



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 19ης Σεπτεμβρίου 2024*

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς ενισχύσεων που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας υπέρ ορισμένων πολυεθνικών ομίλων – Φορολόγηση των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) – Εξαιρέσεις – Καθήκοντα των σημειώνοντων στελεχών – Τεχνητή εκτροπή κερδών – Διάβρωση της φορολογητέας βάσης – Απόφαση κηρύσσουσα το καθεστώς ενισχύσεων μη συμβατό με την εσωτερική αγορά και διατάσσουσα την ανάκτηση των χορηγηθεισών ενισχύσεων – Πλαίσιο αναφοράς – Εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο – “Κανονική” φορολόγηση»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P,

με αντικείμενο τρεις αιτήσεις αναιρέσεως βάσει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες ασκήθηκαν στις 16, 17 και 25 Αυγούστου 2022 αντίστοιχα,

Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενο αρχικώς από τον L. Baxter, στη συνέχεια από τους L. Baxter και S. Fuller, έπειτα από την R. Fadoju και τον S. Fuller και, τέλος, από τον S. Fuller, επικουρούμενοι από τον P. Baker, KC, και τον T. Johnston, barrister,

αναιρεσείον και πρωτοδίκως προσφεύγον (C-555/22 P),

παρεμβαίνουν πρωτοδίκως (C-556/22 P και C-564/22 P),

ITV plc, με έδρα το Λονδίνο (Ηνωμένο Βασίλειο), εκπροσωπούμενη από τον K. Beal, KC, και την J. Lesar, solicitor,

αναιρεσείουσα (C-556/22 P),

προσφεύγουσα πρωτοδίκως (C-556/22 P και C-564/22 P),

και

LSEGH (Luxembourg) Ltd, με έδρα το Λονδίνο,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, με έδρα το Λονδίνο,

εκπροσωπούμενες από τους O. W. Brouwer και A. Pliego Selie, advocaten, και τον A. von Bonin, Rechtsanwalt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

αναιρεσείουσες (C-564/22 P),

παρεμβαίνουσες πρωτοδίκως (C-556/22 P και C-564/22 P),

όπου ο έτερος διάδικος είναι η:

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Farley, L. Flynn και B. Stromsky,

καθής πρωτοδίκως (C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen, N. Wahl (εισηγητή), Δ. Γρατσία και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: R. Stefanova-Kamisheva, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Ιανουαρίου 2024,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 11ης Απριλίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με τις αντίστοιχες αιτήσεις αναίρεσως, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας (C-555/22 P), η ITV plc (C-556/22 P) καθώς και οι LSEGH (Luxembourg) Ltd και London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (στο εξής, από κοινού: LSEGH) (C-564/22 P) ζητούν την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2022, Ηνωμένο Βασίλειο και ITV κατά Επιτροπής (T-363/19 και T-456/19, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, EU:T:2022:349), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τις προσφυγές του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV, υποστηριζόμενης από την LSEGH, με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2019/1352 της Επιτροπής, της 2ας Απριλίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44896 που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων ΕΑΕ (ΕΕ 2019, L 216, σ. 1, στο εξής: επίδικη απόφαση).

Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου

- 2 Στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι φορολογικοί κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (ΕΑΕ) περιλαμβάνονται στο μέρος 9Α του Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [νόμου του 2010 περί φορολογίας (διεθνείς και άλλες διατάξεις), στο εξής: TIOPA].

3 Οι κρίσιμες διατάξεις του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ είναι οι ακόλουθες:

«[...]

Κεφάλαιο 1

Επισκόπηση

371ΑΑ Επισκόπηση [του] μέρους [9Α του ΤΙΟΡΑ]

- (1) Δυνάμει του παρόντος μέρους επιβάλλεται επιβάρυνση (“επιβάρυνση ΕΑΕ”) στις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες οι οποίες κατέχουν ορισμένα συμφέροντα σε ΕΑΕ.
- (2) Η επιβάρυνση ΕΑΕ επιβάλλεται επί των φορολογητέων κερδών των ΕΑΕ.
- (3) Ως “ΕΑΕ” νοείται μια μη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία η οποία ελέγχεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο [...].
- (4) Το κεφάλαιο 2 καθορίζει τα βασικά χαρακτηριστικά της επιβάρυνσης ΕΑΕ, στα οποία περιλαμβάνονται:
 - (a) η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ (από την οποία πρέπει να διέρχονται τα κέρδη μιας ΕΑΕ για να τους επιβληθεί η εν λόγω επιβάρυνση) και
 - (b) τα στάδια που πρέπει να ακολουθούνται για την εφαρμογή της επιβάρυνσης ΕΑΕ.
- (5) Στο κεφάλαιο 2 προστίθενται τα κεφάλαια 3 έως 17· ειδικότερα:
 - (a) το κεφάλαιο 3 ορίζει με ποιον τρόπο καθορίζεται εάν (και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, ποια από) τα κεφάλαια 4 έως 8 εφαρμόζονται επί των κερδών μιας ΕΑΕ,
 - (b) στο μέτρο που είναι εφαρμοστέα, τα κεφάλαια 4 έως 8 ορίζουν με ποιον τρόπο καθορίζεται εάν (και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, ποια από) τα κέρδη μιας ΕΑΕ διέρχονται από μια πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ [...]
 - (c) το κεφάλαιο 9 καθορίζει τις εξαιρέσεις για τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια,
 - (d) τα κεφάλαια 10 έως 14 καθορίζουν τις περιπτώσεις πλήρους απαλλαγής από την επιβάρυνση ΕΑΕ,

[...]

- (12) Το παρόν μέρος εμπίπτει στους Corporation Tax Acts [(νόμους περί του φόρου εταιριών)].

Κεφάλαιο 2

Η επιβάρυνση ΕΑΕ

371ΒΑ Εισαγωγή στην επιβάρυνση ΕΑΕ

- (1) Η επιβάρυνση ΕΑΕ επιβάλλεται σε σχέση με τις λογιστικές χρήσεις των ΕΑΕ σύμφωνα με το άρθρο 371ΒC.

[...]

371BB Η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ

- (1) Ακολουθήστε τα εξής στάδια προκειμένου να προσδιορίσετε σε ποιον βαθμό τα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη μιας ΕΑΕ για μια λογιστική χρήση διέρχονται από μια πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ.

Στάδιο 1 Σύμφωνα με το κεφάλαιο 3, καθορίστε εάν (και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, ποια από) τα κεφάλαια 4 έως 8 εφαρμόζονται στη λογιστική χρήση. Εάν δεν εφαρμόζεται κανένα από τα κεφάλαια αυτά, κανένα από τα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ δεν διέρχεται από την πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ και δεν συντρέχει λόγος να προχωρήσετε στο στάδιο 2.

Στάδιο 2 Προσδιορίστε σε ποιον βαθμό τα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ εμπίπτουν σε ένα από τα κεφάλαια που εφαρμόζονται στη λογιστική χρήση. [...]

- (2) Η παράγραφος 1 [ανωτέρω] εφαρμόζεται υπό την επιφύλαξη [του:]
(α) κεφαλαίου 9 (εξαιρέσεις για τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια) [...]

[...]

371BC Εφαρμογή της επιβάρυνσης ΕΑΕ

[...]

- (3) [...]

“κατάλληλος συντελεστής” [...] σημαίνει[:]

[...]

- (b) εάν υπάρχουν περισσότεροι του ενός [...] συντελεστές, τον μέσο όρο καθ’ όλη τη διάρκεια της σχετικής λογιστικής χρήσης [...]

[...]

Κεφάλαιο 3

Η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ: καθορίστε εάν (και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, ποιο από) τα κεφάλαια 4 έως 8 εφαρμόζονται

[...]

371CB Εφαρμόζεται το κεφάλαιο 5;

- (1) [...]το κεφάλαιο 5 (μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης) εφαρμόζεται στη λογιστική χρήση μιας ΕΑΕ εάν (και μόνον εάν) η ΕΑΕ έχει πραγματοποιήσει μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης.
- (2) Στο παρόν άρθρο και στο κεφάλαιο 5, οι αναφορές στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης της ΕΑΕ αφορούν τα κέρδη αυτά, εξαιρουμένων τυχόν κερδών που εμπίπτουν στις παραγράφους 3 και 4 [κατωτέρω] ή στο κεφάλαιο 8 [...]

[...]

- (8) Στην περίπτωση υποκείμενης στον φόρο εταιρίας η οποία υποβάλλει αίτηση βάσει του κεφαλαίου 9, οι αναφορές, στο παρόν άρθρο και στο κεφάλαιο 5, στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ αφορούν τα κέρδη αυτά, ενώ εξαιρούνται επίσης τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια (όπως αυτά ορίζονται στο κεφάλαιο 9).

[...]

Κεφάλαιο 4

Η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ: κέρδη που μπορούν να αποδοθούν σε δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο

371DA Εισαγωγή στο κεφάλαιο 4

- (1) Ακολουθήστε τα στάδια που εκτίθενται στο άρθρο 371DB, παράγραφος 1, προκειμένου να προσδιορίσετε τα κέρδη της ΕΑΕ τα οποία εμπίπτουν στο παρόν κεφάλαιο [...]
- (2) Στο παρόν κεφάλαιο, οι αναφορές στα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ αφορούν τα κέρδη αυτά, εξαιρουμένων τυχόν μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησής της [...]
- (3) Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου[:]
- (a) ως “έκθεση του ΟΟΣΑ” νοείται η έκθεση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (“ΟΟΣΑ”), της 22ας Ιουλίου 2010, σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις,

[...]

- (f) ως “ΚΣΣ” νοούνται τα καθήκοντα των σημεινόντων στελεχών [...]
- (g) ένα ΚΣΣ είναι [“ΚΣΣ του ΗΒ”] στο μέτρο που το ΚΣΣ ασκείται στο Ηνωμένο Βασίλειο [...]
- (h) ένα ΚΣΣ είναι [“ΚΣΣ εκτός του ΗΒ”] στο μέτρο που δεν είναι ΚΣΣ του ΗΒ.

[...]

371DB Τα στάδια

- (1) Αυτά είναι τα [οκτώ] στάδια στα οποία αναφέρεται το άρθρο 371DA, παράγραφος 1.

Τα στάδια πρέπει να ακολουθούνται συμφώνως προς τις αρχές που εκτίθενται στην έκθεση του ΟΟΣΑ (στον βαθμό που κρίνεται σκόπιμο).

Στάδιο 1 Προσδιορίστε τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει ή κατείχε η ΕΑΕ, και τους κινδύνους που αναλαμβάνει ή έχει αναλάβει η ΕΑΕ, και από τα οποία προκύπτουν ποσά που περιλαμβάνονται στα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι που προσδιορίζονται [κατ’ αυτόν τον τρόπο] αναφέρονται ως “τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και οι σχετικοί κίνδυνοι”

Στάδιο 2 [...]

Στάδιο 3 Προσδιορίστε τα ΚΣΣ που εκτελούνται από τον όμιλο στον οποίο ανήκει η ΕΑΕ και σχετίζονται με[:]

- (a) την οικονομική κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και στους σχετικούς κινδύνους ή
- (b) την ανάληψη και τη διαχείριση των κινδύνων που περιλαμβάνονται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και στους σχετικούς κινδύνους.

Προς τούτο, υποθέστε ότι ο όμιλος στον οποίο ανήκει η ΕΑΕ είναι μια ενιαία εταιρία.

Στάδιο 4 Προσδιορίστε σε ποιον βαθμό τα ΚΣΣ που εντοπίστηκαν στο στάδιο 3 είναι ΚΣΣ του ΗΒ και σε ποιον βαθμό πρόκειται για ΚΣΣ εκτός του ΗΒ. Εάν κανένα από τα ΚΣΣ δεν είναι ΚΣΣ του ΗΒ, σε οποιονδήποτε βαθμό, κανένα κέρδος δεν εμπίπτει, επομένως, στο κεφάλαιο αυτό και δεν συντρέχει λόγος να προχωρήσετε στα υπόλοιπα στάδια.

Στάδιο 5 Υποθέστε ότι τα ΚΣΣ του ΗΒ που προσδιορίστηκαν στο στάδιο 4 εκτελούνται από μόνιμη εγκατάσταση την οποία η ΕΑΕ κατέχει στο Ηνωμένο Βασίλειο και, αναλόγως, προσδιορίστε σε ποιον βαθμό τα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι που περιλαμβάνονται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και στους σχετικούς κινδύνους καταλογίζονται στη μόνιμη εγκατάσταση. [...]

[...]

Στάδιο 7 Προσδιορίστε εκ νέου τα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ εκκινώντας από την αρχή ότι η ΕΑΕ[:]

- (a) δεν κατέχει, ή δεν κατείχε, τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και στους σχετικούς κινδύνους, και
- (b) δεν αναλαμβάνει, ή δεν έχει αναλάβει, τους κινδύνους που περιλαμβάνονται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία και στους σχετικούς κινδύνους,

στο μέτρο που αυτά θα καταλογίζονταν στη μόνιμη εγκατάσταση που διαλαμβάνεται στο στάδιο 5. Τα “προσωρινά κέρδη του κεφαλαίου 4” είναι τα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ στο μέτρο που εξαιρούνται από τον νέο υπολογισμό των κερδών.

Στάδιο 8 Εξαιρέστε από τα προσωρινά κέρδη του κεφαλαίου 4 τα ποσά που πρέπει να εξαιρεθούν δυνάμει των άρθρων 371DD, 371DE ή 371DF. Τα εναπομένοντα κέρδη (εάν υπάρχουν) εμπίπτουν στο παρόν κεφάλαιο.

[...]

Κεφάλαιο 5

Η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ: μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης

371EA Ο βασικός κανόνας

- (1) Τα κέρδη της ΕΑΕ που εμπίπτουν στο παρόν κεφάλαιο για τους σκοπούς του σταδίου 2 του άρθρου 371BB, παράγραφος 1 (η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ), είναι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησής της, στο μέτρο που εμπίπτουν σε οποιοδήποτε από τα άρθρα 371EB έως 371EE.
- (2) Οι αναφορές που γίνονται στο παρόν κεφάλαιο στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με το άρθρο 371CB, παράγραφος 2, και, στο μέτρο που αυτό έχει εφαρμογή, με το άρθρο 371CB, παράγραφος 8.

371EB Δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο

- (1) Προκειμένου να προσδιοριστεί σε ποιον βαθμό τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης της ΕΑΕ εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου, ακολουθήστε τα στάδια 1 έως 5 και 7 του άρθρου 371DB, παράγραφος 1, ως εάν οι αναφορές του άρθρου 371DB στα εκτιμώμενα συνολικά κέρδη της ΕΑΕ αποτελούσαν αναφορές στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης.
- (2) Τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου στον βαθμό που περιλαμβάνονται στα προσωρινά κέρδη του κεφαλαίου 4, όπως υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 [του παρόντος άρθρου].

371EC Επένδυση κεφαλαίου από το Ηνωμένο Βασίλειο

- (1) Τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου στον βαθμό που προκύπτουν από κεφάλαια ή από άλλα σχετικά περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο.

[...]

Κεφάλαιο 9

Εξαιρέσεις για τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια

371IA Ο βασικός κανόνας

- (1) Το παρόν κεφάλαιο εφαρμόζεται εάν:
 - (a) εκτός από το παρόν κεφάλαιο, θα εφαρμοζόταν το κεφάλαιο 5 (μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης) για μια λογιστική χρήση της ΕΑΕ,
 - (b) τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης της ΕΑΕ περιλαμβάνουν κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, και
 - (c) η προϋπόθεση σχετικά με τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης [...] πληρούται.
- (2) Μια υποκείμενη στον φόρο εταιρία (“εταιρία S”) σε σχέση με τη λογιστική χρήση μπορεί να υποβάλει αίτηση [...] προκειμένου να εφαρμοστεί το στάδιο 2 του άρθρου 371BB, παράγραφος 1 (η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ), μόνο στην περίπτωση της εταιρίας S, υπό την επιφύλαξη του παρόντος κεφαλαίου.
- (3) Εάν η εταιρία S υποβάλει αίτηση, μόνο στην περίπτωση της εταιρίας S, τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια διέρχονται από την πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ στο μέτρο που (και μόνο στο μέτρο που) δεν εξαιρούνται δυνάμει του παρόντος κεφαλαίου.

[...]

371IG Τι νοείται ως “επιλέξιμο δάνειο”;

(1) Στο παρόν κεφάλαιο, ως “επιλέξιμο δάνειο” νοείται πιστωτική σχέση της ΕΑΕ[:]

(a) στην οποία ο τελικός οφειλέτης είναι επιλέξιμη εταιρία [...]

[...]

[...]

(8) Στο παρόν κεφάλαιο ως “επιλέξιμη εταιρία” νοείται η εταιρία η οποία[:]

(a) συνδέεται με την ΕΑΕ και

(b) ελέγχεται από το ή τα εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο πρόσωπα που ελέγχουν την ΕΑΕ.

371IH Εξαιρέσεις από τον ορισμό των “επιλέξιμων δανείων”

[...]

(2) Εάν ο τελικός οφειλέτης σε σχέση με πιστωτική σχέση της ΕΑΕ είναι εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, η πιστωτική σχέση μπορεί να είναι επιλέξιμο δάνειο μόνον εφόσον[:]

(a) [οι διατάξεις περί] εξαίρεσης των κερδών ή των ζημιών των αλλοδαπών μόνιμων εγκαταστάσεων έχουν εφαρμογή στην εταιρία [αυτή] και

(b) όλα τα χρέη της εν λόγω εταιρίας καταχωρίζονται λογιστικώς [για τους σκοπούς της εφαρμογής των διατάξεων αυτών]

[...]».

- 4 Το μέρος 2 του ΤΙΟΡΑ αφορά, όπως προκύπτει από τον τίτλο του, την απαλλαγή από τη διπλή φορολογία.

Το ιστορικό της διαφοράς

- 5 Για τις ανάγκες της παρούσας διαδικασίας, το ιστορικό της διαφοράς, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 1 έως 28 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, μπορεί να συνοψισθεί ως ακολούθως.

Επί του ομίλου ITV

- 6 Η ITV, φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, είναι η επικεφαλής του ομώνυμου ομίλου εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία δραστηριοποιείται στη δημιουργία, την παραγωγή και τη διανομή οπτικοακουστικού περιεχομένου μέσω διαφόρων πλατφορμών ανά τον κόσμο, και η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, ΕΑΕ.

- 7 Κατά τη διάρκεια πλειόνων λογιστικών χρήσεων, αρχής γενομένης τουλάχιστον από τη λογιστική χρήση του 2016, τα κέρδη που καταλογίστηκαν στην ITV και προέκυψαν από τους τόκους επί ορισμένων εκ των δανείων τα οποία είχαν χορηγήσει ελεγχόμενες από την εταιρία αυτή ΕΑΕ αποτέλεσαν αντικείμενο αίτησης εξαίρεσης βάσει του κεφαλαίου 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ (στο εξής: κεφάλαιο 9).

Επί των εθνικών φορολογικών κανόνων όπως εξετάθησαν από το Γενικό Δικαστήριο

- 8 Το Γενικό Δικαστήριο συνόψισε τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες ως εξής:
- «3 Σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, οι εταιρίες φορολογούνται επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Βάσει της αρχής της εδαφικότητας, τα κέρδη υπερπόντιων εταιριών τα οποία αναδιανέμονται στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν φορολογούνται. Ομοίως, τα κέρδη που είναι καταλογιστέα σε αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 4 Οι κανόνες για τις ΕΑΕ αξιολογούν σε γενικές γραμμές κατά πόσον μπορεί να θεωρηθεί ότι τα κέρδη μιας ΕΑΕ έχουν τεχνητά εκτραπεί από το Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω ειδικής επιβάρυνσης επί των εν λόγω κερδών [ήτοι, της επιβάρυνσης ΕΑΕ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 371ΑΑ του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ].
- 5 Στο κεφάλαιο 2 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, η [...] επιβάρυνση ορίζεται, γενικώς, στο άρθρο 371ΒΑ, ως ο φόρος που επιβάλλεται, για λογιστική χρήση, επί των φορολογητέων κερδών μιας ΕΑΕ, τα δε φορολογητέα κέρδη ορίζονται, στο άρθρο 371ΒΒ, ως τα κέρδη που φορολογούνται βάσει των κεφαλαίων 4 έως 8 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ [...], υπό την επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, της εφαρμογής του κεφαλαίου 9 [...], στο οποίο προβλέπονται εξαιρέσεις.
- 6 Στο κεφάλαιο 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, το άρθρο 371ΕΑ προβλέπει ότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο στο μέτρο που εμπίπτουν στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δραστηριότητες στις οποίες τα [ΚΣΣ] ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕΒ του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, υπό τον τίτλο “Δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο”·
 - τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από κεφάλαια ή από περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕC του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, υπό τον τίτλο “Επενδύσεις κεφαλαίου από το Ηνωμένο Βασίλειο”·
- [...]
- 8 Στο κεφάλαιο 9 [...] προβλέπεται ότι οι φορολογητέες οντότητες μπορούν να υποβάλουν αίτηση εξαίρεσης από την επιβάρυνση ΕΑΕ, η οποία θα οφειλόταν βάσει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, για μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια [...]»

- 9 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 8, τελευταία περίοδος, της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, «[δ]υνάμει του άρθρου 371IG του [κεφαλαίου 9], τα επιλέξιμα δάνεια είναι, κατ' ουσίαν, ενδοομιλικά δάνεια που η ΕΑΕ χορηγεί σε άλλα μέλη του πολυεθνικού ομίλου, τα οποία είναι μη ημεδαπές εταιρίες». Ο ορισμός αυτός πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της σκέψης 145 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, δυνάμει του άρθρου 371IH του κεφαλαίου 9, εξαιρούνται από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων, μεταξύ άλλων, τα δάνεια που χορηγούνται σε εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας στο εν λόγω κράτος.
- 10 Επιπλέον, στη σκέψη 9 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε ότι στο κεφάλαιο 9 προβλέπονται τα εξής τρία είδη εξαιρέσεων (στο εξής: επίμαχες εξαιρέσεις):
- μια εξαίρεση η οποία μπορεί να εφαρμόζεται στο 75 % των φορολογητέων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια·
 - μια εξαίρεση η οποία μπορεί να είναι πλήρης, οσάκις και στο μέτρο που τα επιλέξιμα δάνεια χρηματοδοτούνται μέσω πόρων της ΕΑΕ, και
 - μια εξαίρεση βάσει του λεγόμενου κανόνα του «αντιστοιχισμένου συμφέροντος», η οποία μπορεί να εφαρμοστεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στο υπόλοιπο των φορολογητέων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης.

Επί της επίδικης αποφάσεως

- 11 Με την επίδικη απόφαση, η οποία εκδόθηκε κατόπιν επίσημης διαδικασίας έρευνας, βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι το καθεστώς που απέρree από τις επίμαχες εξαιρέσεις (στο εξής: επίμαχο καθεστώς) συνιστούσε κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που εφαρμοζόταν σε μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προέκυπταν από επιλέξιμα δάνεια, τα οποία κέρδη ενέπιπταν στο άρθρο 371EB του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ (στο εξής: κεφάλαιο 5). Ειδικότερα, θεώρησε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις συνιστούσαν καθεστώς ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), ότι το εν λόγω καθεστώς ήταν ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά και ότι είχε τεθεί παράνομα σε εφαρμογή από το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (άρθρο 1 της επίδικης αποφάσεως).
- 12 Ωστόσο, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο καθεστώς δεν συνιστούσε ενίσχυση όταν εφαρμοζόταν σε μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προέκυπταν από επιλέξιμα δάνεια τα οποία πληρούσαν το κριτήριο του άρθρου 371EC του κεφαλαίου 5, που βασίζεται στα συνδεδεμένα με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφάλαια (στο εξής: κριτήριο του συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου), και τα οποία δεν πληρούσαν το κριτήριο του άρθρου 371EB του κεφαλαίου αυτού, που στηρίζεται στο γεγονός ότι τα σχετικά ΚΣΣ ασκούσαν στο Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ).
- 13 Προκειμένου να καταλήξει στα συμπεράσματα που εξετέθησαν στις σκέψεις 11 και 12 της παρούσας αποφάσεως, η Επιτροπή εξέτασε τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τον χαρακτηρισμό των επίμαχων εξαιρέσεων ως κρατικών ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

- 14 Αφού διαπίστωσε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις συνιστούσαν μέτρα καταλογιστέα στο Ηνωμένο Βασίλειο και χρηματοδοτούμενα με πόρους του κράτους αυτού, ότι μπορούσαν να επηρεάσουν το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και ότι νόθευαν ή απειλούσαν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό, η Επιτροπή επικεντρώθηκε στην ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.
- 15 Συνεπώς, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα καθόσον επέτρεπαν σε εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και έχουσα υπό τον έλεγχό της μια ΕΑΕ, η οποία θα υπέκειτο άλλως, δυνάμει του κεφαλαίου 5, σε επιβάρυνση ΕΑΕ, να ζητήσει, βάσει του κεφαλαίου 9, να εφαρμοστεί η εν λόγω επιβάρυνση μόνο στο 25 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης της ΕΑΕ, στο μέτρο που τα κέρδη αυτά προέκυπταν από επιλέξιμα δάνεια, με αποτέλεσμα το 75 % των εν λόγω κερδών να εξαιρείται της εν λόγω επιβάρυνσης. Υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η επιβάρυνση μπορούσε να εφαρμοστεί σε ακόμη μικρότερο ποσοστό των κερδών, με αποτέλεσμα η εξαίρεση να μπορεί να φθάνει μέχρι και στο 100 % των σχετικών κερδών της ΕΑΕ.
- 16 Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα των επίμαχων εξαιρέσεων, η Επιτροπή εκτίμησε ότι το πλαίσιο αναφοράς αποτελούνταν από τους κανόνες για τις ΕΑΕ, οι οποίοι περιέχονται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ, και ότι οι εξαιρέσεις αυτές συνιστούσαν παρέκκλιση από το εν λόγω πλαίσιο.
- 17 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η κατάσταση φορολογητέας οντότητας η οποία ελέγχει μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης απορρέοντα από επιλέξιμα δάνεια ήταν συγκρίσιμη με την κατάσταση φορολογητέας οντότητας η οποία ελέγχει μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί άλλα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης, ειδικότερα στο πλαίσιο δανείων χορηγηθέντων από την εν λόγω ΕΑΕ σε ημεδαπές συνδεδεμένες εταιρίες, τα λεγόμενα «ανάντη δάνεια», και δανείων χορηγηθέντων από την εν λόγω ΕΑΕ σε τρίτους, τα οποία χαρακτηρίζονται ως «κουμπαράδες» («money boxes»).
- 18 Η Επιτροπή υπενθύμισε ότι μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από το πλαίσιο αναφοράς μπορεί, εντούτοις, να δικαιολογείται από τον χαρακτήρα και τη συνολική δομή του εν λόγω πλαισίου και ότι εναπέκειτο στο οικείο κράτος μέλος να αποδείξει τη συνδρομή τέτοιου δικαιολογητικού λόγου. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε, αφενός, ότι στόχος των επίμαχων εξαιρέσεων ήταν να διασφαλίσουν ότι το σύστημα ήταν διαχειρίσιμο και διοικήσιμο. Αφετέρου, ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις διασφάλιζαν την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως στην Ένωση.
- 19 Συναφώς, η Επιτροπή δέχθηκε ότι, καθόσον το επίμαχο καθεστώς κάλυπτε περιπτώσεις που ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του κεφαλαίου 5, δυνάμει του κριτηρίου των συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου, μπορούσε να θεωρηθεί ότι σκοπός του ήταν να εξασφαλίσει τη διοικητική πρακτική αποτελεσματικότητα των κανόνων για τις ΕΑΕ.
- 20 Αντιθέτως, η Επιτροπή απέκλεισε το ενδεχόμενο το καθεστώς αυτό, καθόσον εφαρμοζόταν σε καταστάσεις που πληρούσαν το κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ, να μπορεί να δικαιολογηθεί από την αναγκαιότητα ύπαρξης διοικήσιμων και διαχειρίσιμων κανόνων κατά της φοροαποφυγής ή από την ανάγκη συμμόρφωσης με τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες.
- 21 Εξάλλου, διευκρίνισε ότι, κατόπιν των τροποποιήσεων που επήλθαν στους κανόνες για τις ΕΑΕ, στο πλαίσιο της μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1), από 1ης Ιανουαρίου 2019, και σύμφωνα με τις οποίες δεν είναι πλέον δυνατή η υποβολή αίτησης για

τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων όσον αφορά τα κέρδη που πληρούν το κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ, το επίμαχο καθεστώς κατέστη συμβατό με τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.

- 22 Όσον αφορά τη συμβατότητα του επίμαχου καθεστώτος με την εσωτερική αγορά, η Επιτροπή εξέθεσε, κατ' ουσίαν, ότι οι ενισχύσεις που χορηγήθηκαν δυνάμει του καθεστώτος αυτού δεν ευνοούσαν την ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών τομέων, με αποτέλεσμα να μην εμπίπτουν στο άρθρο 107, παράγραφος 3, στοιχείο γ', ΣΛΕΕ.
- 23 Εξάλλου, απουσία παραβίασης των θεμελιωδών αρχών του δικαίου της Ένωσης, η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση από τους δικαιούχους των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο της εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος.

Οι προσφυγές ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

- 24 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 12 Ιουνίου 2019, το Ηνωμένο Βασίλειο άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-363/19, με αίτημα την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως.
- 25 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 4 Ιουλίου 2019, η ITV άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-456/19, με αίτημα την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως.
- 26 Με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2020, επετράπη στο Ηνωμένο Βασίλειο να παρέμβει στην υπόθεση T-456/19, προς στήριξη των αιτημάτων της ITV.
- 27 Με διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2020, ITV κατά Επιτροπής (T-456/19, EU:T:2020:640), το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση της LSEGH να γίνει δεκτή ως παρεμβαίνουσα στην υπόθεση T-456/19, προς στήριξη των αιτημάτων της ITV.
- 28 Με απόφαση της 21ης Ιουλίου 2021, αποφασίστηκε η συνεκδίκηση των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας.
- 29 Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο, αφού αποφάσισε τη συνεκδίκηση των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς έκδοση κοινής αποφάσεως, απέρριψε τις προσφυγές.
- 30 Προς τούτο, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε, μεταξύ άλλων, την προϋπόθεση περί υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος, εφαρμόζοντας την ανάλυση σε τρία στάδια, η οποία απαιτείται σύμφωνα με τη μνημονευόμενη στη σκέψη 61 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 57 και 58), και η οποία έγκειται, κατ' αρχάς, στο να προσδιοριστεί το πλαίσιο αναφοράς, εν συνεχεία, στο να εξακριβωθεί αν το επίμαχο καθεστώς παρεκκλίνει από το πλαίσιο αυτό, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, και, τέλος, στο να διαπιστωθεί αν το οικείο κράτος μέλος είχε αποδείξει ότι η διαφοροποίηση που εισάγει το καθεστώς αυτό δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται το εν λόγω καθεστώς. Ακολουθώντας, στις σκέψεις 63 έως 203 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, τα τρία αυτά στάδια, το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην επίδικη απόφαση όσον αφορά την προϋπόθεση αυτή.

- 31 Ειδικότερα, στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου περί του οποίου έγινε λόγος στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τους λόγους με τους οποίους το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV ισχυρίζονταν ότι η Επιτροπή είχε υποπέσει σε πλάνη εκτιμήσεως καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι το πλαίσιο αναφοράς δεν αποτελούνταν από το συνολικό σύστημα φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: ΣΣΦΕ), αλλά αποκλειστικά και μόνον από τους κανόνες για τις ΕΑΕ.
- 32 Συναφώς, πρώτον, το Γενικό Δικαστήριο εξέθεσε ότι το ΣΣΦΕ βασιζόταν στην αρχή της εδαφικότητας, δυνάμει της οποίας φορολογούνται μόνον τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αφετέρου, επισήμανε ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ αποσκοπούσαν στο να διασφαλίσουν ότι τα κέρδη που πραγματοποιούνται από μια ΕΑΕ, τα οποία, με βάση την αρχή αυτή, δεν θα φορολογούνταν κανονικά στο Ηνωμένο Βασίλειο, θα φορολογούνταν εντούτοις στο εν λόγω κράτος, όταν εθεωρείτο ότι είχαν εκτραπεί τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο. Εξ αυτού συνήγαγε το Γενικό Δικαστήριο ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ μπορούσαν να διαχωριστούν από το ΣΣΦΕ (σκέψεις 77, 78 και 80 έως 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 33 Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ αποτελούσαν ένα πλήρες σύνολο κανόνων, διακριτό από το ΣΣΦΕ, ιδίως όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, τους υποκειμένους στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου και τον φορολογικό συντελεστή. Υπογράμμισε επίσης ότι οι κανόνες αυτοί προέβλεπαν μηχανισμό προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση, ο οποίος δεν ασκούσε επιρροή στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου βάσει του ΣΣΦΕ (σκέψεις 85 έως 90 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 34 Στο πλαίσιο του δευτέρου σταδίου περί του οποίου έγινε λόγος στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, πρώτον, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV ότι οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν μπορούσαν να παρέχουν κανένα πλεονέκτημα διά της εφαρμογής του κεφαλαίου 9, αφ' ης στιγμής οι διατάξεις του κεφαλαίου αυτού δεν μπορούσαν να εξεταστούν χωριστά από τις διατάξεις του κεφαλαίου 3 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ (στο εξής: κεφάλαιο 3) και από εκείνες του κεφαλαίου 5.
- 35 Προς τούτο, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι οι κανόνες του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ θέσπιζαν κριτήρια για τον προσδιορισμό των περιπτώσεων που οδηγούν σε τεχνητή εκτροπή κερδών, όπως είναι, μεταξύ άλλων, αυτές που εμπίπτουν στο κεφάλαιο 5 αυτού. Κατά συνέπεια, κατά το Γενικό Δικαστήριο, όταν πληρούνται οποιοδήποτε από τα κριτήρια που προβλέπονται στους εν λόγω κανόνες, τα κέρδη που έχουν πραγματοποιήσει οι επίμαχες ΕΑΕ φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω της επιβολής επιβάρυνσης ΕΑΕ. Εξ αυτού συνήγαγε ότι το γεγονός ότι στο κεφάλαιο 9 προβλέπονται εξαιρέσεις από την εν λόγω επιβάρυνση για κέρδη τα οποία άλλως θα υπέκειντο σε αυτήν, δυνάμει των προαναφερθέντων κριτηρίων, συνιστούσε πλεονέκτημα (σκέψεις 96 και 100 έως 108 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 36 Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV, υποστηριζόμενης από την LSEGH, σύμφωνα με τα οποία κακώς η Επιτροπή θεώρησε ότι ο σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ περιοριζόταν στη φορολόγηση των τεχνητά εκτραπέντων κερδών, ενώ σκοπός των εν λόγω κανόνων ήταν η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 37 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστούσε ευρύ σκοπό, στον οποίο εντασσόταν ο ειδικότερος σκοπός που συνίστατο στη φορολόγηση των κερδών που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο. Υπογράμμισε ότι, μολονότι είχαν ληφθεί πλείονα μέτρα για την προστασία της εν λόγω

φορολογητέας βάσης, από τη δικογραφία προέκυπτε ότι ο ειδικός σκοπός του σχετικού πλαισίου αναφοράς, το οποίο αποτελείται από τους κανόνες για τις ΕΑΕ, ήταν να συμβάλει στην προστασία αυτή διά της φορολόγησης των κερδών των ΕΑΕ που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο (σκέψεις 109 και 114 έως 120 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

- 38 Τρίτον, το Γενικό Δικαστήριο ανέλυσε τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV, υποστηριζόμενης από την LSEGH, κατά τα οποία, κατ' ουσίαν, το επίμαχο καθεστώς είχε *a priori* επιλεκτικό χαρακτήρα, για τον λόγο ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ αποσκοπούσαν στην επιβολή φορολογικής υποχρέωσης μόνο στις περιπτώσεις που ενείχαν υψηλό κίνδυνο κατάχρησης ή τεχνητής εκτροπής κερδών από το Ηνωμένο Βασίλειο.
- 39 Προς τούτο, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις εφαρμόζονταν στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ, τα οποία προέκυπταν από δάνεια χορηγηθέντα από ΕΑΕ, και ως προς τα οποία πληρούνταν το κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ ή το κριτήριο του συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου (σκέψη 131 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 40 Κατόπιν της εκ μέρους του εξετάσεως της *a priori* επιλεκτικής εφαρμογής, το Γενικό Δικαστήριο συμπέρανε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις, καθόσον εφαρμόζονταν μόνον στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προκύπτουν από τα επιλέξιμα δάνεια, εξαιρουμένων εκείνων που προκύπτουν από δάνεια που χορηγούνται σε ημεδαπές συνδεδεμένες εταιρίες και εκείνων που χορηγούνται σε τρίτες εταιρίες, συνεπάγονταν διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων καταστάσεων και, επομένως, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι υφίστατο εν προκειμένω πλεονέκτημα και ότι αυτό είχε *a priori* επιλεκτικό χαρακτήρα (σκέψεις 167 έως 182 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 41 Στο πλαίσιο του τρίτου σταδίου περί του οποίου έγινε λόγος στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις δικαιολογούνταν από λόγους αναγόμενους, αφενός, στη διοικητική πρακτική αποτελεσματικότητα και, αφετέρου, στον σεβασμό της ελευθερίας εγκατάστασης.
- 42 Συγκεκριμένα, όσον αφορά την ελευθερία εγκατάστασης, το Γενικό Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, στις σκέψεις 72 και 73 της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), το Δικαστήριο είχε αποφανθεί ότι, στο μέτρο που η ισχύουσα κατά τον χρόνο εκείνο νομοθεσία περί των ΕΑΕ περιόριζε την επιβολή του φόρου επί των κερδών των ΕΑΕ στις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, δεν ήταν συμβατή με τις διατάξεις των Συνθηκών που κατοχυρώνουν την ελευθερία εγκατάστασης. Εξ αυτού συνήγαγε ότι, δεδομένου ότι η επιβάρυνση ΕΑΕ αφορούσε κέρδη για τα οποία, βάσει του κριτηρίου των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ, έπρεπε να θεωρηθεί ότι εξετράπησαν τεχνητά, η επιβάρυνση αυτή δεν συνιστούσε εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης και, κατά συνέπεια, οι επίμαχες εξαιρέσεις δεν μπορούσαν να δικαιολογηθούν από την αναγκαιότητα σεβασμού της ελευθερίας αυτής (σκέψεις 200 και 201 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).
- 43 Λαμβανομένων υπόψη όλων αυτών των στοιχείων, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως κρίνοντας ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις παρείχαν στους δικαιούχους τους επιλεκτικό πλεονέκτημα.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων κατ' αναίρεση

- 44 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 16, 17 και 25 Αυγούστου 2022, αντιστοίχως, το Ηνωμένο Βασίλειο, η ITV και η LSEGH άσκησαν τις υπό κρίση αιτήσεις αναίρεσεως, οι οποίες πρωτοκολλήθηκαν αντιστοίχως με τους αριθμούς C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P.
- 45 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 6ης Οκτωβρίου 2022, αποφασίστηκε η συνεκδίκηση των υποθέσεων C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.
- 46 Το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και να δεχθεί τα αιτήματα που υπέβαλε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου·
 - επικουρικώς, να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο για οριστική εκδίκαση και
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα τόσο της υπό κρίση αιτήσεως αναίρεσεως όσο και της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.
- 47 Η ITV ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση καθ' ο μέρος απέρριψε τις προσφυγές και την καταδίκασε στα δικαστικά έξοδα·
 - να ακυρώσει την επίδικη απόφαση και
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα τόσο της υπό κρίση αιτήσεως αναίρεσεως όσο και της προσφυγής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.
- 48 Η LSEGH ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·
 - να αποφανθεί οριστικά και αμετάκλητα και να ακυρώσει την επίδικη απόφαση ή, επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο προκειμένου αυτό να την κρίνει σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου και
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα τόσο της παρούσας διαδικασίας όσο και της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, περιλαμβανομένων των δικαστικών εξόδων στα οποία υποβλήθηκαν οι παρεμβαίνοντες.
- 49 Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να απορρίψει τις αιτήσεις αναίρεσεως και
 - να καταδικάσει το Ηνωμένο Βασίλειο, την ITV και την LSEGH στα δικαστικά έξοδα.

Επί των αιτήσεων αναιρέσεως

50. Προς στήριξη της αιτήσεώς του αναιρέσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο προβάλλει πέντε λόγους αναιρέσεως, εκ των οποίων ο πρώτος αφορά πλάνη περί το δίκαιο, παραμόρφωση και εσφαλμένο χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών όσον αφορά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, ο δεύτερος, πλάνη περί το δίκαιο, παραμόρφωση και εσφαλμένο χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, ο τρίτος, πλάνη περί το δίκαιο, παραμόρφωση και εσφαλμένο χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών, καθώς και παράβαση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως όσον αφορά την επιλεκτικότητα, ο τέταρτος, πλάνη περί το δίκαιο, παραμόρφωση των πραγματικών περιστατικών και παράβαση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως όσον αφορά τη διοικητική πρακτική αποτελεσματικότητας και, ο πέμπτος, πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως.
51. Η ITV προβάλλει, από την πλευρά της, τέσσερις λόγους αναιρέσεως, εκ των οποίων ο πρώτος αφορά σφάλμα σχετικά με τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, ο δεύτερος, σφάλμα σχετικά με τον καθορισμό επιλεκτικού πλεονεκτήματος, ο τρίτος, σφάλμα σχετικά με τη δικαιολόγηση των επίμαχων εξαιρέσεων και, ο τέταρτος, σφάλμα σχετικά με την εφαρμογή της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
52. Τέλος, η LSEGH προβάλλει πέντε λόγους αναιρέσεως, εκ των οποίων ο πρώτος αφορά πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, ο δεύτερος, πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά τον προσδιορισμό του σκοπού του εν λόγω πλαισίου, ο τρίτος, πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά την ύπαρξη διακριτικής μεταχείρισης μεταξύ οικονομικών φορέων, ο τέταρτος, παράβαση των άρθρων 263 και 296 ΣΛΕΕ λόγω της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου παράλειψης να παράσχει απαντήσεις επί ορισμένων λόγων ακυρώσεως καθώς και της υποκατάστασης της συλλογιστικής του με τη συλλογιστική της Επιτροπής ως εξετίθετο στην επίδικη απόφαση και, ο πέμπτος, πλάνη περί το δίκαιο όσον αφορά τη δικαιολόγηση των επίμαχων εξαιρέσεων.
53. Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 41 έως 45 των προτάσεών της, αφενός, μολονότι οι αναιρεσείοντες δεν προβάλλουν όλοι τον ίδιο αριθμό λόγων αναιρέσεως και παρά το γεγονός ότι, στο πλαίσιο των λόγων αυτών, έκαστος αναιρεσείων μπορεί να έχει προσδώσει μεγαλύτερη ή μικρότερη βαρύτητα σε ορισμένα επιχειρήματα ή να έχει προβάλει συγκεκριμένα επιχειρήματα, οι αιτιάσεις τους αφορούν, κατά βάση, τέσσερα ζητήματα, ήτοι, πρώτον, τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, δεύτερον, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, τρίτον, τη δικαιολόγηση του επίμαχου καθεστώτος μέσω της ανάγκης να καταστεί δυνατή η διοικητική πρακτική αποτελεσματικότητας των κανόνων για τις ΕΑΕ και, τέταρτον, τη δικαιολόγηση του καθεστώτος αυτού μέσω της ανάγκης να γίνεται σεβαστή η ελευθερία εγκαταστάσεως.
54. Αφετέρου, το ουσιώδες μέρος των αιτήσεων αναιρέσεως αφορά την αμφισβήτηση του καθορισμού του πλαισίου αναφοράς, διευκρινιζομένου ότι τα επιχειρήματα των αναιρεσείοντων σχετικά με την αναγκαιότητα να εξεταστούν από κοινού τα κεφάλαια 5 και 9, καθόσον αποτυπώνουν την προσέγγιση βάσει εκτιμήσεως του κινδύνου που ακολούθησε το Ηνωμένο Βασίλειο, είναι επίσης κρίσιμα για την εκτίμηση της αμφισβητήσεως αυτής, ακόμη και όταν διατυπώθηκαν, ή αναπτύχθηκαν λεπτομερέστερα, στο πλαίσιο της αμφισβητήσεως της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος ή στο πλαίσιο της αμφισβητήσεως της δικαιολογήσεως των επίμαχων εξαιρέσεων από την ανάγκη σεβασμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Επί της αμφισβήτησεως του καθορισμού του πλαισίου αναφοράς

Επί του παραδεκτού

- 55 Η Επιτροπή προβάλλει ότι η εκτίμηση του εθνικού δικαίου αποτελεί πραγματικό ζήτημα, το οποίο εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Γενικού Δικαστηρίου, εκτός αν η ερμηνεία του δικαίου αυτού στηρίζεται σε παραμόρφωση των αποδεικτικών στοιχείων. Δέχεται μεν ότι, σύμφωνα με τα διδάγματα που απορρέουν, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859), ο ορθός καθορισμός του πλαισίου αναφοράς, πρώτο στάδιο της ανάλυσης σχετικά με την επιλεκτικότητα εθνικού φορολογικού μέτρου, αποτελεί νομικό ζήτημα, πλην όμως υποστηρίζει ότι, στην εν λόγω απόφαση, το σφάλμα που διαπίστωσε το Δικαστήριο δεν αφορούσε την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, αλλά το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο είχε λάβει υπόψη τα κατάλληλα στοιχεία κατά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς.
- 56 Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, στις υπό κρίση υποθέσεις, οι αναιρεσείοντες δεν υποστηρίζουν ότι το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε σε εσφαλμένα στοιχεία κατά την εκτίμηση του κατά πόσον η Επιτροπή είχε καθορίσει ορθώς το πλαίσιο αναφοράς. Απλώς αμφισβητούν την ερμηνεία του εθνικού δικαίου που έκανε δεκτή το Γενικό Δικαστήριο, ενώ, προκειμένου να θεωρηθεί παραδεκτή η επιχειρηματολογία τους, θα έπρεπε να αποδείξουν ότι εμφίλοχώρησε παραμόρφωση του εθνικού δικαίου, υπό την έννοια ότι αποτέλεσε αντικείμενο ερμηνείας προδήλως αντίθετης προς το περιεχόμενο των σχετικών διατάξεων ή κατά τρόπο που να τους αποδίδεται πεδίο εφαρμογής που προφανώς δεν έχουν.
- 57 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου όταν αποφαινεται επί αναιρέσεως κατά απόφασης που εξέδωσε το Γενικό Δικαστήριο ορίζεται στο άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Κατ' αυτό, η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να περιορίζεται στα νομικά ζητήματα «σύμφωνα με τους όρους και τους περιορισμούς που προβλέπονται από τον Οργανισμό [του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης]». Στην ενδεικτική απαρίθμηση των λόγων αναιρέσεως που είναι δυνατό να προβληθούν στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού διευκρινίζει ότι η αίτηση αναιρέσεως μπορεί να στηρίζεται σε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης από το Γενικό Δικαστήριο.
- 58 Ασφαλώς, κατ' αρχήν, όσον αφορά τον αναιρετικό έλεγχο των σχετικών με το εθνικό δίκαιο εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου, οι οποίες, στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, αποτελούν εκτιμήσεις που αφορούν πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του εθνικού δικαίου. Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν μπορεί να στερηθεί τη δυνατότητα να ελέγξει αν οι εν λόγω εκτιμήσεις συνιστούν, αυτές καθ' εαυτές, παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 77 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 59 Τούτου λεχθέντος, το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο οριοθέτησε προσηκόντως το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς και, κατ' επέκταση, ερμήνευσε ορθώς τις διατάξεις που το απαρτίζουν, αποτελεί νομικό ζήτημα υποκείμενο στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου. Πράγματι, τα επιχειρήματα με τα οποία επιδιώκεται να αμφισβητηθεί η ορθότητα της επιλογής του πλαισίου αναφοράς ή η σημασία του κατά το πρώτο στάδιο της ανάλυσης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος είναι παραδεκτά, δεδομένου ότι η ανάλυση αυτή στηρίζεται σε νομικό

χαρακτηρισμό του εθνικού δικαίου βάσει διάταξης του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 60 Το να γίνει δεκτό ότι το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να κρίνει κατά πόσον το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο υιοθετώντας την οριοθέτηση του κρίσιμου πλαισίου αναφοράς, την ερμηνεία και την εφαρμογή του ως παραμέτρων αποφασιστικής σημασίας για την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος θα ισοδυναμούσε με αποδοχή της δυνατότητας να έχει ενδεχομένως παραβεί το Γενικό Δικαστήριο διάταξη του πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης, ήτοι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, χωρίς η παράβαση αυτή να επισύρει δυσμενή συνέπεια στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως, πράγμα που θα αντέβαινε στο άρθρο 256, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 79).
- 61 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι αναιρεσείοντες παραδεκτώς ζητούν από το Δικαστήριο να ελέγξει αν ορθώς το Γενικό Δικαστήριο, για τους σκοπούς της αναλύσεως σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, επικύρωσε τον εκ μέρους της Επιτροπής περιορισμό του πλαισίου αναφοράς μόνο στους κανόνες για τις ΕΑΕ.

Επί της ουσίας

– Επιχειρηματολογία των διαδίκων

- 62 Οι αναιρεσείοντες προβάλλουν, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, παραμόρφωσε το εθνικό δίκαιο ή προέβη σε εσφαλμένο νομικό χαρακτηρισμό του εθνικού δικαίου καθόσον έκρινε, όπως και η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, ότι το πλαίσιο αναφοράς βάσει του οποίου έπρεπε να κριθεί εάν οι επίμαχες εξαιρέσεις παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα δεν αποτελούνταν από το ΣΣΦΕ, αλλά από τους κανόνες για τις ΕΑΕ, όπως αυτοί ορίζονται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ.
- 63 Συναφώς, πρώτον, οι αναιρεσείοντες υποστηρίζουν ότι το Γενικό Δικαστήριο κακώς υπέθεσε ότι είναι «φυσιολογικό» μια εταιρία υπαγόμενη στο ΣΣΦΕ να φορολογείται για τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ και που απορρέουν από δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά την άποψή τους, αφενός, το σύστημα αυτό είναι κατά βάση, αλλά όχι αμιγώς εδαφικό, υπό την έννοια ότι, πέραν ορισμένων εξαιρέσεων, οι οποίες αφορούν ιδίως τα μερίσματα που προέρχονται από αλλοδαπές θυγατρικές, τα κέρδη που πραγματοποιούνται σε παγκόσμιο επίπεδο από τους εγκατεστημένους στο Ηνωμένο Βασίλειο υποκειμένους στον φόρο φορολογούνται. Αφετέρου, το εν λόγω σύστημα δεν βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης σε επίπεδο ομίλου, αλλά στην αρχή της χωριστής φορολόγησης των εταιριών, αποκλειστικώς βάσει των ιδίων κερδών τους. Εάν υιοθετούνταν μια προσέγγιση με βάση την οποία οι κανόνες για τις ΕΑΕ θα χαρακτηρίζονταν ως «κανονικό» σύστημα φορολόγησης, τούτο θα είχε οπωσδήποτε ως αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να τοποθετηθούν οι κανόνες αυτοί στο κρίσιμο πλαίσιο, ως αυστηρώς οριοθετημένη εξαίρεση από τη γενική αρχή της εν γένει εδαφικής φορολόγησης.
- 64 Ειδικότερα, η ITV εκθέτει, μεταξύ άλλων, ότι ακριβώς λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρα της εξωεδαφικής φορολόγησης οι επίμαχες εξαιρέσεις διατυπώθηκαν με αρκετά ευρύ τρόπο. Συγκεκριμένα, σκοπός τους είναι να καταστεί συμβατή προς τον κατά βάση εδαφικό χαρακτήρα του ΣΣΦΕ η φορολόγηση των εσόδων που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ εκτός του Ηνωμένου

Βασιλείου. Ο Βρετανός νομοθέτης προσέδωσε μεν στην επιβάρυνση ΕΑΕ ένα δυνητικά ευρύ πεδίο, πλην όμως προέβλεψε επίσης εξαιρέσεις που χρησιμεύουν ως «παράθυρα», ώστε να μην υπόκεινται στην εν λόγω επιβάρυνση τα κέρδη των ΕΑΕ τα οποία, στην πραγματικότητα, δεν θίγουν τη φορολογητέα βάση στο Ηνωμένο Βασίλειο ή δεν αποτελούν κέρδη που έχουν εκτραπεί κατά τρόπο εντελώς τεχνητό.

- 65 Όσον αφορά την LSEGH, υπενθυμίζει ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς πρέπει να πραγματοποιείται κατόπιν αντικειμενικής εξέτασης του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του οικείου κράτους μέλους κανόνων. Συνακόλουθα, κατ' αυτήν, οι κανόνες για τις ΕΑΕ σχετικά με τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης πρέπει να ερμηνεύονται σε συνδυασμό, μεταξύ άλλων, με τους κανόνες που αφορούν τα μερίσματα που λαμβάνουν οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες από τις αλλοδαπές θυγατρικές τους.
- 66 Δεύτερον, οι αναιρεσείοντες ισχυρίζονται ότι, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, οι κανόνες για τις ΕΑΕ δεν μπορούν να αποσπασθούν από το ΣΣΦΕ, αλλά συνιστούν, σύμφωνα με τη διατύπωση που χρησιμοποίησαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV, εξαίρεση από την αρχή της εδαφικότητας η οποία χαρακτηρίζει σε μεγάλο βαθμό το ΣΣΦΕ ή, σύμφωνα με τη διατύπωση που χρησιμοποίησε η LSEGH, διορθωτικό μέτρο άρρηκτα συνδεδεμένο με το σύστημα αυτό, το οποίο αποσκοπεί στην προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου από καταχρηστικές συμπεριφορές στις οποίες εμπλέκονται ΕΑΕ.
- 67 Προς επίρρωση της αμφισβήτησής τους ως προς τον αποσπαστό χαρακτήρα των κανόνων για τις ΕΑΕ, τον οποίο αναγνώρισε το Γενικό Δικαστήριο, κατ' αρχάς, το Ηνωμένο Βασίλειο και, αν και λιγότερο λεπτομερώς, η ITV αμφισβητούν τις διαπιστώσεις που περιέχονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, τον υποκείμενο στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου και τον φορολογικό συντελεστή.
- 68 Στη συνέχεια, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν ότι η ύπαρξη κανόνων που καθιστούν δυνατή την αποφυγή της διπλής διεθνούς φορολογίας δεν συνιστά ιδιαιτερότητα που χαρακτηρίζει τους κανόνες για τις ΕΑΕ, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, αλλά αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό του ΣΣΦΕ, όπως προκύπτει από το μέρος 2 του ΤΙΟΡΑ.
- 69 Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο διευκρινίζει ότι, καίτοι το μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ περιέχει ειδικές διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό της επιβάρυνσης ΕΑΕ, οι κανόνες αυτοί είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυποι με τους κανόνες του ΣΣΦΕ από πολλές απόψεις.
- 70 Τρίτον, οι αναιρεσείοντες υποστηρίζουν ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το κεφάλαιο 9 προβλέπει εξαιρέσεις από την επιβάρυνση ΕΑΕ υπέρ των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ που διαφορετικά θα φορολογούνταν βάσει του κεφαλαίου 5. Κατ' αυτούς, το Γενικό Δικαστήριο υπερεκτίμησε τον ρόλο του κριτηρίου των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ κρίνοντας ότι κάθε μη εμπορικό κέρδος χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ το οποίο πληροί το εν λόγω κριτήριο πρέπει αυτομάτως να χαρακτηρίζεται ως τεχνητά εκτραπέν από το Ηνωμένο Βασίλειο και, κατά συνέπεια, να υπόκειται στην επιβάρυνση ΕΑΕ δυνάμει του κεφαλαίου 5. Ορισμένοι τύποι διευθετήσεων, ήτοι τα επιλέξιμα δάνεια, δεν παρουσιάζουν υψηλό κίνδυνο τεχνητής εκτροπής κερδών, ανεξάρτητα από την παρουσία ΚΣΣ ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Άλλοι τύποι διευθετήσεων, ήτοι εκείνες που δεν εμπίπτουν στα επιλέξιμα δάνεια, ενέχουν έναν τέτοιο κίνδυνο, και πάλι ανεξάρτητα από την παρουσία ΚΣΣ ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο.

- 71 Συναφώς, οι αναιρεσείοντες υπογραμμίζουν ότι τα κεφάλαια 5 και 9 δεν προβλέπουν, αντιστοίχως, κανόνες και εξαιρέσεις από τους κανόνες αυτούς, υπό την έννοια ότι το δεύτερο από τα κεφάλαια αυτά συνεπάγεται ελάφρυνση όσον αφορά τον φόρο που άλλως θα οφείλετο δυνάμει του πρώτου κεφαλαίου. Τα δύο αυτά κεφάλαια αλληλοσυμπληρώνονται και δημιουργούν ένα ομοιόμορφο και συνεκτικό σύνολο κανόνων σχετικών με τη φορολόγηση των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ. Ωσαύτως, θεωρούμενα στο σύνολό τους, τα εν λόγω κεφάλαια καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής της επιβάρυνσης ΕΑΕ, λαμβάνοντας υπόψη την εκτίμηση του κινδύνου που εγκυμονεί, για τη βάση επιβολής του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο, η προέλευση και η χρησιμοποίηση των κεφαλαίων από τα οποία πραγματοποιούνται τα εν λόγω μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης.
- 72 Στο πλαίσιο αυτό, οι αναιρεσείοντες επικαλούνται ιδίως το άρθρο 371CB, παράγραφοι 1 και 8, του κεφαλαίου 3. Οι ITV και LSEGH αναφέρονται επίσης στο άρθρο 371BB του κεφαλαίου 2 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ (στο εξής: κεφάλαιο 2).
- 73 Ειδικότερα, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο και την ITV, το γεγονός ότι το άρθρο 371EA, παράγραφος 2, του κεφαλαίου 5 παραπέμπει στο εν λόγω άρθρο 371CB, παράγραφος 8, συνεπάγεται ότι, όταν μια ΕΑΕ πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης, λαμβάνεται υπόψη, σε πρώτο χρόνο, το κεφάλαιο 9, και μόνον ένα μη εμπορικό κέρδος χρηματοδότησης που δεν καλύπτεται από το κεφάλαιο αυτό πρέπει, σε δεύτερο χρόνο, να εξεταστεί βάσει του κεφαλαίου 5.
- 74 Το Ηνωμένο Βασίλειο και, κατ' ουσίαν, η ITV καθώς και η LSEGH προσθέτουν ότι το άρθρο 371IA του κεφαλαίου 9, το οποίο επικαλείται η Επιτροπή, δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το γεγονός ότι πρέπει να ληφθεί πρωτίστως υπόψη το τελευταίο αυτό κεφάλαιο.
- 75 Ομοίως, οι αναιρεσείοντες προβάλλουν επιχειρήματα με τα οποία προσάπτουν, κατ' ουσίαν, στο Γενικό Δικαστήριο ότι δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ, στο σύνολό τους και λαμβανομένου υπόψη του σκοπού τους, σχεδιάστηκαν βάσει μιας προσέγγισης στηριζόμενης στην αξιολόγηση των κινδύνων που εγκυμονούν τα κέρδη των ΕΑΕ για τη φορολόγηση των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 76 Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ έχουν ως σκοπό να εμποδίσουν τόσο τη διάβρωση της φορολογικής βάσης, που απορρέει από το γεγονός ότι οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που ανήκουν σε όμιλο μπορούν να εκπέσουν από τα κέρδη τους τους τόκους που καταβάλλουν σε μη εγκατεστημένες στο κράτος αυτό εταιρίες του ίδιου ομίλου, όσο και τη μετατόπιση κερδών εκτός του εν λόγω κράτους υπό τη μορφή τεχνητής εκτροπής.
- 77 Η ITV και, κατ' ουσίαν, η LSEGH προβάλλουν ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου 9 περιέχουν τη δική τους εκτίμηση του κινδύνου που συνδέεται με τα επιλέξιμα δάνεια, η οποία δεν εξαρτάται από το προβλεπόμενο στο κεφάλαιο 5 κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ.
- 78 Η ITV προσθέτει, κατ' ουσίαν, ότι οι διατάξεις αυτές του κεφαλαίου 9 είναι αναγκαίες προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ επιτρέπουν να φορολογούνται μόνον οι αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, τηρουμένων των διδαγμάτων που απορρέουν από την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

- 79 Η Επιτροπή υποστηρίζει, πρώτον, ότι σκοπός του ΣΣΦΕ είναι η φορολόγηση των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και των αλλοδαπών εταιριών που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό, για τα κέρδη τους που προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία ή δραστηριότητες στο εν λόγω κράτος. Λόγω του σε μεγάλο βαθμό εδαφικού χαρακτήρα του συστήματος αυτού, τα κέρδη που πραγματοποιούνται εκτός του εδάφους του Ηνωμένου Βασιλείου, κατ' αρχήν, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Αφ' ης στιγμής τούτο θα μπορούσε να λειτουργήσει ως κίνητρο για να συστήσουν βρετανικές εταιρίες ΕΑΕ σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και να εκτρέψουν τεχνητά προς αυτές τα κέρδη που προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία ή δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο, το εν λόγω κράτος θέσπισε ειδικούς κανόνες προκειμένου να αποτραπεί η διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών μέσω των ΕΑΕ. Οι εφαρμοστέοι στις ΕΑΕ κανόνες καθιστούν δυνατό να διαπιστωθεί, επί τη βάση κριτηρίων που επέλεξε το Ηνωμένο Βασίλειο, η ύπαρξη μιας τέτοιας εκτροπής, η οποία θα απέρρεε από το γεγονός ότι τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία ή δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπως επιβεβαίωσε το κράτος αυτό κατά τη διοικητική διαδικασία. Η επιβολή της επιβάρυνσης ΕΑΕ επί των κερδών αυτών καθιστά δυνατή την κατάργηση του φορολογικού πλεονεκτήματος που θα απέρρεε από την εκτροπή αυτή.
- 80 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έκρινε ότι είναι «φυσιολογικό» να φορολογούνται όλα τα κέρδη των ΕΑΕ, αλλά επισήμανε ότι τα κέρδη των τελευταίων υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ, παρά το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκαν από εταιρίες μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον προκύπτουν κατόπιν τεχνητής εκτροπής. Κατά συνέπεια, οι κανόνες για τις ΕΑΕ καθιστούν δυνατή τη συμπερίληψη στη βάση επιβολής του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο κερδών από περιουσιακά στοιχεία ή δραστηριότητες ευρισκόμενα στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα οποία διαφορετικά θα εξέφευγαν από τη βάση επιβολής του φόρου. Η Επιτροπή συνάγει εξ αυτού ότι η επιβάρυνση ΕΑΕ εφαρμόζεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ήτοι σε περιστάσεις στις οποίες υφίσταται αρκούντως σοβαρός κίνδυνος τεχνητής εκτροπής. Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση των κερδών που πληρούν τα κριτήρια του κεφαλαίου 5.
- 81 Δεύτερον, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ορθώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ, αφενός, μπορούν να αποσπασθούν από το ΣΣΦΕ, για τον λόγο ότι ακολουθούν διαφορετική λογική από εκείνη του τελευταίου, και, αφετέρου, αποτελούν συμπλήρωμα ή επακόλουθο του ΣΣΦΕ, του οποίου δεν συνιστούν εξαίρεση αλλά επέκταση.
- 82 Συναφώς, κατ' αρχάς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο αποσπαστός χαρακτήρας των κανόνων για τις ΕΑΕ προκύπτει όχι μόνον από τις διατάξεις τους σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, τον υποκείμενο στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου και τον φορολογικό συντελεστή, αλλά και από το γεγονός ότι χάρη στους κανόνες αυτούς λαμβάνονται υπόψη ενδεχόμενα προβλήματα διπλής φορολογίας, τα οποία δεν θα ήταν συναφή στο πλαίσιο του ΣΣΦΕ.
- 83 Στη συνέχεια, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι ο αποσπαστός χαρακτήρας δεν αναιρείται από την παρουσία, στο πλαίσιο των κανόνων για τις ΕΑΕ, παραπομπών σε διατάξεις του ΣΣΦΕ. Συγκεκριμένα, δεν θα ήταν ρεαλιστικό να αναμένεται να είναι οι κανόνες αυτοί εντελώς αυτόνομοι.

- 84 Τέλος, ο αποσπαστός χαρακτήρας δεν αναιρείται ούτε από την προβαλλόμενη ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ των κανόνων για τις ΕΑΕ και των κανόνων δυνάμει των οποίων, αφενός, δεν φορολογούνται τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ΕΑΕ στις μητρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο και, αφετέρου, οι τελευταίες μπορούν να εκπέσουν ορισμένους τόκους.
- 85 Τρίτον, η Επιτροπή προβάλλει ότι τα κεφάλαια 5 και 9 δεν πρέπει να ερμηνευθούν από κοινού. Κατ' αυτήν, το κεφάλαιο 5 θεσπίζει γενικούς κανόνες, ειδικότερα δε το κριτήριο των ασκουμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο ΚΣΣ και το κριτήριο του συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου, βάσει των οποίων καθίσταται δυνατό να προσδιοριστούν οι καταστάσεις στις οποίες οι βρετανικές αρχές, κατά την άσκηση της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτουν, θεωρούν ότι υφίσταται αρκούντως σοβαρός κίνδυνος τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ να αποτελούν κέρδη που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο και να πρέπει, επομένως, να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ. Όσον αφορά το κεφάλαιο 9, αυτό εισάγει, μέσω των επίμαχων εξαιρέσεων, πλήρη ή μερική απαλλαγή από την επιβάρυνση αυτή, για τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ χορηγώντας ορισμένα είδη δανείων, παρά το γεγονός ότι τα κέρδη αυτά θα υπάγονταν κανονικά στο κεφάλαιο 5.
- 86 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή στηρίζεται στο άρθρο 371ΙΑ, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 9, το οποίο καταδεικνύει, κατ' αυτήν, ότι τα κέρδη τα οποία αφορούν οι επίμαχες εξαιρέσεις θα υπέκειντο κανονικά σε επιβάρυνση ΕΑΕ βάσει του κεφαλαίου 5 και αποτελούν ένα υποσύνολο των κερδών που εμπίπτουν στο τελευταίο αυτό κεφάλαιο. Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου αυτού ενισχύουν την ανωτέρω θέση. Αντιθέτως, καμία διάταξη του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του Ηνωμένου Βασιλείου περί του ότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης πρέπει πρωτίστως να εξετάζονται σύμφωνα με τα κριτήρια του κεφαλαίου 9. Ειδικότερα, το άρθρο 371CB, παράγραφος 8, του κεφαλαίου 3 δεν επιρρωννύει τον ισχυρισμό αυτό. Εν πάση περιπτώσει, η ερμηνεία σύμφωνα με την οποία το κεφάλαιο 5 πρέπει να εφαρμόζεται πριν από το κεφάλαιο 9 παραμένει εντός των ορίων μιας εύλογης εκτιμήσεως των σχετικών διατάξεων. Επομένως, οι αναιρεσιδόντες δεν απέδειξαν ότι το Γενικό Δικαστήριο παραμόρφωσε την εθνική νομοθεσία.
- 87 Όσον αφορά την εφαρμογή της επιβάρυνσης ΕΑΕ μόνο στα κέρδη χρηματοδότησης που ενέχουν αρκούντως σοβαρό κίνδυνο τεχνητής εκτροπής, η Επιτροπή προβάλλει ότι ο Βρετανός νομοθέτης σχεδίασε τους κανόνες για τις ΕΑΕ με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή ότι οι κανόνες αυτοί καλύπτουν τα κέρδη που απορρέουν από περιουσιακά στοιχεία και κινδύνους που τελούν υπό διαχείριση και έλεγχο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συνακόλουθα, οι κανόνες αυτοί έχουν ευρύ πεδίο εφαρμογής και θα μπορούσαν να αφορούν καταστάσεις στις οποίες είναι πιθανόν η ΕΑΕ να συστάθηκε για πραγματικούς εμπορικούς λόγους, ο δε κίνδυνος τεχνητής εκτροπής κερδών του Ηνωμένου Βασιλείου είναι μικρός. Ωστόσο, προκειμένου να καλυφθούν οι περιπτώσεις αυτές, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου εισήγαγαν, αφενός, στο κεφάλαιο 3, κριτήρια προκειμένου να καθοριστεί εάν τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι ΕΑΕ πρέπει να εξεταστούν με γνώμονα τα επόμενα κεφάλαια και, αφετέρου, τις εξαιρέσεις που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 19 της επίδικης αποφάσεως.
- 88 Εξ αυτών συνάγεται ότι, εάν τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ δεν απαλλάσσονται από την εξέταση αυτή και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις αυτές, ενώ πληρούν ένα από τα κριτήρια του κεφαλαίου 5, τα κέρδη αυτά πρέπει, βάσει του συστήματος που σχεδιάστηκε από το ίδιο το Ηνωμένο Βασίλειο, να θεωρηθούν ότι παρουσιάζουν αρκούντως υψηλό κίνδυνο τεχνητής εκτροπής ώστε τούτο να συνεπάγεται την επιβολή επιβάρυνσης ΕΑΕ. Συνεπώς, με

βάση το κεφάλαιο αυτό επιτρέπεται η φορολόγηση μόνον των κερδών που αποτέλεσαν αντικείμενο εκτροπής, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω προσαρμογή κατ' εφαρμογήν του κεφαλαίου 9 προκειμένου να αποφευχθεί η φορολόγηση κερδών που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο εκτροπής.

- 89 Επιπλέον, η Επιτροπή δέχεται μεν ότι η βάση επιβολής του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί επίσης να διαβρωθεί με άλλον τρόπο πλην των τεχνητών εκτροπών, ιδίως διά της έκπτωσης τόκων, πλην όμως υποστηρίζει ότι η καταπολέμηση των λοιπών κινδύνων διάβρωσης της βάσης αυτής δεν εμπίπτει στον σκοπό των κανόνων για τις ΕΑΕ και ότι μπορούν να ληφθούν, εάν δεν έχουν ήδη ληφθεί, ειδικά μέτρα προς τούτο.

– *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 90 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς οι οποίοι δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων. Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου ικανού να αποτελέσει κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά (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 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 91 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να 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 στον δικαιούχο. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (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 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 92 Όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα, αυτή επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση, δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (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 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 93 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, για τον χαρακτηρισμό εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το πλαίσιο αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, καθόσον εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το πλαίσιο αναφοράς, σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν καλύπτει, ωστόσο, τα μέτρα που εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το οικείο

κράτος μέλος επιτυγχάνει να αποδείξει, σε τρίτο στάδιο, ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, υπό την έννοια ότι προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (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 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 94 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σπουδαιότητα στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, δεδομένου ότι η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση με τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία. Ως εκ τούτου, για να προσδιορισθεί το σύνολο των επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση πρέπει προηγουμένως να καθορισθεί ποιο είναι το νομικό καθεστώς του οποίου ο σκοπός αποτελεί το πρίσμα υπό το οποίο πρέπει να εξεταστεί ενδεχομένως η συγκρισιμότητα της πραγματικής και νομικής κατάστασης των επιχειρήσεων που ευνοούνται από το ως άνω μέτρο και των λοιπών επιχειρήσεων (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 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 95 Ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς, ο οποίος πρέπει να πραγματοποιείται κατόπιν ανταλλαγής επιχειρημάτων με το οικείο κράτος μέλος, πρέπει να απορρέει από αντικειμενική εξέταση του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του εν λόγω κράτους κανόνων. Συναφώς, ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού μέτρου δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί με γνώμονα ένα πλαίσιο αναφοράς που αποτελείται από ορισμένες διατάξεις του εθνικού δικαίου του οικείου κράτους μέλους που έχουν τεθεί τεχνητά εκτός του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου. Κατά συνέπεια, εάν το επίμαχο φορολογικό μέτρο δεν μπορεί να διαχωριστεί από το συνολικό φορολογικό σύστημα του οικείου κράτους μέλους, πρέπει να γίνεται παραπομπή στο σύστημα αυτό. Αντιθέτως, όταν προκύπτει ότι τέτοιου είδους μέτρο μπορεί σαφώς να διαχωριστεί από το συνολικό σύστημα, δεν αποκλείεται το πλαίσιο αναφοράς το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη να είναι πιο περιορισμένο από το συνολικό σύστημα, ή ακόμη και να ταυτίζεται με αυτό καθ' εαυτό το μέτρο, όταν το τελευταίο εμφανίζεται ως κανόνας με αυτοτελή νομική λογική και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων δικαίου εκτός του εν λόγω μέτρου (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής, C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψεις 62 και 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 96 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, εκτός των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που προσδιορίζει, μέσω της άσκησης των δικών του αρμοδιοτήτων σε ζητήματα άμεσης φορολογίας και τηρουμένης της φορολογικής του αυτονομίας, τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου τα οποία καθορίζουν, κατ' αρχήν, το πλαίσιο αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, της γενεσιουργού αιτίας του και των απαλλαγών από τις οποίες ενδεχομένως συνοδεύεται (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 112 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 97 Επομένως, κατά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς για την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σε φορολογικά μέτρα, η Επιτροπή υποχρεούται κατ' αρχήν να δέχεται την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του εθνικού δικαίου στην οποία προβαίνει το οικείο κράτος μέλος στο πλαίσιο της κατ' αντιπαράθεση συζήτησης περί της οποίας έγινε λόγος στη σκέψη 95

της παρούσας αποφάσεως, υπό τον όρο ότι η ερμηνεία αυτή συμβιβάζεται με το γράμμα των εν λόγω διατάξεων (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 120).

- 98 Η Επιτροπή μπορεί να αποκλίνει από την ως άνω ερμηνεία μόνον αν είναι σε θέση να αποδείξει ότι στη νομολογία ή στη διοικητική πρακτική του κράτους μέλους αυτού κρατεί άλλη ερμηνεία και αν στηρίζεται προς τούτο σε αξιόπιστα και συγκλίνοντα στοιχεία, επί των οποίων έχει διεξαχθεί η κατά τα προαναφερθέντα κατ' αντιπαράθεση συζήτηση (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 121).
- 99 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το εν λόγω κράτος μέλος υπέχει καθήκον καλόπιστης συνεργασίας καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας εξέτασης ενός μέτρου βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Το καθήκον αυτό συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την απαίτηση το κράτος μέλος να παρέχει καλόπιστα στην Επιτροπή κάθε κρίσιμη πληροφορία που αυτή ζητεί σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων του εθνικού δικαίου που είναι κρίσιμες για τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, όπως η ερμηνεία αυτή προκύπτει από την εθνική νομολογία ή διοικητική πρακτική (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2023, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-451/21 P και C-454/21 P, EU:C:2023:948, σκέψη 122).
- 100 Υπό το πρίσμα των αρχών αυτών πρέπει να εξακριβωθεί αν οι αναιρεσείοντες απέδειξαν ότι το Γενικό Δικαστήριο κακώς επιβεβαίωσε ότι, όπως έκρινε η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, το πλαίσιο αναφοράς εν προκειμένω περιοριζόταν στους κανόνες για τις ΕΑΕ.
- 101 Προς τούτο, υπενθυμίζεται ότι, στη σκέψη 80 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε, όσον αφορά τη διέπουσα τους κανόνες για τις ΕΑΕ λογική, ότι το ΣΣΦΕ βασιζόταν στην αρχή της εδαφικότητας, «δυνάμει της οποίας φορολογούνται μόνον τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, ήτοι τα κέρδη που πραγματοποιούν εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή τα κέρδη που πραγματοποιούν αλλοδαπές εταιρίες και προκύπτουν από τις δραστηριότητές τους οι οποίες ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο εν λόγω κράτος».
- 102 Στη σκέψη 81 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο υπογράμμισε ότι, δυνάμει των κανόνων για τις ΕΑΕ, «ορισμένα κέρδη που πραγματοποιούν ΕΑΕ τα οποία, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, δεν θα φορολογούνταν κανονικά στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι εντούτοις δυνατόν να φορολογηθούν στο κράτος αυτό όταν θεωρείται ότι εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο». Εξ αυτού συνήγαγε το συμπέρασμα, στη σκέψη 82 της ίδιας αποφάσεως, ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ ερείδονταν «σε λογική διαφορετική από εκείνη του [ΣΣΦΕ]», διευκρινίζοντας συγχρόνως ότι «[ε]ίναι αληθές ότι η λογική αυτή συμπληρώνει ή [...] αποτελεί συμπλήρωμα του [ΣΣΦΕ] που βασίζεται στην αρχή της εδαφικότητας, πλην όμως [ότι] μπορεί να διαχωριστεί από αυτό».
- 103 Στη σκέψη 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο προσέθεσε, κατ' αρχάς, ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ «δεν συνιστούν εξαίρεση από το [ΣΣΦΕ], στο μέτρο που μπορούν να θεωρηθούν μάλλον ως επέκτασή του», ακολούθως, ότι «[σ]κοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η φορολόγηση των κερδών που εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο και αύξησαν, τοιουτοτρόπως, τεχνητά τα κέρδη της ΕΑΕ, η οποία θα διανεμίει, εν συνεχεία, μερίσματα που δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο», και, τέλος, ότι «η λογική στην οποία ερείδονται οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνδέεται με την εκτροπή των κερδών προς τις ΕΑΕ κατά τρόπο ώστε να

πραγματοποιούνται, στην πράξη, εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου». Εκ των ανωτέρω συμπεράνε ότι η λογική αυτή «[δ]ιαφέρει, συνεπώς, από τη λογική που διέπει το [ΣΣΦΕ], το οποίο ερείδεται στα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο».

- 104 Συναφώς, επισημαίνεται ότι δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα στοιχείο που χαρακτηρίζεται ως «επακόλουθο», «συμπλήρωμα» ή «προέκταση» ενός κύριου στοιχείου μπορεί σαφώς να αποσπαστεί από το τελευταίο αυτό στοιχείο ή ότι διέπεται από αυτοτελή νομική λογική κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύθηκε στη σκέψη 95 της παρούσας αποφάσεως.
- 105 Πράγματι, λόγω της στενής σχέσης που συνήθως υφίσταται μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων, τυχόν διαχωρισμός τους ισοδυναμεί, κατ' αρχήν, με τεχνητή αφαίρεση ορισμένων διατάξεων του εθνικού δικαίου του οικείου κράτους μέλους από το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο του οποίου αποτελούν μέρος, κατά παραβίαση των αρχών που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 95 της παρούσας αποφάσεως.
- 106 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το ΣΣΦΕ έχει σε μεγάλο βαθμό εδαφικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, πέραν ορισμένων εξαιρέσεων, προβλέπει τη φορολόγηση των παγκοσμίων κερδών των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή των κερδών που πραγματοποιούν αλλοδαπές εταιρίες και που προέρχονται από δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οι ίδιες στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο κράτος αυτό. Ωσαύτως, εάν δεν συμπληρωθεί από άλλους κανόνες, το ΣΣΦΕ δεν επιτρέπει τη φορολόγηση των κερδών που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ των βρετανικών εταιριών, τούτο δε παρά το γεγονός, το οποίο τόνισε το Γενικό Δικαστήριο, ότι οι τελευταίες λαμβάνουν μερίσματα από τις ΕΑΕ τους, τα οποία δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, δυνάμει διατάξεων του ΣΣΦΕ.
- 107 Κατά τους αναιρεσείοντες, κατ' ουσίαν, οι κανόνες για τις ΕΑΕ αποτελούν εξαίρεση από την αρχή της εδαφικότητας η οποία χαρακτηρίζει σε μεγάλο βαθμό το ΣΣΦΕ και αποσκοπούν στη συμπλήρωσή του, προκειμένου να φορολογηθούν, με την επιβάρυνση ΕΑΕ στην οποία υπόκεινται οι βρετανικές εταιρίες που ελέγχουν τις ΕΑΕ, τα κέρδη των τελευταίων κατά τον ίδιο τρόπο όπως και αν είχαν πραγματοποιηθεί από τις εν λόγω βρετανικές εταιρίες, όταν υφίσταται αρκούντως σημαντικός κίνδυνος τα κέρδη αυτά να προκύπτουν από διευθετήσεις που συνεπάγονται τεχνητές εκτροπές κερδών ή διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αντιθέτως, οι επίμαχες εξαιρέσεις παρέχουν τη δυνατότητα, ελλείψει αρκούντως σημαντικού κινδύνου, να μην επιβάλλεται στα οικεία κέρδη καμία επιβάρυνση ΕΑΕ, κατά τον ίδιο τρόπο που δεν θα είχαν φορολογηθεί βάσει του ΣΣΦΕ, ή ακόμη να εφαρμόζεται η επιβάρυνση αυτή μόνο σε μέρος των κερδών, σύμφωνα με μια κατ' αποκοπήν εκτίμηση των αποτελεσμάτων των διευθετήσεων αυτών επί της φορολογητέας βάσης.
- 108 Εάν γινόταν δεκτή αυτή η ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ και της διασύνδεσής τους με το ΣΣΦΕ, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι οι κανόνες αυτοί ακολουθούν την ίδια λογική με το τελευταίο. Πράγματι, βάσει της εν λόγω ερμηνείας, αφενός, οι κανόνες για τις ΕΑΕ εισάγουν εξαίρεση από την αρχή της εδαφικότητας η οποία χαρακτηρίζει σε μεγάλο βαθμό το ΣΣΦΕ, προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να διαφύγουν από τις βρετανικές φορολογικές αρχές κέρδη τα οποία, ελλείψει εκτροπής ή διάβρωσης της φορολογητέας βάσης, θα είχαν φορολογηθεί δυνάμει του συστήματος αυτού. Αφετέρου, μέσω των επίμαχων εξαιρέσεων, μετέχουν του ευρέως εδαφικού χαρακτήρα του ΣΣΦΕ, υπό την έννοια ότι η επιβάρυνση ΕΑΕ δεν εφαρμόζεται, ή δεν εφαρμόζεται εξ ολοκλήρου, οσάκις ο κίνδυνος τεχνητής εκτροπής κερδών ή διάβρωσης της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν είναι αρκούντως σημαντικός.

Άλλως ειπείν, σύμφωνα με την ερμηνεία των αναιρεσιόντων, το ΣΣΦΕ και οι κανόνες για τις ΕΑΕ είναι αδιαχώριστα κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 95 της παρούσας αποφάσεως.

- 109 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί ποια ερμηνεία του εθνικού δικαίου πρέπει να υπερισχύσει μεταξύ της ερμηνείας στην οποία στηρίζεται η επίδικη απόφαση, και η οποία επικυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, και της ερμηνείας που υποστηρίζει το οικείο κράτος μέλος.
- 110 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι από τις αρχές που καθιερώθηκαν με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 97 έως 99 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, όταν η Επιτροπή δεν διαθέτει, όσον αφορά καθεστώς ενισχύσεων, νομολογία ή διοικητική πρακτική του οικείου κράτους μέλους που να στηρίζει τη δική της ερμηνεία του εθνικού δικαίου, εφόσον το κράτος μέλος αυτό της έχει επιβεβαιώσει, κατά τη διοικητική διαδικασία, ότι δεν υφίσταται τέτοια νομολογία ή πρακτική, η ερμηνεία αυτή μπορεί να υπερισχύσει εκείνης την οποία υποστηρίζει το εν λόγω κράτος μέλος μόνον αν η Επιτροπή είναι σε θέση να αποδείξει ότι η τελευταία αυτή ερμηνεία είναι ασύμβατη προς το γράμμα των σχετικών διατάξεων.
- 111 Όσον αφορά την αντιπαράθεση μεταξύ της Επιτροπής και του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την ορθή ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ, και ειδικότερα όσον αφορά την αλληλεπίδραση μεταξύ του κεφαλαίου 5 και του κεφαλαίου 9, από τα εκτεθέντα στη σκέψη 110 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα αν η ερμηνεία την οποία υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, ως συντάκτης των εν λόγω κανόνων, συμβιβάζεται με το γράμμα των σχετικών διατάξεων των κανόνων αυτών.
- 112 Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 72 της επίδικης αποφάσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο είχε υποστηρίξει ότι τα κεφάλαια 5 και 9 αντικατοπτρίζουν μια προσέγγιση στηριζόμενη στους κινδύνους και τις επιπτώσεις των διαφόρων διευθετήσεων στη βρετανική φορολογική βάση. Ομοίως, ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, το Ηνωμένο Βασίλειο προσήψε σαφώς στην Επιτροπή ότι δεν ερμήνευσε συνδυαστικά τα κεφάλαια αυτά, χάρη στα οποία θα καθίστατο δυνατός ο εντοπισμός των διευθετήσεων που ενέχουν αρκούντως υψηλό κίνδυνο καταχρήσεως ή τεχνητής εκτροπής.
- 113 Συναφώς, πρώτον, το άρθρο 371BB του κεφαλαίου 2, αφού αναφέρει στην παράγραφο 1 ποια είναι τα στάδια που πρέπει να ακολουθούνται προκειμένου να καθοριστεί, σύμφωνα με το κεφάλαιο 3, εάν και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, ποια από τα κεφάλαια 4 έως 8 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ εφαρμόζονται στα κέρδη μιας ΕΑΕ (στάδιο 1), καθώς και σε ποιον βαθμό τα κέρδη αυτά εμπίπτουν σε ένα από τα κεφάλαια αυτά (στάδιο 2), διαλαμβάνει στην παράγραφο 2 ότι η παράγραφος 1 εφαρμόζεται «υπό την επιφύλαξη», μεταξύ άλλων, του κεφαλαίου 9.
- 114 Κανένα στοιχείο των παραγράφων αυτών, ερμηνευόμενων στο σύνολό τους, δεν έρχεται σε αντίθεση με την ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ την οποία υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με την οποία τα κεφάλαια 5 και 9 αλληλοσυμπληρώνονται και καθορίζουν, από κοινού, το πεδίο εφαρμογής της επιβάρυνσης ΕΑΕ, λαμβανομένης υπόψη της εκτιμήσεως του κινδύνου που έγκειται στο να προκύπτουν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης από διευθετήσεις οι οποίες οδηγούν σε τεχνητές εκτροπές κερδών ή διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως εκ τούτου, όταν τα κέρδη πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφαλαίου 9, παρέλκει η εξέτασή τους υπό το πρίσμα των λοιπών κεφαλαίων του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ. Συνακόλουθα, όταν έχει εφαρμογή το κεφάλαιο 9, δεν είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί εάν

τα οικεία κέρδη πληρούν ένα από τα κριτήρια του κεφαλαίου 5, αφού, είτε αυτό συμβαίνει είτε όχι, τα κέρδη αυτά μπορούν, κατόπιν αιτήσεως, να τύχουν απαλλαγής σύμφωνα με τους κανόνες που απορρέουν από το κεφάλαιο 9.

- 115 Δεύτερον, το άρθρο 371CB του κεφαλαίου 3, το οποίο περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εξακριβωθεί αν έχει εφαρμογή το κεφάλαιο 5, διευκρινίζει στην παράγραφο 8 ότι, «[σ]την περίπτωση υποκείμενης στον φόρο εταιρίας που υποβάλλει αίτηση βάσει του κεφαλαίου 9, οι αναφορές, στο παρόν άρθρο και στο κεφάλαιο 5, στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ αφορούν τα κέρδη αυτά, ενώ εξαιρούνται επίσης τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια (όπως αυτά ορίζονται στο κεφάλαιο 9)».
- 116 Όπως επιβεβαιώθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η παρουσία του επιρρήματος «επίσης» στο εν λόγω άρθρο 371CB, παράγραφος 8, του κεφαλαίου 3 οφείλεται στο γεγονός ότι οι παράγραφοι 2 έως 7 του άρθρου αυτού θεσπίζουν κανόνες που επιτρέπουν τον αποκλεισμό ορισμένων άλλων κερδών από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου και του κεφαλαίου 5.
- 117 Επομένως, κανένα στοιχείο του εν λόγω άρθρου 371CB του κεφαλαίου 3 δεν αντιτίθεται στην ερμηνεία την οποία υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με την οποία, κατ' ουσίαν, οι παράγραφοι 1 και 8 έχουν την έννοια ότι το κεφάλαιο 9 μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη το κεφάλαιο 5.
- 118 Τρίτον, το άρθρο 371EA, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 5 προβλέπει ότι, για τους σκοπούς του σταδίου 2 του άρθρου 371BB, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 2, τα κέρδη μιας ΕΑΕ που εμπίπτουν στο κεφάλαιο 5 είναι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησής της, στο μέτρο που πληρούν τα κριτήρια του κεφαλαίου αυτού. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 371EA διευκρινίζει ότι «οι αναφορές [...] στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με το άρθρο 371CB, παράγραφος 2, και στο μέτρο που αυτό έχει εφαρμογή, με το άρθρο 371CB, παράγραφος 8».
- 119 Αφ' ης στιγμής παραπέμπει στο άρθρο 371CB, παράγραφος 8, του κεφαλαίου 3, το εν λόγω άρθρο 371EA, το οποίο, σύμφωνα με τον ίδιο τον τίτλο του, αποτελεί τον «βασικό κανόνα» του κεφαλαίου 5, το οποίο αφορά τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ, μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εξαρτά την εφαρμογή των κριτηρίων που ορίζονται στο κεφάλαιο αυτό από το γεγονός ότι τα προς εξέταση μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης δεν εμπίπτουν στο κεφάλαιο 9, οπότε το γράμμα του εν λόγω άρθρου είναι συμβατό με την ερμηνεία την οποία υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο.
- 120 Τέταρτον, το άρθρο 371IA του κεφαλαίου 9 προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχείο α', ότι, «εκτός από το παρόν κεφάλαιο, το κεφάλαιο 5 [...] θα εφαρμοζόταν» στα κέρδη μιας ΕΑΕ. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου προσθέτει ότι «μια υποκείμενη στον φόρο εταιρία [...] μπορεί να υποβάλει αίτηση [...] προκειμένου να εφαρμοστεί το στάδιο 2 του άρθρου 371BB, παράγραφος 1 (η πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ), [...] υπό την επιφύλαξη του παρόντος κεφαλαίου». Η παράγραφος 3 του ιδίου άρθρου διευκρινίζει ότι, εάν η εν λόγω εταιρία υποβάλει αίτηση, «τα κέρδη που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια διέρχονται από την πύλη φορολογικής επιβάρυνσης ΕΑΕ στο μέτρο που (και μόνο στο μέτρο που) δεν εξαιρούνται βάσει του παρόντος κεφαλαίου».
- 121 Κατά την Επιτροπή, το άρθρο αυτό αποδεικνύει ότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που αφορά το κεφάλαιο 9 είναι εκείνα τα οποία, ελλείψει της προβλεπόμενης στο κεφάλαιο αυτό εξαίρεσης, θα υπέκειντο σε επιβάρυνση ΕΑΕ σύμφωνα με το κεφάλαιο 5.

- 122 Διαπιστώνεται ότι η ανωτέρω ερμηνεία προϋποθέτει ότι το κεφάλαιο 9 προβλέπει μια απαλλαγή από τον φόρο που οφείλεται, κατά περίπτωση, δυνάμει του κεφαλαίου 5, το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 371ΙΑ, παράγραφος 3, του κεφαλαίου 9, μπορεί να έχει ως συνέπεια τη φορολόγηση των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης τα οποία δεν καλύπτονται, ή δεν καλύπτονται εξ ολοκλήρου, από το κεφάλαιο 9. Όμως, η εφαρμογή των επίμαχων εξαιρέσεων στα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που ενδέχεται να πληρούν, επιπλέον των προβλεπόμενων στο κεφάλαιο 9 προϋποθέσεων, ένα από τα κριτήρια του κεφαλαίου 5 δεν αντιφάσκει προς την ερμηνεία την οποία υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο και η οποία συνοψίστηκε στη σκέψη 114 της παρούσας αποφάσεως. Συγκεκριμένα, όταν και στο μέτρο που τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφαλαίου 9, μπορούν να απαλλαγούν, εν όλω ή εν μέρει, από την επιβάρυνση ΕΑΕ, ακόμη και αν πληρούν ένα από τα κριτήρια του κεφαλαίου 5, και τούτο για τον λόγο ότι, σύμφωνα με την εκτίμηση στην οποία προέβη ο Βρετανός νομοθέτης, το γεγονός ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές καθιστά δυνατό να αποκλειστεί η ύπαρξη αρκούντως υψηλού κινδύνου να προκύπτουν τα κέρδη αυτά από διευθετήσεις που οδηγούν σε τεχνητές εκτροπές κερδών ή στη διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 123 Επομένως, ούτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 371ΙΑ του κεφαλαίου 9 τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή μπορεί να θεωρηθεί ότι η ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ την οποία προκρίνει το Ηνωμένο Βασίλειο δεν συμβιβάζεται με το γράμμα των κανόνων αυτών.
- 124 Εξάλλου, η ITV υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι για την ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα διδάγματα της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
- 125 Από το διατακτικό της προμνησθείσας αποφάσεως προκύπτει ότι τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία έναντι αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, ο σχετικός φόρος δεν πρέπει να επιβάλλεται όταν προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες.
- 126 Η ερμηνεία των κανόνων για τις ΕΑΕ που ορίζονται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ, την οποία επικαλούνται οι αναιρεσείοντες, αντανakλά τις αρχές αυτές, δεδομένου ότι, με τα κεφάλαια 5 και 9, το εν λόγω μέρος αποσκοπεί στη φορολόγηση των κερδών που απορρέουν από καταχρηστικές πρακτικές, όπως οι αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, παρέχοντας στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να υποβάλουν αίτηση προκειμένου να αποφύγουν ή να μειώσουν τη φορολογία αυτή οσάκις πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες, κατά την άποψη του εθνικού νομοθέτη, εξαλείφουν ή περιορίζουν τον κίνδυνο υπάρξεως τέτοιων καταστάσεων.
- 127 Επομένως, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 87 έως 90 των προτάσεών της, οι κανόνες για τις ΕΑΕ, θεωρούμενοι στο σύνολό τους, και ειδικότερα, όσον αφορά τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης, εκείνοι που ορίζονται στα κεφάλαια 5 και 9, έρχονται να συμπληρώσουν το ΣΣΦΕ, ακολουθώντας την ίδια λογική, η οποία στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην αρχή της εδαφικότητας. Συγκεκριμένα, η επιβάρυνση ΕΑΕ δεν επιβάλλεται ή

επιβάλλεται μόνον εν μέρει επί των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ, όπως είναι τα κέρδη που προέρχονται από επιλέξιμα δάνεια, τα οποία δεν έχουν επαρκή εδαφικό σύνδεσμο με το Ηνωμένο Βασίλειο και τα οποία δεν αποτελούν, επομένως, κέρδη που έχουν εκτραπεί τεχνητά ή διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

- 128 Η ως άνω διαπίστωση δεν μπορεί να κλονισθεί από τις εκτιμήσεις που διατυπώνονται στις σκέψεις 85 έως 90 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Το Γενικό Δικαστήριο, προκειμένου να κρίνει ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούσαν πλήρες σύνολο κανόνων, διακριτό από το ΣΣΦΕ, υπογράμμισε, κατ' αρχάς, τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ του ΣΣΦΕ και των κανόνων αυτών όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, τον υποκείμενο στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου καθώς και τον φορολογικό συντελεστή, εν συνεχεία, την παρουσία, στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ, ειδικών διατάξεων σχετικά με την επιβάρυνση ΕΑΕ και, τέλος, την ύπαρξη, στο μέρος αυτό, ενός μηχανισμού για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- 129 Συναφώς, πρώτον, όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, όπως υπογραμμίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως επιδιώκει να διακρίνει τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στο εν λόγω κράτος από τα κέρδη που εξετράπησαν τεχνητά από αυτό, προκειμένου να τα αντιμετωπίσει ως διαφορετικές βάσεις επιβολής του φόρου. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις, η βάση αντιστοιχεί στα πραγματοποιηθέντα κέρδη.
- 130 Δεύτερον, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, επισημαίνεται ότι οι υποκείμενοι στην επιβάρυνση ΕΑΕ είναι οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικές εταιρίες, ήτοι εταιρίες που υπόκεινται επίσης στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Είναι αληθές ότι πρόκειται για υποσύνολο εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο, αφ' ης στιγμής δεν ελέγχουν όλες αυτές οι εταιρίες κατ' ανάγκην ΕΑΕ, τα κέρδη των οποίων επισύρουν επιβάρυνση ΕΑΕ. Γεγονός παραμένει ωστόσο ότι, στο πλαίσιο του εν λόγω υποσυνόλου, οι ίδιες εταιρίες υπόκεινται τόσο στον φόρο εταιριών όσο και στην επιβάρυνση ΕΑΕ. Επομένως, κακώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε σχετική διάκριση μεταξύ των υποκειμένων στην επιβάρυνση ΕΑΕ και των υποκειμένων στη φορολόγηση που απορρέει από το ΣΣΦΕ.
- 131 Τρίτον, όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι εφαρμοζόταν επιβάρυνση ΕΑΕ όταν οι ΕΑΕ πραγματοποιούσαν κέρδη εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου προερχόμενα από διευθετήσεις ή τεχνητές εκτροπές πόρων ή κερδών που έπρεπε να έχουν φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εξ αυτού συνήγαγε ότι η γενεσιουργός αιτία της επιβάρυνσης ΕΑΕ δεν αντιστοιχούσε στην πραγματοποίηση φορολογητέων βάσει του ΣΣΦΕ κερδών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένα την έννοια της γενεσιουργού αιτίας, δεδομένου ότι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το γεγονός που δικαιολογεί την υπαγωγή ενός προσώπου στον φόρο είναι η εκ μέρους του πραγματοποίηση κερδών.
- 132 Τέταρτον, όπως δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο, όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή της επιβάρυνσης ΕΑΕ, ο συντελεστής αυτός είναι ο ίδιος με τον προβλεπόμενο από το ΣΣΦΕ. Βεβαίως, το Γενικό Δικαστήριο προσέθεσε ότι, όσον αφορά την επιβάρυνση ΕΑΕ, υφίσταται ειδικός μηχανισμός υπολογισμού ο οποίος μπορεί να συνεπάγεται τον υπολογισμό του μέσου όρου πλειόνων φορολογικών συντελεστών εφαρμοστέων επί των κερδών της εταιρίας που φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ωστόσο, όπως προβάλλει το Ηνωμένο Βασίλειο, δίχως να αντικρουστεί από την Επιτροπή, η δυνατότητα να αντιστοιχεί ο φορολογικός συντελεστής στον μέσο όρο πλειόνων συντελεστών υφίσταται τόσο για την επιβάρυνση ΕΑΕ όσο και για τον φόρο εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πράγματι, το άρθρο 8, παράγραφος 5, του

Corporation Tax Act 2009 (νόμου του 2009 περί του φόρου εταιριών) προβλέπει μηχανισμό ισοδύναμο με εκείνον που προκύπτει από το άρθρο 371BC του κεφαλαίου 2, τον οποίο μνημονεύει το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 88 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

- 133 Πέμπτον, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι το μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ περιέχει ειδικές διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό της επιβάρυνσης ΕΑΕ, οι κανόνες αυτοί είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυποι με τους κανόνες του ΣΣΦΕ από πολλές απόψεις, όπως υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο και όπως δέχεται η Επιτροπή.
- 134 Έκτον, όσον αφορά τη διπλή φορολογία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV ορθώς ισχυρίζονται ότι το μέρος 2 του ΤΙΟΡΑ αφορά την προβληματική αυτή, οπότε κακώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η ύπαρξη μηχανισμού για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελούσε ιδιαιτερότητα των κανόνων για τις ΕΑΕ.
- 135 Από το σύνολο των σκέψεων αυτών προκύπτει ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ΣΣΦΕ, το οποίο συμπληρώνουν, ακολουθώντας την ίδια λογική με αυτό, σύμφωνα με την οποία υπόκεινται στον φόρο τα κέρδη που εμφανίζουν επαρκή εδαφικό σύνδεσμο με το Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, όπως υποστηρίζουν οι αναιρεσείοντες με την πρώτη αιτιάσή τους περί της οποίας έγινε λόγος στη σκέψη 53 της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθόσον επιβεβαίωσε ότι, όπως είχε κρίνει η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση, το πλαίσιο αναφοράς για τους σκοπούς της εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα των επίμαχων εξαιρέσεων υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αποτελούνταν μόνον από τους κανόνες για τις ΕΑΕ, οι οποίοι περιλαμβάνονται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ.

Συμπέρασμα όσον αφορά τις αιτήσεις αναιρέσεως

- 136 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα, τυχόν σφάλμα κατά τον καθορισμό του εν λόγω συστήματος καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή την ανάλυση της προϋπόθεσης περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 137 Κατά συνέπεια, η πλάνη περί το δίκαιο που διαπιστώθηκε στη σκέψη 135 της παρούσας αποφάσεως αρκεί για να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στο σύνολό της, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξεταστούν οι λοιπές αιτιάσεις που μνημονεύονται στη σκέψη 53 της παρούσας αποφάσεως.

Επί των προσφυγών ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου

- 138 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το Δικαστήριο, σε περίπτωση αναιρέσεως της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου, μπορεί να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον αυτή είναι ώριμη προς εκδίκαση.

- 139 Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι λόγοι ακυρώσεως της επίδικης αποφάσεως αποτέλεσαν αντικείμενο κατ' αντιμωλίαν συζητήσεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η δε εξέτασή τους δεν απαιτεί τη λήψη οποιουδήποτε συμπληρωματικού μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας ή τη διεξαγωγή αποδείξεων.
- 140 Συναφώς, αρκεί να επισημανθεί ότι, για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 90 έως 135 της παρούσας αποφάσεως, η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί καθόσον η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο διαπιστώνοντας την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα ενός πλαισίου αναφοράς περιοριζόμενου στους κανόνες για τις ΕΑΕ οι οποίοι περιέχονται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ, ενώ οι κανόνες αυτοί δεν μπορούν να διαχωριστούν από το ΣΣΦΕ.
- 141 Όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 136 της παρούσας αποφάσεως, μια τέτοια πλάνη κατά τον καθορισμό των κανόνων που όντως εφαρμόζονται δυνάμει του σχετικού εθνικού δικαίου και, επομένως, κατά τον προσδιορισμό της λεγόμενης «κανονικής» φορολογίας βάσει της οποίας πρέπει να εκτιμηθούν οι επίμαχες εξαιρέσεις καθιστά κατ' ανάγκην πλημμελή εν συνόλω τη συλλογιστική που αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 142 Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη και το Δικαστήριο κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά, αυτό αποφαινεται επί των εξόδων.
- 143 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, και το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα οποία εφαρμόζονται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ορίζουν, αφενός, ότι ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου, και, αφετέρου, ότι τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.
- 144 Εν προκειμένω, όσον αφορά τις αιτήσεις αναιρέσεως στις υποθέσεις C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P, δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, η ITV και η LSEGH νίκησαν, η Επιτροπή πρέπει, σύμφωνα με τα αιτήματά τους, να φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων της, και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι αναιρεσείοντες.
- 145 Επιπλέον, δεδομένου ότι οι προσφυγές ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου έγιναν δεκτές, η Επιτροπή πρέπει να φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων της, τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε το Ηνωμένο Βασίλειο στην υπόθεση T-363/19 καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η ITV και η LSEGH στην υπόθεση T-456/19.
- 146 Το Ηνωμένο Βασίλειο φέρει τα δικαστικά έξοδά του στην υπόθεση T-456/19.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Αναirεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2022, Ηνωμένο Βασίλειο και ITV κατά Επιτροπής (T-363/19 και T-456/19, EU:T:2022:349).**
- 2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2019/1352 της Επιτροπής, της 2ας Απριλίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44896 που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων ΕΑΕ.**

- 3) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα της αναιρετικής δίκης στις υποθέσεις C-555/22 P, C-556/22 P και C-564/22 P.
- 4) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα στην υπόθεση T-363/19.
- 5) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων της, και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η ITV plc καθώς και οι LSEGH (Luxembourg) Ltd και London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd στην υπόθεση T-456/19.
- 6) Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας φέρει τα δικαστικά έξοδά του στην υπόθεση T-456/19.

(υπογραφές)