σκέψεις 392 επ. της επίδικης απόφασης, η Επιτροπή κάνει λόγο για τιμές οι οποίες δεν είναι ανάλογες των τιμών που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού (αιτιολογική σκέψη 402) ή για απόκλιση από αξιόπιστη προσέγγιση βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος (αιτιολογική σκέψη 406, ομοίως αιτιολογική σκέψη 584), χωρίς όμως να πραγματοποιεί υπαγωγή σε συγκεκριμένους κανόνες του λουξεμβουργιανού δικαίου.

68. Εντούτοις, από τις υποσημειώσεις προκύπτει ότι η Επιτροπή αναφέρεται αποκλειστικά στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση διαφόρων χρονικών περιόδων. Συγκεκριμένα, για τον έλεγχο μιας φορολογικής απόφασης προέγκρισης του 2003,

¹⁷ Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 65).

¹⁸ Βλ., ρητώς, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 118)· πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2008, FIAMM κ.λπ. κατά Συμβουλίου και Επιτροπής κατά ΕΚΤ (C-120/06 P και C-121/06 P, EU:C:2008:476, σκέψη 187 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία). Βλ., συναφώς, επίσης, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Telefónica κατά Επιτροπής (C-274/12 P, EU:C:2013:204, σημείο 16).

μνημονεύει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 (βλ., για παράδειγμα, υποσημειώσεις 409, 419, 429, 646, 677) ή ακόμη και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2017 (βλ. υποσημειώσεις 410, 417, 447, 679) και/ή τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995 (βλ. υποσημειώσεις 411, 418, 430, 647) ή ταυτόχρονα και τις τρεις από κοινού (βλ., για παράδειγμα, υποσημειώσεις 426, 427 και 428, 635, 649).

69. Αντιθέτως, το λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν φαίνεται να διαδραμάτισε κάποιον ρόλο κατά την εξέταση αυτή. Τούτο καθίσταται σαφές στις αιτιολογικές σκέψεις 410 και 411 της επίδικης απόφασης. Η Επιτροπή εντοπίζει το επιλεκτικό πλεονέκτημα στην εσφαλμένη λειτουργική ανάλυση, όπως τούτο προκύπτει, κατά την άποψή της, από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995, του 2010 και του 2017.

70. Ωστόσο, όπως επισήμανε πρόσφατα το Δικαστήριο¹⁹, ελλείψει εναρμονίσεως επί του θέματος αυτού, ο ενδεχόμενος καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων βάσει των οποίων μπορεί να διαπιστωθεί αποτέλεσμα «πλήρους ανταγωνισμού» εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Μολονότι τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν την αξία της χρήσης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τον καθορισμό της ορθής κατανομής των κερδών των εταιριών μεταξύ διαφορετικών χωρών, η λεπτομερής εφαρμογή των μεθόδων καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών διαφοροποιείται σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των ως άνω κρατών. Όπως ανέφερε η ίδια η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 255 επ. της επίδικης απόφασης, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ προβλέπουν πλείονες μεθόδους για μια κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και την κατανομή των κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου.

71. Κατά την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού φορολογικού πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική επιβάρυνση που πρέπει κανονικά να φέρει μια επιχείρηση, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη παράμετροι και κανόνες κείμενοι εκτός του επίμαχου εθνικού φορολογικού συστήματος παρά μόνον αν το εν λόγω σύστημα παραπέμπει ρητώς σε αυτούς²⁰. Όπως επισημαίνει στη συνέχεια το Δικαστήριο²¹, η διαπίστωση αυτή αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία αποτελεί μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης ως γενική αρχή του δικαίου και επιτάσσει κάθε υποχρέωση καταβολής φόρου καθώς και όλα τα βασικά στοιχεία που ορίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του να προβλέπονται από τον νόμο. Τούτο δε διότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προβλέπει και να υπολογίζει το ποσό του οφειλόμενου φόρου και να προσδιορίζει πότε θα καταστεί απαιτητός²².

72. Εάν ληφθεί σοβαρά υπόψη η αρχή της νομιμότητας του φόρου, η εφαρμογή των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ως ισχύοντος δικαίου και ως συστήματος αναφοράς θα είναι δυνατή μόνον εφόσον το ισχύον δίκαιο παραπέμπει ρητά στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές. Κατά τη γνώμη μου, θα αρκούσε ενδεχομένως ακόμη και μια πάγια διοικητική πρακτική συγκεκριμενοποίησης μιας νομοθετικής ρύθμισης (εν προκειμένω σχετικά με την αφανή διανομή κερδών) για να μπορεί να διευρυνθεί το σύστημα αναφοράς εν όλω ή εν μέρει ώστε να περιλαμβάνει και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την

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

²⁰ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 96 in fine).

²¹ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 97).

²² Πρβλ., επίσης, απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψη 39).

ενδοομιλική τιμολόγηση. Πάντως, για τη συνεκτίμηση πάγιας διοικητικής πρακτικής²³ ως συστήματος αναφοράς θα πρέπει η Επιτροπή να έχει διαπιστώσει τη διοικητική αυτή πρακτική στο οικείο κράτος μέλος και να την έχει περιγράψει στην απόφασή της. Τούτο δεν συνέβη εν προκειμένω. Επιπλέον, το ενδεχόμενο η διοικητική πρακτική στο Λουξεμβούργο να είχε λάβει υπόψη ήδη το 2003 τις κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και 2017, οι οποίες δεν είχαν ακόμα εκδοθεί, φαίνεται αντικειμενικά αδύνατον.

73. Στηριζόμενη αποκλειστικά και μόνο στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995, του 2010 και δη και του 2017, κατά την εξέταση του κατάλληλου ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, η Επιτροπή εφάρμοσε εν τέλει, όπως και προγενέστερα στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής²⁴, μια αρχή του πλήρους ανταγωνισμού διαφορετική σε σχέση με την ισχύουσα στο λουξεμβουργιανό δίκαιο. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 241 και 294 της επίδικης απόφασης, το δίκαιο του Λουξεμβούργου δεν παραπέμπει στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

74. Αντιθέτως προς όσα υποστήριξε προφορικά η Επιτροπή, ουδόλως ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, στο πλαίσιο του καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης, η διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου έλαβε υπόψη το 2003 τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995. Το Λουξεμβούργο και η Amazon επιβεβαίωσαν μεν, κατ' ουσίαν, το γεγονός αυτό. Ωστόσο, αμφότεροι υπογράμμισαν, επίσης, ότι η συνεκτίμηση των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση διαφέρει από την εφαρμογή ενός δεσμευτικού νόμου. Επρόκειτο απλώς για μη δεσμευτικές κατευθυντήριες γραμμές, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 164, παράγραφος 3, του LIR. Απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Λουξεμβούργο εξήγησε ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ήταν σημαντικές ως ερμηνευτικές αρχές. Ωστόσο, δεν είχαν τότε νομικά δεσμευτική ισχύ ούτε θεωρούνταν ότι είχαν εξαντλητικό χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, μπορούσαν να εφαρμοστούν και άλλες μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης.

75. Από την επίδικη απόφαση δεν προκύπτει ο συγκεκριμένος βαθμός συνεκτίμησης από το Λουξεμβούργο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995. Αντιθέτως, το γεγονός ότι η επίδικη απόφαση στηρίζεται επανειλημμένως στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και του 2017, οι οποίες δεν ίσχυαν ακόμα κατά τον χρόνο εκείνο, καταδεικνύει ότι η Επιτροπή δεν βασίστηκε στο νομικό πλαίσιο και τη διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου κατά την έκδοση της φορολογικής απόφασης προέγκρισης το 2003.

76. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τον ισχυρισμό που προέβαλε η Επιτροπή, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι, με τις κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και 2017, ο ΟΟΣΑ είχε, κατά την Επιτροπή, απλώς και μόνον την πρόθεση να περιγράψει εκ νέου (κατά τρόπο δηλωτικό) τις ήδη υπάρχουσες κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995 και δεν επέφερε τροποποιήσεις επί της ουσίας. Αντιθέτως, είναι σαφές ότι, με τις κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και του 2017, ο ΟΟΣΑ επιδίωξε να αναπτύξει περαιτέρω το περιεχόμενο της ρύθμισης σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Συγκεκριμένα, σε επίπεδο του ΟΟΣΑ, στο πλαίσιο των δράσεων 8-10

²³ Επί της σημασίας της πάγιας διοικητικής πρακτικής υπό το πρίσμα των κανόνων για τις ενισχύσεις, βλ., για παράδειγμα, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, σημεία 63 επ.) και απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Βελγίου και Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, σκέψεις 71 επ.).

²⁴ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859).

του λεγόμενου σχεδίου BEPS, καθιερώθηκαν τα λεγόμενα καθήκοντα DEMPE [ήτοι οι ακόλουθοι τομείς προστιθέμενης αξίας: ανάπτυξη (development), βελτίωση (enhancement), συντήρηση (maintenance), προστασία (protection) και εκμετάλλευση (exploitation)]²⁵.

77. Σκοπός της καθιέρωσης των ανωτέρω καθηκόντων ήταν να αποβλέπουν οι ρυθμίσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση αντικατοπτρίζει τις οικονομικές συνθήκες μιας επιχειρηματικής συναλλαγής. Το 2017 η λεγόμενη προσέγγιση DEMPE ενσωματώθηκε στην τρέχουσα έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Αντιθέτως, οι κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995 δεν περιλαμβάνουν την προσέγγιση αυτή. Συνεπώς, το 2003, όπως επισήμανε και το Λουξεμβούργο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η προσέγγιση αυτή ήταν ακόμα άγνωστη. Εντούτοις, στην επίδικη απόφαση (βλ., για παράδειγμα, αιτιολογικές σκέψεις 262 επ.), η Επιτροπή στηρίζεται, κατ' ουσίαν, ακριβώς στην προσέγγιση αυτή.

78. Επομένως, η Επιτροπή περιορίστηκε να διαπιστώσει την αφηρημένη αποτύπωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στους σκοπούς που επιδιώκονται από το γενικό σύστημα φορολογίας νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου και να εξετάσει την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης χωρίς να λάβει υπόψη τον συγκεκριμένο τρόπο με τον οποίο η αρχή αυτή κατοχυρώνεται και/ή εφαρμόζεται στο λουξεμβουργιανό δίκαιο, ιδίως όσον αφορά τις καθετοποιημένες επιχειρήσεις.

79. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν χρησιμοποίησε το ισχύον κατά τον χρόνο έκδοσης της φορολογικής απόφασης προέγκρισης λουξεμβουργιανό δίκαιο ως το κρίσιμο σύστημα αναφοράς για την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Κατά συνέπεια, όλες οι αναλύσεις που εκτίθενται, στη συνέχεια, στην επίδικη απόφαση πάσχουν ομοίως πλάνη περί το δίκαιο. Η Επιτροπή υπέπεσε, επομένως, σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς ακύρωσε την επίδικη απόφαση της Επιτροπής –έστω και για διαφορετικούς λόγους– λόγω μη αποδείξεως της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Το Δικαστήριο δεν οφείλει να αποφανθεί επί του βασίμου των άλλων αυτών λόγων, κατά των οποίων βάλλει ρητά η Επιτροπή με την αίτηση αναιρέσεως.

4) Συμπέρασμα

80. Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν χρησιμοποίησε το λουξεμβουργιανό δίκαιο (ενδεχομένως σε συνδυασμό με την τότε κρατούσα διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου) ως το κρίσιμο σύστημα αναφοράς κατά την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, οι διαπιστώσεις της επίδικης απόφασης είναι εσφαλμένες. Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς ακύρωσε την επίδικη απόφαση της Επιτροπής, έστω και για διαφορετικούς λόγους από εκείνους στους οποίους στηρίχθηκε. Συνεπώς, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής είναι αβάσιμος.

²⁵ Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2017, κεφάλαιο VI, και τελική έκθεση BEPS, δράσεις 8-10, σ. 141 έως 160. Η έκθεση δημοσιεύθηκε στις 5 Οκτωβρίου 2015 και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 23 Ιουλίου 2016.

2. Επικουρικώς: εσφαλμένη λειτουργική ανάλυση από το Γενικό Δικαστήριο – ζήτημα πραγματικό ή νομικό;

81. Αν, αντιθέτως, το Δικαστήριο συμεριστεί την επιχειρηματολογία της Επιτροπής ότι η επιλογή του ορθού συστήματος αναφοράς δεν υπόκειται πλέον σε έλεγχο, επειδή οι μετέχοντες στη διαδικασία δεν αμφισβήτησαν ρητώς την επιλογή αυτή με τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν, θα πρέπει να εξεταστεί αναλυτικότερα ο πρώτος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής.

82. Με τον λόγο αυτόν, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, καθόσον έκρινε ότι η λειτουργική ανάλυση της Επιτροπής ήταν εσφαλμένη. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο έσφαλε κρίνοντας ως ανακριβή τον περιλαμβανόμενο στην επίδικη απόφαση υπολογισμό των κατάλληλων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

α) Οι κρίσεις του Γενικού Δικαστηρίου

83. Στις σκέψεις 156 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο στήριξε την κρίση του περί ανυπαρξίας ενίσχυσης στην ανυπαρξία επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, ο υπολογισμός που εφάρμοσε το Λουξεμβούργο για τα κατάλληλα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία κατέβαλλε η LuxOpCo στη LuxSCS δεν είναι νομικά επιλήψιμος. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ εφαρμόστηκαν ορθά, όπως εκτέθηκε στα σημεία 49 επ. των παρουσιών προτάσεων.

β) Εκτίμηση

1) Ορθή εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως πραγματικό ή ως νομικό ζήτημα;

84. Η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Κακώς επέκρινε το Γενικό Δικαστήριο, συναφώς, τη λειτουργική ανάλυση της Επιτροπής που περιλαμβάνεται στην επίδικη απόφαση. Η εκτίμηση της Επιτροπής ότι η LuxSCS ήταν το λιγότερο σύνθετο μέρος στο οποίο έπρεπε να εφαρμοστεί η μέθοδος πλήρους ανταγωνισμού την οποία επέλεξε η Επιτροπή (εν προκειμένω, η TNMM) ήταν ορθή. Αντιθέτως, η εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου ότι η LuxSCS ασκούσε ενεργά καθήκοντα (και ότι, ως εκ τούτου, η LuxOpCo ήταν η εξεταστέα εταιρία) ήταν εσφαλμένη.

85. Είναι αμφίβολο κατά πόσον τα υποτιθέμενα αυτά σφάλματα υπόκεινται σε αναιρετικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών –συμπεριλαμβανομένης, κατ' αρχήν, της εκτίμησης του εθνικού δικαίου από το Γενικό Δικαστήριο²⁶– και των αποδεικτικών στοιχείων δεν αποτελεί νομικό ζήτημα υποκείμενο στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου²⁷. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του

²⁶ Βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 82), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78), της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 79), και της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής (C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 63).

²⁷ Βλ. άρθρο 58 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

δικαίου αυτού²⁸. Ωστόσο, στην αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής δεν περιλαμβάνεται ισχυρισμός περί παραμορφώσεως των πραγματικών περιστατικών και τέτοια περίπτωση φαίνεται να μη συντρέχει εν προκειμένω. Το Γενικό Δικαστήριο «απλώς» εκτίμησε διαφορετικά τα καθήκοντα των επίμαχων εταιριών (LuxOpCo και LucxSCS) και έκρινε, ως εκ τούτου, ως ορθή μια διαφορετική μέθοδο πλήρους ανταγωνισμού, την οποία και χρησιμοποίησε για την εξέταση της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης. Στο πλαίσιο αυτό, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, εν αντιθέσει προς την Επιτροπή, ότι δεν συνιστούσε επιλεκτικό πλεονέκτημα η παρεχόμενη στην εν λόγω φορολογική απόφαση έγκριση του ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που καταβλήθηκαν από τη LuxOpCo στη LucxSCS.

86. Στη νομολογία του Δικαστηρίου έχει εν τω μεταξύ διευκρινιστεί ότι ο ορθός προσδιορισμός, από την Επιτροπή ή το Γενικό Δικαστήριο, του ορθού συστήματος αναφοράς αποτελεί νομικό ζήτημα που υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου²⁹. Τούτο δε διότι ο νομικός χαρακτηρισμός του εθνικού δικαίου από το Γενικό Δικαστήριο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου ως νομικό ζήτημα³⁰. Τούτο έχει καθοριστική σημασία στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα που είναι αναγκαίο για να γίνει δεκτή η ύπαρξη ενίσχυσης απορρέει μόνον από παρέκκλιση από το «κανονικό» εθνικό φορολογικό σύστημα, το οποίο αποτελεί το σύστημα αναφοράς. Συνεπώς, ισχυρισμός με τον οποίο αμφισβητείται η επιλογή του ορθού συστήματος αναφοράς κατά το πρώτο στάδιο εξέτασης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος προβάλλεται παραδεκτώς και στην αναιρετική διαδικασία.

87. Αντιθέτως, δεν έχει μέχρι τούδε διευκρινιστεί ρητά το ζήτημα αν η συγκεκριμένη υπαγωγή στο εν λόγω σύστημα αναφοράς (ήτοι η εφαρμογή του εθνικού δικαίου στη συγκεκριμένη περίπτωση) πρέπει να θεωρείται ως νομικό ζήτημα υποκείμενο στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου ή αν, αντιθέτως, η εφαρμογή αυτή του εθνικού δικαίου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως εκτίμηση πραγματικών περιστατικών.

88. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής κατά την οποία, κατ' ουσίαν, τόσο ο ορθός προσδιορισμός (ερμηνεία) του συστήματος αναφοράς όσο και η ορθή υπαγωγή (εφαρμογή) στο εν λόγω σύστημα αναφοράς πρέπει να αντιμετωπίζονται πανομοιότυπα. Τούτο δε διότι, όπως προκύπτει από την υπό κρίση υπόθεση, τα δύο αυτά στοιχεία δύσκολα μπορούν να διαχωριστούν.

89. Συνιστά η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης (μέθοδος CUP ή TNM), η οποία απορρέει από την ορθή εφαρμογή των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τον πλήρη ανταγωνισμό, μέρος του συστήματος αναφοράς και, ως εκ τούτου, νομικό ζήτημα; Ή μήπως η επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης συνιστά υπαγωγή στο σύστημα αναφοράς (κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τον πλήρη ανταγωνισμό) και, ως εκ τούτου, πραγματικό ζήτημα; Η διαφορά δεν μπορεί παρά να έχει απλώς χαρακτήρα διαβάθμισης. Δεδομένου ότι ο προσδιορισμός της ορθής μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης καθορίζει, όπως ένας κανόνας δικαίου, το πλαίσιο υπολογισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης, φρονώ ότι ο προσδιορισμός αυτός της ορθής μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης εντάσσεται επίσης στο νομικό σύστημα αναφοράς.

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

²⁹ Βλ. (σχετικά με την προβαλλόμενη ισχύ της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό δίκαιο), προσφάτως, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 85)· βλ., αντίστοιχα, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 80 και 81, επί της εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 8c του KStG από το Γενικό Δικαστήριο).

³⁰ Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 78)· πρβλ., επίσης, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 61 έως 63), και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής, (C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 83).

90. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, γεννάται το πρόβλημα ότι το Δικαστήριο καλείται στο πλαίσιο της ανααιρετικής διαδικασίας να ελέγξει διεξοδικώς το πρακτικά –αλλά και νομικά– περίπλοκο ζήτημα της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Εάν, προκειμένου να συντρέχει τέτοια περίπτωση στο πλαίσιο φορολογικών ενισχύσεων, πρέπει να υπάρχει παρέκκλιση από το εθνικό σύστημα αναφοράς, το Δικαστήριο θα πρέπει να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει συναφώς το εθνικό δίκαιο (εν προκειμένω, τις αρχές του πλήρους ανταγωνισμού που ισχύουν στο Λουξεμβούργο και/ή, κατά την Επιτροπή, τις αρχές του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ). Όπως έχω ήδη εξηγήσει λεπτομερώς σε άλλες προτάσεις μου πρόσφατα³¹, τούτο, στην πραγματικότητα, δεν αποτελεί αρμοδιότητα του Δικαστηρίου. Τα προβλήματα που γεννώνται συναφώς αντιμετωπίζονται με την εφαρμογή ενός τροποποιημένου κριτηρίου ελέγχου (βλ., ακολούθως, σημεία 91 επ. των παρούσων προτάσεων).

2) Προτιμότερη εναλλακτική λύση: τροποποιημένο κριτήριο εξέτασης

91. Ενίσχυση κατά την έννοια των Συνθηκών δεν μπορεί να συνιστά κάθε ευνοϊκή για τον φορολογούμενο παρέκκλιση από το εθνικό σύστημα αναφοράς (εν προκειμένω από τον φορολογικό νόμο), και, επομένως, κάθε εσφαλμένη φορολογική απόφαση προέγκρισης υπέρ του φορολογουμένου.

92. Ακόμη και αν η ανωτέρω ερμηνεία καλυπτόταν από το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η λύση αυτή θα αντέβαινε στο κριτήριο εξέτασης το οποίο έχει καθιερώσει το Δικαστήριο για τα καθεστώτα ενισχύσεων που θεσπίζονται με γενικούς φορολογικούς νόμους. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο τονίζει ότι, στο παρόν στάδιο εναρμόνισης του φορολογικού δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν ως το πλέον κατάλληλο³². Τούτο ισχύει ρητά και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων³³. Η εν λόγω ευχέρεια των κρατών μελών περιλαμβάνει τον καθορισμό των συστατικών χαρακτηριστικών κάθε φόρου και ισχύει, ειδικότερα, και για την εφαρμογή και τη διαμόρφωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως προς τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών³⁴.

93. Υπέρβαση των ορίων της ευχέρειας αυτής των κρατών μελών υφίσταται όταν τα κράτη μέλη κάνουν κατάχρηση του γενικού φορολογικού τους δικαίου για να χορηγήσουν πλεονεκτήματα σε μεμονωμένες επιχειρήσεις «παρακάμπτοντας το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων»³⁵. Τέτοια κατάχρηση της φορολογικής αυτονομίας μπορεί να θεωρηθεί ότι προκύπτει από μια προδήλως άνευ συνοχής διαμόρφωση του φορολογικού νόμου³⁶. Συγκεκριμένα, στην πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο προβαίνει σε έλεγχο, υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις,

³¹ Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Engie Global LNG Holding κ.λπ. κατά Επιτροπής και Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής (C-454/21 P και C-451/21 P, EU:C:2023:383, σημεία 86 επ.).

³² Απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 37)· πρβλ., επίσης, όσον αφορά τις θεμελιώδεις ελευθερίες, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49), και της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³³ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 59), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 37)· πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁴ Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψεις 95 επ.).

³⁵ Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72).

³⁶ Όπως συνέβη, για παράδειγμα, στην περίπτωση του Γιβραλτάρ: απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 101 επ.). Στην εν λόγω υπόθεση, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν ήταν σε θέση ούτε να εξηγήσει το πνεύμα των φορολογικών παραμέτρων που ελήφθησαν υπόψη (σκέψη 149).

των γενικών αποφάσεων επιβολής φόρου μόνον αν αυτές *έχουν διαμορφωθεί κατά τρόπο προδήλως εισάγοντα διακρίσεις*, προκειμένου να καταστρατηγηθούν οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων³⁷.

94. Δεν υπάρχει κανένας λόγος να μην εφαρμοστεί η ανωτέρω νομολογία σε περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής της νομοθεσίας προς όφελος του φορολογουμένου. Εξ αυτού συνάγεται, επομένως, ότι επιλεκτικό πλεονέκτημα δεν συνιστά κάθε εσφαλμένη φορολογική απόφαση προέγκρισης, αλλά μόνον οι προδήλως εσφαλμένες αποφάσεις αυτές υπέρ του φορολογουμένου. Πρόδηλες είναι οι παρεκκλίσεις από το εφαρμοστέο εθνικό πλαίσιο αναφοράς που δεν χρήζουν εύλογης εξήγησης έναντι τρίτων, όπως έναντι της Επιτροπής ή των δικαστηρίων της Ένωσης, και που είναι, ως εκ τούτου, προφανείς και για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο. Οι περιπτώσεις αυτές συνιστούν καταστρατήγηση των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις *λόγω εφαρμογής της νομοθεσίας κατά τρόπο προδήλως εισάγοντα διακρίσεις*.

95. Υπό την έννοια αυτή, ο γενικός εισαγγελέας P. Pikamäe έχει επισημάνει ότι για τον προσδιορισμό της «κανονικής» φορολογίας κρίσιμοι είναι οι κανόνες του *θετικού* δικαίου³⁸. Κατά την εφαρμογή του εν λόγω κανονιστικού πλαισίου, πρέπει, για παράδειγμα, να παρέχεται ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως κατά τον προσδιορισμό των κρίσιμων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών³⁹. Επιπλέον, το Δικαστήριο τονίζει ότι ο ενδεχόμενος καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων βάσει των οποίων μπορεί να διαπιστωθεί αποτέλεσμα «πλήρους ανταγωνισμού» εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών⁴⁰.

96. Ως εκ τούτου, κατά την εξέταση των επιμέρους φορολογικών αποφάσεων (κανονικών αποφάσεων και αποφάσεων προέγκρισης), ιδίως όταν περιέχουν διαπιστώσεις σχετικά με την κατάλληλη ενδοομιλική τιμολόγηση, πρέπει να εφαρμόζεται ένα περιορισμένο μόνο κριτήριο ελέγχου. Εάν το κριτήριο αυτό περιορίζεται στον έλεγχο του εύλογου χαρακτήρα, δεν θα στοιχειοθετείται επιλεκτικό πλεονέκτημα σε κάθε περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Μόνον η πρόδηλη παρέκκλιση της φορολογικής απόφασης προέγκρισης (ή της φορολογικής απόφασης) από το σύστημα αναφοράς υπέρ του φορολογουμένου μπορεί να συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόδηλη παρέκκλιση, η απόφαση μπορεί ενδεχομένως να είναι παράνομη, αλλά η πιθανή αυτή παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι η απόφαση συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

97. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν οφείλει να εξετάσει αν εφαρμοστέα ήταν όντως η μέθοδος CUP ή, ορθότερα, η TNM. Πρέπει μόνο να αποφανθεί –εφόσον θεωρηθεί ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ αποτελούν το κρίσιμο σύστημα αναφοράς– κατά πόσον η μέθοδος την οποία εφάρμοσαν οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου (εν προκειμένω, η μέθοδος CUP) ήταν προδήλως εσφαλμένη.

³⁷ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 61), της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 42 επ., ιδίως σκέψη 44), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202, σκέψεις 48 επ., ιδίως σκέψη 50). Ήδη στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 101), το Δικαστήριο αναφέρθηκε στις νομικές βάσεις που «διακρίν[ουν] [προδήλως] στην πράξη μεταξύ» των φορολογουμένων (η υπογράμμιση δική μου).

³⁸ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Ιρλανδία κατά Επιτροπής (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, σημείο 106).

³⁹ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, σημείο 118).

⁴⁰ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 95).

98. Τέτοια περίπτωση δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι συντρέχει εν προκειμένω. Αμφότερες οι μέθοδοι μνημονεύονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Συναφώς, καμία από τις δύο μεθόδους δεν έχει κατ' ανάγκην προβάδισμα έναντι της άλλης. Αντιθέτως, πρέπει γενικότερα να επιλέγεται η καταλληλότερη μέθοδος⁴¹. Στις δυσχερείς περιπτώσεις στις οποίες καμία από τις μεθόδους δεν είναι αποτελεσματική, μπορούν, στο πλαίσιο μιας ευέλικτης προσέγγισης, να χρησιμοποιούνται, επίσης, πολλές μέθοδοι από κοινού. Οι πολυεθνικοί όμιλοι έχουν μάλιστα την ευχέρεια να εφαρμόζουν μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης που δεν περιγράφονται στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, υπό την προϋπόθεση ότι οι τιμές που καθορίζονται συνάδουν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

99. Στην αιτιολογική σκέψη 252 της επίδικης απόφασης, η ίδια η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι η μέθοδος CUP την οποία επέλεξε το Λουξεμβούργο είναι κρίσιμη εν προκειμένω. Στις αιτιολογικές σκέψεις 253 και 254 της επίδικης απόφασης, η μέθοδος CUP περιγράφεται από την Επιτροπή ως άμεση μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, ενώ η μέθοδος TNM ως έμμεση μέθοδος. Στη συνέχεια, η Επιτροπή κρίνει αναγκαίο να παραθέσει τις εκτενείς επεξηγήσεις στις αιτιολογικές σκέψεις 392 έως 561 της επίδικης απόφασης, καθώς και να επικαλεστεί τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και του 2017, οι οποίες δεν ίσχυαν ακόμα κατά τον χρόνο εκείνο, προκειμένου να καταδείξει ότι, αντί της μεθόδου CUP, η μέθοδος TNM είναι η κρίσιμη μέθοδος και ότι, αντί της LuxOpCo, η LuxSCS είναι η εταιρία που έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον σκοπό αυτό. Ακόμη και αν τούτο ενδεχομένως ευσταθεί (από το 2017 και έπειτα), ωστόσο καταδεικνύει επίσης ότι η επιλογή της μεθόδου CUP και η αναφορά στη LuxOpCo δεν μπορούσε (τότε) να θεωρηθεί εκ πρώτης όψευς εσφαλμένη.

100. Επομένως, η ερμηνεία στην οποία το Λουξεμβούργο βάσισε τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης μπορεί ενδεχομένως να είναι ανακριβής, αλλά πάντως δεν αποτελεί προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας (ή, εν προκειμένω, των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση στις οποίες στηρίχθηκαν η Επιτροπή και το Γενικό Δικαστήριο). Αντίστοιχα, ούτε το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη κρίνοντας ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης δεν παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα.

101. Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής είναι αβάσιμος. Το ίδιο ισχύει ακόμη και στην περίπτωση που, επικουρικώς, γίνει δεκτό ως δεδομένο το σύστημα αναφοράς το οποίο επελέγη εσφαλμένα από την Επιτροπή και το οποίο κακώς θεωρήθηκε ως ορθό από το Γενικό Δικαστήριο.

3. Ανακεφαλαίωση επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως

102. Επομένως, διαπιστώνεται ότι ο πρώτος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής ουδόλως μπορεί να γίνει δεκτός. Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου είναι, εκ του αποτελέσματος, ορθή, επειδή, στην επίδικη απόφαση, η Επιτροπή στηρίχθηκε στο εσφαλμένο σύστημα αναφοράς και, ως εκ τούτου, δεν μπόρεσε να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

103. Ακόμα και αν ληφθεί ως αφετηρία το σύστημα αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε εσφαλμένα (ήτοι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995, του 2010 και ενδεχομένως ακόμη και του 2017), η μέθοδος CUP που επιλέχθηκε στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του Λουξεμβούργου δεν ήταν προδήλως εσφαλμένη μέθοδος ούτε εφαρμόστηκε κατά τρόπο προδήλως εσφαλμένο. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν μπόρεσε, στην επίδικη

⁴¹ Τούτο επισημαίνεται και από την Επιτροπή, στην αιτιολογική σκέψη 250 της επίδικης απόφασης.

απόφαση, με τις κύριες διαπιστώσεις της (αιτιολογικές σκέψεις 409 έως 561 της επίδικης απόφασης) ούτε να αποδείξει ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης παρέσχε επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ της Amazon.

B. Επί του δεύτερου λόγου αναιρέσεως: πλάνη ως προς τον απαιτούμενο βαθμό απόδειξης της ύπαρξης πλεονεκτήματος και εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού

104. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή βάλλει κατά της προβλεπόμενης στις σκέψεις 314 έως 538 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης απόρριψης της κρίσης περί υπάρξεως πλεονεκτήματος, η οποία διατυπώθηκε, στην επίδικη απόφαση, επικουρικός και με τρεις διαφορετικούς τρόπους. Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε, συναφώς, σε πλάνη όσον αφορά τον απαιτούμενο βαθμό απόδειξης της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και δεν αιτιολόγησε επαρκώς την απόφασή του.

1. Οι διαπιστώσεις του Γενικού Δικαστηρίου

105. Στη σκέψη 308 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει ότι φορολογική απόφαση προέγκρισης που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αμοιβής επιχείρησης παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα. Για να το επιτύχει αυτό, πρέπει να αποδείξει ότι η αμοιβή αποκλίνει από βασισμένο στον πλήρη ανταγωνισμό αποτέλεσμα, σε βαθμό τέτοιο ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί αμοιβή η οποία θα είχε καταβληθεί στην αγορά σε συνθήκες ανταγωνισμού.

106. Συναφώς, απόκειται μεν στην Επιτροπή (βλ. σκέψη 310 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης) να αποδείξει με συγκεκριμένο τρόπο ότι το μεθοδολογικό σφάλμα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ωφελούμενου από τη φορολογική απόφαση προέγκρισης. Το Γενικό Δικαστήριο δεν απέκλεισε πάντως το ενδεχόμενο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το μεθοδολογικό σφάλμα να είναι τέτοιο ώστε να καθιστά παντελώς αδύνατη την προσέγγιση αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και να καταλήγει κατ' ανάγκην σε υποεκτίμηση της αμοιβής που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί σε συνθήκες αγοράς.

107. Ωστόσο, στη σκέψη 312 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή περιορίστηκε στον εντοπισμό σφαλμάτων στην ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης. Τούτο δεν αρκεί, κατ' αρχήν, για να αποδειχθεί ότι η φορολογική επιβάρυνση της LuxOpCo πράγματι μειώθηκε. Αντιθέτως, έπρεπε να πραγματοποιηθεί σύγκριση, στην επίδικη απόφαση, μεταξύ του αποτελέσματος που θα είχε προκύψει αν είχε εφαρμοστεί η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία προέκρινε η Επιτροπή και του αποτελέσματος που προέκυψε από την εφαρμογή της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης.

108. Όσον αφορά την πρώτη επικουρική διαπίστωση οικονομικού πλεονεκτήματος, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 520 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος, αλλά στην καλύτερη περίπτωση την πιθανότητα ύπαρξης πλεονεκτήματος.

109. Όπως εκτίθεται στη σκέψη 530 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να αποδείξει ότι, εάν είχε εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η αμοιβή της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερη. Επομένως, η πρώτη

επικουρική διαπίστωση δεν επιβεβαιώνει το συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης παρέσχε οικονομικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo. Συγκεκριμένα, πέραν του γεγονότος ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να διαπιστώσει ποια θα ήταν η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo λαμβανομένων υπόψη των καθηκόντων που προσδιόρισε η Επιτροπή στη λειτουργική ανάλυση που διενήργησε, η πρώτη επικουρική διαπίστωση δεν περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να αποδειχθεί επαρκώς κατά νόμον ότι τα σφάλματα στη λειτουργική ανάλυση καθώς και το μεθοδολογικό σφάλμα που εντόπισε η Επιτροπή, όσον αφορά την επιλογή της ίδιας της μεθόδου, είχαν όντως ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της LuxOpCo.

110. Εξάλλου, όσον αφορά τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση περί οικονομικού πλεονεκτήματος, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε (σκέψη 547 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης) ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ποια θα ήταν η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού, ούτε κατά μείζονα λόγο αν η αμοιβή της LuxOpCo, η οποία εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης, ήταν χαμηλότερη από την αμοιβή που θα είχε καταβληθεί στη LuxOpCo σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

111. Εξάλλου, στη σκέψη 585 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά την τρίτη επικουρική διαπίστωση περί οικονομικού πλεονεκτήματος, ότι, παρότι ο μηχανισμός ανώτατου ορίου δεν είναι κατάλληλος και δεν προβλέπεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο μηχανισμός αυτός είχε αντίκτυπο στον χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού της αμοιβής που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS.

112. Συνολικά, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να αποδείξει, με τις τρεις επικουρικές διαπιστώσεις της, την ύπαρξη πλεονεκτήματος (σκέψεις 537, 548 και 586 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης).

2. Εκτίμηση

113. Ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως είναι επίσης αβάσιμος, δεδομένου ότι η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου είναι –έστω και για διαφορετικούς λόγους– και ως προς το ζήτημα αυτό ορθή. Όπως προκύπτει από την ανάλυση που παρατίθεται στα σημεία 53 επ. των παρουσών προτάσεων, η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί, αν μη τι άλλο, λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού του χρησιμοποιηθέντος συστήματος αναφοράς. Αντί του λουξεμβουργιανού δικαίου (άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR), εφαρμόστηκαν αποκλειστικά και μόνον οι –προγενέστερες της φορολογικής απόφασης προέγκρισης– κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995, καθώς και οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 και του 2017, οι οποίες εκδόθηκαν μετά την έκδοση της φορολογικής απόφασης προέγκρισης το 2003.

114. Μόνο στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι δεσμεύεται από την επιλογή του εσφαλμένου συστήματος αναφοράς, επειδή το Λουξεμβούργο και η Amazon, στην προσφυγή τους, δεν έβαλλαν ρητώς κατά της επιλογής αυτής, θα πρέπει να εξετάσει περαιτέρω τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως.

115. Εντούτοις, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, ο ισχυρισμός της Επιτροπής δεν θα έχει καμία πιθανότητα να ευδοκιμήσει. Τούτο δε διότι, στην επίδικη απόφαση, η Επιτροπή –όπως ορθώς έκρινε το Γενικό Δικαστήριο– δεν απέδειξε ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης παρεξέκλινε προδήλως από το σύστημα αναφοράς και ότι, ως εκ τούτου, παρασχέθηκε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην Amazon.

116. Οι δύο πρώτες αυτοτελείς διαπιστώσεις δεν κατέδειξαν πρόδηλη παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Εντούτοις, η Επιτροπή επισήμανε –ορθώς κατά τη γνώμη μου– στην επίδικη απόφαση (αιτιολογικές σκέψεις 575 επ.), στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης, ότι περιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του δικαιοδόχου με τον καθορισμό ενός ανώτατου ορίου στο 0,55 % των ετήσιων πωλήσεων του δεν συνάδει με τον καθορισμό κατάλληλης αμοιβής στο πλαίσιο ενδοομιλικής τιμολόγησης. Δεδομένου ότι οι τρίτοι κατά κανόνα δεν συμφωνούν μεταξύ τους την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης κατά τέτοιον τρόπο ώστε ο δικαιοδότης να μην οφείλει ποτέ φόρο που να υπερβαίνει ορισμένο ποσό (στην προκειμένη περίπτωση το 0,55 % των ετήσιων πωλήσεων), το στοιχείο αυτό –προδήλως μάλιστα, κατά τη γνώμη μου– δεν συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

117. Στη διαπίστωση αυτή προέβη, εντούτοις, και το ίδιο το Γενικό Δικαστήριο, στις σκέψεις 575 επ. της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης. Όπως ορθώς έκρινε περαιτέρω το Γενικό Δικαστήριο (σκέψη 578), το μεθοδολογικό αυτό σφάλμα (ακόμη και αν είναι πρόδηλο) δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι, ακόμη και μετά την εφαρμογή του μηχανισμού ανώτατου ορίου, η αμοιβή παρέμεινε εντός του εύρους των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

118. Οι ανωτέρω σκέψεις δεν ενέχουν πλάνη περί το δίκαιο. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην Επιτροπή απόκειται να αποδείξει την ύπαρξη «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, να αποδείξει και ότι πληρούται η προϋπόθεση περί παροχής πλεονεκτήματος στους δικαιούχους⁴². Τούτο προϋποθέτει ότι η Επιτροπή θα αποδείξει εν προκειμένω ότι η Amazon αποκόμισε πλεονέκτημα. Ωστόσο, το επιλεκτικό πλεονέκτημα απορρέει μόνον από την ευνοϊκότερη μεταχείριση την οποία παρέχει η φορολογική απόφαση προέγκρισης σε σύγκριση με την κανονική φορολόγηση. Η ευνοϊκότερη αυτή μεταχείριση πρέπει να αποδειχθεί από την Επιτροπή.

119. Η Επιτροπή οφείλει να διενεργεί σφαιρική εκτίμηση, λαμβάνοντας υπόψη κάθε κρίσιμο στοιχείο της οικείας υπόθεσης το οποίο της παρέχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει αν η δικαιούχος επιχείρηση θα είχε λάβει παρόμοιες διευκολύνσεις ακόμη και στο πλαίσιο του κανονικού φορολογικού συστήματος (συστήματος αναφοράς). Στο πεδίο της ενδοομιλικής τιμολόγησης, τούτο προϋποθέτει ότι η Επιτροπή θα είναι σε θέση να υπολογίσει την «ορθή» ενδοομιλική τιμολόγηση.

120. Η αντίρρηση της Επιτροπής ότι τούτο είναι πολύ περίπλοκο είναι ορθή. Ωστόσο, η αντίρρηση αυτή επιβεβαιώνει εκ νέου ότι επιλεκτικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να συνιστά αυτομάτως κάθε εσφαλμένη εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας⁴³, αλλά μόνον οι προδήλως εσφαλμένες διαπιστώσεις της φορολογικής απόφασης προέγκρισης οι οποίες επηρεάζουν το ύψος της φορολογικής οφειλής.

121. Αν από τον υπολογισμό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης, παρά την αμφισβητήσιμη μεθοδολογία της, προκύπτει ποσό χαμηλότερο από τη συνήθη ενδοομιλική τιμολόγηση, τότε δεν υφίσταται ευνοϊκή μεταχείριση της Amazon σε σύγκριση με την κανονική φορολογία. Τούτο δε διότι η υψηλότερη συνήθης ενδοομιλική

⁴² Βλ., ρητώς, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψη 62). Πρβλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2018, Επιτροπή κατά Γαλλίας και IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, σκέψη 110 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Autostrada Wielkopolska κατά Επιτροπής και Πολωνίας (C-933/19 P, EU:C:2021:905, σκέψη 108).

⁴³ Πρβλ., συναφώς, σημεία 91 επ. των παρούσων προτάσεων.

τιμολόγηση θα συνεπαγόταν ακόμη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση. Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς επέκρινε τη μη πραγματοποίηση τέτοιας σύγκρισης. Κατά συνέπεια, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως είναι ομοίως αβάσιμος.

Γ. Συμπέρασμα

122. Συνεπώς, αμφότεροι οι λόγοι αναιρέσεως τους οποίους προβάλλει η Επιτροπή είναι αβάσιμοι. Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση είναι εν τέλει ορθή, έστω και για λόγους διαφορετικούς από εκείνους στους οποίους στηρίχθηκε το Γενικό Δικαστήριο. Η απόφαση της Επιτροπής έπρεπε να ακυρωθεί, αν μη τι άλλο, επειδή η Επιτροπή στηρίχθηκε στο εσφαλμένο σύστημα αναφοράς (κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση αντί του λουξεμβουργιανού δικαίου).

123. Επιπλέον, δεν προκύπτει ότι με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης αναγνωρίστηκε προδήλως εσφαλμένο –ήτοι πολύ ευνοϊκό για τον φορολογούμενο– ποσό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι η συμπερίληψη ανώτατου ορίου όσον αφορά το φορολογητέο ποσό του δικαιοδόχου προδήλως δεν συνάδει με τη μέθοδο υπολογισμού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που καταβάλλονται συνήθως μεταξύ τρίτων, η Επιτροπή δεν απέδειξε, πάντως, στην απόφασή της, ότι κατ' αυτόν τον τρόπο παρέχεται πλεονέκτημα.

VI. Επί των δικαστικών εξόδων

124. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν η αίτηση αναιρέσεως είναι αβάσιμη, το Δικαστήριο αποφαινεται επί των δικαστικών εξόδων.

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

126. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, σε περίπτωση κατά την οποία η αναίρεση δεν ασκήθηκε από παρεμβαίνοντα πρωτοδίκως, αλλά αυτός έλαβε μέρος στην ενώπιον του Δικαστηρίου έγγραφη ή προφορική διαδικασία, το Δικαστήριο δύναται να αποφασίσει ότι ο εν λόγω παρεμβαίνων φέρει τα δικαστικά έξοδά του. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Ιρλανδία, ως παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως η οποία δεν άσκησε η ίδια την αναίρεση, έλαβε μέρος στην προφορική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, αλλά δεν ζήτησε να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Υπό τις συνθήκες αυτές, η Ιρλανδία θα πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδά της που αφορούν την αναιρετική διαδικασία⁴⁴.

⁴⁴ Πρβλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 60), και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 113 και 114).

VII. Πρόταση

127. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- 1) Απορρίπτει την αίτηση αναιρέσεως.
- 2) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Amazon EU Sàrl και η Amazon.com Inc.
- 3) Η Ιρλανδία φέρει τα δικαστικά της έξοδα.