



## BREITHIÚNAS NA CÚIRTE (an Mór-Dhlísheomra)

5 Nollaig 2023\*

(Achomharc – Státchabhair – Airteagal 107(1) CFAE – Réamhrialuithe cánach arna nglacadh ag Ballstát – Cabhair a dhearbhaítear a bheith neamh-chomhoiriúnach leis an margadh inmheánach – Oibleagáid chun an chabhair sin a aisghabháil – Coincheap an ‘bhuntáiste’ – An creat tagartha a chinneadh – ‘Gnáthchánachas’ faoin dlí náisiúnta – Athbhreithniú ag an gCúirt Bhreithiúnais ar léiriú agus ar chur i bhfeidhm an dlí náisiúnta ag Cúirt Ghinearálta an Aontais Eorpaigh – Cánachas díreach – Léiriú docht – Cumhachtaí an Choimisiúin Eorpaigh – Oibleagáid chun cúiseanna a lua – Aicmiú dlíthiúil na bhfíoras – Coincheap ‘mí-úsáide ceart’ – Measúnú *ex ante* ag údaráis chánach an Bhallstáit lena mbaineann – Prionsabal na deimhneachta dlíthiúla)

I gCásanna Uamtha C-451/21 P agus C-454/21 P,

maidir le dhá achomharc de bhun Airteagal 56 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh, a tionscnaíodh an 21 agus an 22 Iúil 2021 faoi seach,

**Ard-Diúcacht Lucsamburg**, arna hionadú ag A. Germeaux, T. Schell agus T. Uri, i gcáil Gníomhairí, le cúnamh ó J. Bracker agus D. Waelbroeck, avocats, agus ag A. Pesch, conseil (Cás C-451/21 P),

**Engie Global LNG Holding Sàrl**, arna bhunú i Lucsamburg (Lucsamburg),

**Engie Invest International SA**, arna bhunú i Lucsamburg,

**Engie SA**, arna bhunú in Courbevoie (an Fhrainc),

arna n-ionadú ar dtús ag B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski agus M. Struys, agus ina dhiaidh sin ag M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner agus M. Struys, avocats (Cás C-454/21 P),

achomharcóirí,

arb iad seo a leanas na páirtithe eile sna himeachtaí:

**an Coimisiún Eorpach**, arna ionadú ag J. Carpi Badía agus B. Stromsky, i gcáil Gníomhairí,

cosantóir ag an gcéadchéim,

Éire,

\* Teanga an cháis: an Fhraincis.

idiragraí ag an gcéad chéim (Cás C-451/21 P),

tugann AN CHÚIRT (an Mór-Dhlísheomra),

agus í comhdhéanta mar seo a leanas: K. Lenaerts, Uachtarán, L. Bay Larsen, Leas-Uachtarán, A. Arabadjiev, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, F. Biltgen agus Z. Csehi, Uachtaráin Dhlísheomra, M. Safjan, S. Rodin, N. Wahl (Rapóirtéir), J. Passer, D. Gratsias, M. L. Arastey Sahún agus M. Gavalec, Breithiúna,

Abhcóide Ginearálta: J. Kokott,

Cláraitheoir: C. Di Bella, Riarthóir,

ag féachaint don nós imeachta i scríbhinn agus tar éis éisteacht an 30 Eanáir 2023,

tar éis éisteacht le tuairim an Abhcóide Ghinearálta ag éisteacht an 4 Bealtaine 2023,

an Breithiúnas seo a leanas

## Breithiúnas

- 1 Lena n-achomhairc féin faoi seach, féachann Ard-Diúcacht Lucsamburg (Cás C-451/21 P), ar thaobh amháin, agus Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA agus Engie SA (Cás C-454/21 P) ('Engie agus páirtithe eile'), ar an taobh eile, le breithiúnas Chúirt Ghinearálta an Aontais Eorpaigh an 12 Bealtaine 2021 a chur ar neamhní, *Lucsamburg agus páirtithe eile v an Coimisiún* (T-516/18 agus T-525/18, 'an breithiúnas faoi achomharc', EU:T:2021:251), lenar dhíbh an Chúirt Ghinearálta a gcaingne le haghaidh neamhniú Chinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018, maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna chur chun feidhme ag Lucsamburg le haghaidh Engie (IO 2019 L 78, lch. 1, 'an cinneadh atá faoi chonspóid').

### I. Cúlra na díospóide

- 2 Féadfar cúlra na díospóide, mar a leagtar amach i míreanna 1 go 98 den bhreithiúnas faoi achomharc, a thíolacadh mar a leanas.

#### A. Na cuideachtaí lena mbaineann

- 3 Is éard atá i ngrúpa Engie ná Engie, cuideachta atá bunaithe sa Fhrainc, agus na cuideachtaí uile atá faoi rialú díreach nó indíreach na cuideachta sin. Tá an grúpa seo mar thoradh ar chumasc na ngrúpaí Francacha Suez agus Gaz de France. I Lucsamburg, is léi, *inter alia*, Compagnie européenne de financement C.E.F. SA ('CEF'), a bunaíodh in 1933 agus a ndearnadh Engie Invest International de in 2015.
- 4 Bhí caipiteal iomlán roinnt cuideachtaí de chuid Lucsamburg, lena n-áirítear GDF Suez Treasury Management Sàrl ('GSTM'), anois Engie Treasury Management Sàrl ('LNG Holding'), a corpraíodh in 2009, anois Engie Treasury Management Sàrl, i seilbh CEF, arb é is cuspóir dó scairshealbha a fháil i Lucsamburg agus in eintitis eachtracha agus na scairshealbha sin a

bhainistiú, a oibriú agus a rialú, ar an dara dul síos, Electrabel Invest Luxembourg SA ('EIL') agus, ar an tríú dul síos, GDF Suez LNG Holding Sàrl ('LNG Holding'), a corpraíodh in 2009, anois Engie Global LNG Holding.

- 5 In 2009, bhunaigh grúpa Engie dhá fhochuideachta i Lucsamburg, GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl ('LNG Luxembourg') agus GDF Suez LNG Supply SA ('LNG Supply'). Ag deireadh 2009, ghlac LNG Holding rialú ar an dá fhochuideachta sin, a bhí á bhfeidhmiú roimhe sin ag cuideachta eile sa ghrúpa sin, Suez LNG Trading SA ('LNG Trading'). Bhí caipiteal iomlán LNG Luxembourg agus LNG Supply faoi úinéireacht LNG Holding.

## **B. Rialuithe cánach**

- 6 Bhí sraith idirbheart laistigh de ghrúpa Engie ina n-ábhar do rialuithe cánach ó riarachán cánach Lucsamburg. Baineann siad sin le dhá shraith idirbheart, a bhfuil struchtúr eacnamaíoch agus dlíthiúil comhchosúil acu ar féidir cur síos a dhéanamh orthu mar seo a leanas.
- 7 Aistríonn cuideachta sa ghrúpa Engie na sócmhainní arb ionann iad agus a gníomhaíocht tráchtála chuig fochuideachta ('an fochuideachta'). Chun an ceannach sin a mhaoiniú, eisíonn an fochuideachta iasacht 15 bliana le cuideachta idirghabhálaí ('an t-idirghabhálaí'), nach mór a bheith in-chomhshóite ina scaireanna tráth na haibíochta. Ní íoctar ús leis an idirghabhálaí mar thoradh ar an iasacht seo, ach déantar é a chomhshó ina scaireanna tráth aibíochta. Cuirfear san áireamh sa chomhshó sin feidhmíocht eisitheoir na hiasachta, bíodh sí dearfach nó diúltach, eadhon an fochuideachta, le linn shaolré na hiasachta. Tugtar banna úis nialasaigh ar an gcineál seo conartha is infhuascaite i scaireanna (ZORA).
- 8 Dá bhrí sin, déantar íocaíocht an idirghabhálaí, sínitheoir na hiasachta, a innéacsú le feidhmíocht na fochuideachta. Dá bhrí sin, ag deireadh na hiasachta, ní mór don iasacht méid ainmniúil na hiasachta a aisíoc, trí eisiúint scaireanna, móide 'préimh' ina bhfuil na brabúis uile a rinne sí le linn théarma na hiasachta, ar a dtugtar 'Faibhríthe ZORA'. Déantar méid na préimhe sin a fhritháireamh i gcoinne an mhéid a eascraíonn as cur i bhfeidhm an chéatadáin a chomhfhreagraíonn don cháin a comhaontaíodh le húdaráis chánach Lucsamburg. I gcás easnamh de chuid na fochuideachta i mbliain chuntasaíochta amháin nó níos mó, cuirfear an t-easnamh sin i gcuntas ar an dóigh chéanna, agus ar an dóigh sin laghdófar na brabúis chun méid deiridh na préimhe a ríomh. Is 'laghduithe ar ZORA' iad sin.
- 9 Chun a shíntiús don iasacht a mhaoiniú, úsáideann an t-idirghabhálaí conradh díolacháin réamhíochta ('conradh réamhcheaptha réamhíochta') arna thabhairt i gcrích le cuideachta sealbhaíochta ('an chuideachta sealbhaíochta'), arb é an scairshealbhóir aonair é de chuid na fochuideachta agus an idirghabhálaí araon. Go n-íocfaidh an chuideachta sealbhaíochta leis an idirghabhálaí, tráth a thugtar an comhaontú sin i gcrích, méid a fhreagraíonn do mhéid ainmniúil ZORA, ar ina leith a aistríonn an t-idirghabhálaí chuig an gcuideachta sealbhaíochta na cearta a bhaineann leis na scaireanna atá le heisiúint ag deireadh ZORA, lena n-áirítear iad sin a chomhfhreagraíonn, i gcás inarb infheidhme, do luach comhiomlán na bhfaibhríthe ZORA.
- 10 Baineann an chéad sraith de rialuithe cánach réamh-mheasta ó riarachán cánach Lucsamburg le maoiniú a dhéanamh ar aistriú ghníomhaíochtaí LNG Trading in earnáil an gháis nádúrtha leachtaithe agus na ndíorthach gáis chuig LNG Supply. Chuir na cuideachtaí lena mbaineann an t-aistriú seo cúig iarratas ar rialú cánach réamh-mheasta isteach, ón 9 Meán Fómhair 2008 go dtí an 20 Meán Fómhair 2013, ar thug údaráis chánach Lucsamburg freagra orthu le cúig rialú cánach réamh-mheasta, a ghlacadh idir 9 Meán Fómhair 2008 agus 13 Márta 2014.

- 11 I gcomhréir leis na sásraí a leagtar amach i míreanna 7 go 9 den bhreithiúnas seo, is léir ón gcéad sraith de rialuithe cánach go raibh LNG Supply, an fhochuideachta, leis an ngníomhaíocht a fháil maidir le ceannach, díol, trádáil ar na margaí airgeadais agus iompar gáis nádúrtha leachtaithe agus na ndíorthach gáis ó LNG Trading, ar phraghas measta USD 750 milliún (thart ar EUR 507 milliún, agus an ráta malairte a úsáideadh sa chinneadh atá faoi chonspóid á chur i bhfeidhm, amhail na méideanna eile a luaitear sa mhír seo agus i míreanna 12 agus 16 sa bhreithiúnas seo). Ba chun an éadail sin a mhaoiniú a rinne ZORA arna shuibscríobh ag LNG Luxembourg, an t-idirghabhálaí, ar ag a dheireadh a bhí LNG Supply chun méid ainmniúil ZORA a thiontú ina scaireanna i bhfabhar LNG Luxembourg, móide, i gcás inarb iomchuí, faibhrithe ZORA. Ó thaobh LNG Luxembourg de, b'éigean dó an tsuim ba ghá a sholáthar chun suibscríobh le méid ainmniúil ZORA trí chonradh réamhcheaptha réamhíoctha a dhéanamh le LNG Holding, an chuideachta sealbhaíochta, suas go dtí an méid sin. Rinneadh foráil sa chomhaontú sin maidir leis na scaireanna a aistríodh ar dtús chuig LNG a dhíol le LNG Holding, tráth a ndearnadh ZORA a chomhshó, ar mhaithe le luach lena n-áirítear, ag brath ar fheidhmíocht LNG Supply, faibhrithe ZORA.
- 12 Leanann sé ó na conarthaí a shínigh na cuideachtaí éagsúla sin, nuair a cuireadh na sásraí a bailíochtaíodh faoin gcéad sraith de rialuithe cánach chun feidhme, gur síníodh an conradh chun na sócmhainní a chomhfhreagraíonn dá ghníomhaíocht tráchtála le LNG Supply a dhíol ag LNG Trading an 30 Deireadh Fómhair 2009 agus gurbh ionann é agus USD 657 milliún (thart ar EUR 444 mhilliún). Íocadh an méid sin le LNG Supply le dhá nóta gealltanais de USD 11 mhilliún (thart ar EUR 7 milliún) agus USD 646 mhilliún (thart ar EUR 437 milliún). An lá céanna, tháinig LNG Supply agus LNG Luxembourg isteach in ZORA le haghaidh méid ainmniúil USD 646 mhilliún (thart ar EUR 437 milliún), a bhí le dul in éag an 30 Deireadh Fómhair 2024, ach a tiontaíodh go páirteach go luath in 2014. An 30 Deireadh Fómhair 2009, rinne LNG Luxembourg agus LNG Holding conradh réamhcheaptha réamhíoctha le haghaidh mhéid ainmniúil ZORA.
- 13 Ó thaobh cánach de, faoin gcéad sraith de rialuithe cánach, is ionann bonn measúnaithe na cánach is iníoctha ag LNG Supply do bhliain ar leith agus corrlach arna chomhaontú le húdaráis chánach Lucsamburg, a chomhfhreagraíonn do chodán de luach na n-ollsócmhainní ar chlár comhardaithe na cuideachta sin. Is ionann an difríocht idir an brabús a rinneadh go hiarbhír sa bhliain sin agus an corrlach inchánach sin agus na faibhrithe ZORA sa bhliain sin, a mheastar gur costais in-asbhainte iad atá nasctha le ZORA.
- 14 Ó thaobh LNG Luxembourg de, de bhun na chéad sraithe de rialuithe cánach, tá rogha aige arb é atá ann méid ZORA a choinneáil sna cuntais ag a luach ainmniúil nó, ina éagmais sin, an luach sin a mhéadú nó a laghdú, mar thoradh ar na héilimh nó na laghduithe ZORA, idir an tráth a tugadh ZORA i gcrích agus tráth a chomhshó nó a aisíoc luath. Agus an iasacht á comhshó ina scaireanna, féadfaidh LNG Luxembourg a roghnú nach ngearrfar cáin mar thoradh ar an gcomhshó sin ar chur i bhfeidhm Airteagal 22a de Dhlí an 4 Nollaig 1967 maidir le cáin ioncaim (*Mémorial A 1967*, lch. 1228), arna leasú ('LIR'), lena gceadaítear gan cáin a ghearradh ar an ngnóthachan caipitil, a chomhfhreagraíonn d'aon fhaibhrithe ZORA.
- 15 Ina theannta sin, foráiltear leis an gcéad sraith de rialuithe cánach go dtabharfaidh LNG Holding cuntas ar an íocaíocht a fhaightear faoin gconradh réamhcheaptha réamhíoctha dá shócmhainní seasta airgeadais ar chostasphraghas. Dá bhrí sin, ní thabharfaidh sé cuntas ar aon ioncam go dtí go ndéanfar ZORA a chomhshó agus, dá bhrí sin, ní bheidh sé in ann aon mhuirir a bhaineann leis an gconradh sin a asbhaint. Mar sin féin, ar choinníoll go gcomhlíontar na coinníollacha a leagtar síos in Airteagal 166 de LIR, gach ioncam, go háirithe díbhinní agus gnóthachain chaipitiúla, atá

nasctha le scairshealbha LNG Holding ina fhochuideachtaí i Lucsamburg, lena n-áirítear, dá bhrí sin, na scaireanna de LNG Supply a aistríonn LNG Luxembourg tar éis ZORA a chomhshó ina scaireanna, tá siad díolmhaithe ó cháin ioncaim.

- 16 Sa chleachtas, tháinig LNG Supply isteach ina dhliteanais méid ainmniúil ZORA ón mbliain 2009 go 2013. In 2014, laghdaigh sé an méid sin faoi USD 193.8 milliún (thart ar EUR 163.3 milliún) chun tiontú páirteach luath ZORA ina scaireanna a chur san áireamh. An gnóthachan caipitil USD 506.2 milliún (thart ar EUR 425.2 milliún) arna dhéanamh ag LNG Holding mar thoradh ar an gcomhshó páirteach sin, bhí sé díolmhaithe ó cháin ioncaim de bhun Airteagal 166 de LIR. Le LNG Supply nuashonraíodh an méid ainmniúil a bhí fágtha de ZORA, a iontráladh ina dhliteanais, agus na laghduithe ar ZORA á gcur san áireamh.
- 17 Baineann an dara sraith de rialuithe cánach le gníomhaíochtaí bainistíochta agus státchiste agus maoinithe CEF a aistriú chuig GSTM. Thíolaic na cuideachtaí lena mbaineann an t-aistriú sin, dhá iarraidh ar rialuithe cánach, an 9 Feabhra 2010 agus an 15 Meitheamh 2012, ar thug údaráis chánach Lucsamburg freagra orthu le dhá rialú cánach, arna nglacadh ar na dátaí sin.
- 18 De réir na rialuithe cánach sin, bhí GSTM, an fochuideachta, le gníomhaíochtaí CEF a fháil ar a dtugtar tuairisc i mír 17 thuas ar mhéid EUR 1 036 912 506.84. Ba é a mhaoineadh ZORA an éadail sin arna suibscríobh ag EIL, an t-idirghabhálaí, ar ag a dheireadh a bhí GSTM chun méid ainmniúil ZORA a chomhshó ina scaireanna le haghaidh EIL, móide, i gcás inarb iomchú, faibhrithe ZORA. B'éigean do EIL, ar a thaobh féin, an tsuim ba ghá a sholáthar chun suibscríobh le méid ainmniúil ZORA trí chonradh réamhcheaptha réamhíochta le haghaidh an mhéid sin a thabhairt i gcrích le CEF - i gcomhthéacs an dara sraith de rialuithe cánach, dá bhrí sin, an chuideachta díola agus an chuideachta sealbhaíochta a sholáthraíonn na cistí don idirghabhálaí. Ba é a bhí sa chomhaontú sin foráil a dhéanamh maidir leis na scaireanna a aistríodh chuig EIL ar dtús a aistriú chuig CEF, tráth a ndearnadh ZORA a chomhshó, ar luach lena n-áirítear, ag brath ar fheidhmíocht GSTM, na faibhrithe ZORA.
- 19 De bhun an dara sraith de rialuithe cánach sin, thug GSTM dhá chomhaontú de chineál ZORA i gcrích le EIL an 17 Meitheamh 2011 agus an 30 Meitheamh 2014, a rachaidh in éag an 17 Meitheamh 2026 agus lenar cumhdaíodh suim EUR 1 036 912 506.84. An 17 Meitheamh 2011, rinne EIL agus CEF conradh réamhcheaptha réamhíochta ar leibhéal phraghas eisiúna ZORA.
- 20 Maidir leis an gcaoi a gcaitear leis an dara sraith de rialuithe cánach, tá feidhm *mutatis mutandis* ag na barúlacha a bhaineann leis an gcéad sraith de na rialuithe sin, a leagtar amach i míreanna 13 go 15 thuas. Ní mór a thabhairt faoi deara gur léir ó mhír 64 den chinneadh atá faoi chonspóid agus ó na dearbhuithe ó Ard-Diúcacht Lucsamburg a luaitear sa mhír sin nár athraíodh an corrlach a comhaontaíodh le húdaráis chánach an Bhallstáit sin agus arb ionann é agus bonn cánach GSTM, d'ainneoin na hiarrata a rinne Grúpa Engie chuige sin.
- 21 Is léir ó ráitis chuntasaíochta agus chánach GSTM gur iontráil GSTM ar dhliteanais a chlár chomhardaithe bhliantúla méid na faibhrithe ZORA, i gcomaoin an chaiteachais chomhfhreagraigh sa chuntas brabúis agus cailteanais, ós rud é gur méid é a chaithfidh GSTM, ar dhul in éag ZORA, a chomhshó ina scaireanna a aistreofar chuig EIL agus ansin chuig CEF. Taispeántar an méid sin, le haghaidh na mblianta 2011 go 2016, i dTábla 2 i ndiaidh aithris 73 den chinneadh atá faoi chonspóid. Leag an Coimisiún Eorpach amach, in aithrisí 74 agus 75 den

chinneadh sin agus sna táblaí a chuirtear isteach ann, iarmhairtí an dara sraith de rialuithe cánach ar chánachas GSTM. Cosúil le LNG Holding, thug CEF cuntas ar a scairshealbha ina fhochuideachtaí mar a bhí incháilithe le haghaidh díolúine ó cháin faoi Airteagal 166 LIR.

### **C. An nós imeachta riaracháin**

- 22 An 23 Márta 2015, chuir an Coimisiún iarraidh ar fhaisnéis maidir lena chleachtas rialaithe cánach i ndáil le grúpa Engie chuig Ard-Diúcacht Lucsamburg. Thug an Ballstát lena mbaineann freagra ar an iarraidh sin an 25 Meitheamh 2015. Ar bhonn na ndoiciméad a cuireadh ar fáil, chuir an Coimisiún in iúl dó, i litir dar dáta an 1 Aibreán 2016, nach bhféadfadh sé a chur as an áireamh go bhféadfadh gné de Státchabhair nach bhfuil comhoiriúnach leis an margadh inmheánach a bheith sna rialuithe cánach atá i gceist.
- 23 An 19 Meán Fómhair 2016, thionscain an Coimisiún an nós imeachta imscrúdaithe foirmiúil dá bhforáiltear in Airteagal 108(2) CFAE. Foilsíodh an cinneadh an nós imeachta a thionscnamh in *Iris Oifigiúil an Aontais Eorpaigh* ar an 3 Feabhra 2017.
- 24 Rinneadh malartuithe éagsúla comhfhreagrais agus tionóladh cruinniú an 1 Meitheamh 2017 i gcomhthéacs an nós imeachta sin, agus leagtar sonraí na malartuithe sin amach i míreanna 55 go 62 den bhreithiúnas faoi achomharc.

### **D. An cinneadh atá faoi chonspóid**

- 25 An 20 Meitheamh 2018, ghlac an Coimisiún an cinneadh atá faoi chonspóid, lenar chinn sé, go bunúsach, go ndearna Ard-Diúcacht Lucsamburg, trína riarachán cánach, buntáiste roghnaitheach a dheonú do ghrúpa Engie, de shárú ar Airteagal 107(1) agus Airteagal 108(3) CFAE, agus measadh gur aonad eacnamaíoch aonair é.
- 26 Gan amhras a chaitheamh ar dhlíthiúlacht, faoi dhlí cánach Lucsamburg, an struchtúir mhaoinithe iomláin a chuir grúpa Engie i bhfeidhm maidir le haistriú ghníomhaíochtaí LNG Trading, ar thaobh amháin, agus CEF, ar an taobh eile, chuir an Coimisiún i gcoinne éifeachtaí an struchtúir sin ar an gcáin iomlán is iníoctha ag an ngrúpa sin, ar an bhforas, go bunúsach, nár gearradh cáin ar bheagnach gach brabús a rinne fochuideachtaí Engie i Lucsamburg, go háirithe mar gheall ar an díolúine dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR.
- 27 A mhéid a bhaineann le neamhiontaofacht na rialuithe cánach atá i gceist i leith an Bhallstáit, a leanann, de réir an Choimisiúin, ón bhforas gur ghlac riarachán cánach Lucsamburg na rialuithe sin agus go raibh cailteanas ioncaim cánach mar thoradh orthu.
- 28 Maidir le buntáiste eacnamaíoch a dheonú, mheas an Coimisiún gurbh é an buntáiste a bhaineann leis an ioncam sealúchais atá i seilbh LNG Holding, ar thaobh amháin, agus CEF, ar an taobh eile, a bheith ina bhuntáiste in éagmais cánachais. Comhfhreagraíonn an t-ioncam sin, ó thaobh na heacnamaíochta de, leis na faibhríthe ZORA, a asbhaineadh, faoi seach, le LNG Supply agus GSTM óna n-ioncam inchánach mar chostais.
- 29 De réir an Choimisiúin, ní ghearrtar cáin ar na faibhríthe ZORA ar leibhéal na bhfochuideachtaí, ar leibhéal na idirghabhálaithe ná ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, ós rud é nach n-íocann na fochuideachtaí ach cáin a gcomhfhreagraíonn bonn measúnaithe dó do chorrlach teoranta arna chomhaontú le húdaráis chánach Lucsamburg.

- 30 Shonraigh an Coimisiún dá bhrí sin, mar gheall ar chomhshó ZORA atá i gceist amach anseo, gurbh éard a bhí sna fochuideachtaí forálacha cuntasáíochta a chomhfhreagraíonn d'fhabhrúithe ZORA, go meastar gur costais in-asbhainte iad. Ní ghearrtar cáin ar idirghabhálaithe ar fhaibhríthe ZORA, ós rud é, nuair a dhéantar ZORA a chomhshó, de bhun na conarthaí réamhcheaptha réamhíochta arna dtabhairt i gcrích leis na cuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann, go bhfulaingeach idirghabhálaithe an méid céanna leis na faibhríthe sin. Ar deireadh, na cuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann a raibh scaireanna acu sna fochuideachtaí ag deireadh ZORA de bhun na gconarthaí réamhcheaptha réamhíochta, ní ghearrtar cáin orthu ach oiread, ós rud é go bhfuil an t-ioncam sealbhaíochta a dhíorthaíonn siad ó chomhshó ZORA díolmhaithe, de réir na rialuithe cánach atá i gceist, faoi Airteagal 166 de LIR.
- 31 Chun roghnaíocht na rialuithe cánach sin a shuí, bhí an Coimisiún ag brath, go príomha, mar is léir go háirithe ó aithrisí 163 go 170 agus 237 den chinneadh atá faoi chonspóid, ar thrí líne réasúnaíochta. Baineann an chéad dá cheann le buntáiste roghnaitheach a bheith ann ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, i bhfianaise, ar an gcéad dul síos, creat tagartha arna leathnú chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg agus, ar an dara dul síos, i bhfianaise creat tagartha atá teoranta d'fhorálacha dhlí Lucsamburg a bhaineann le cánachas ar dháileacháin brabúis agus le díolúine ar ioncam ó rannpháirtíocht. Baineann an tríú réasúnaíocht le buntáiste a bheith ann ar leibhéal ghrúpa Engie, i bhfianaise creat tagartha arna leathnú chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg. Ina theannta sin, is léir ó aithris 289 den chinneadh atá faoi chonspóid gur mheas an Coimisiún, leis an gceathrú líne réasúnaíochta, a cuireadh ar aghaidh sa rogha mhalartach, gur eascair buntáiste roghnaitheach as mainneachtain údaráis chánach Lucsamburg Airteagal 6 den Steueranpassungsgesetz (Dlí um Choigeartú Cánach) an 16 Deireadh Fómhair 1934 (*Mémorial* A 1934, lch. 9001) a chur i bhfeidhm maidir le mí-úsáid ceart. Thairis sin, mheas an Coimisiún nach raibh údar cuí leis an mbuntáiste roghnaitheach sin.
- 32 Maidir leis an gcéad réasúnaíocht, chuir an Coimisiún in iúl gur thug na rialuithe cánach atá i gceist buntáiste roghnaitheach do ghrúpa Engie, ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, sa mhéid is gur mhaolaigh siad ó chóras cánach ioncaim corparáide Lucsamburg, a d'eascair as Airteagail 18, 23, 40, 159 agus 163 de LIR, ar dá réir a ghearrtar cáin ar chuideachtaí a chónaíonn i Lucsamburg, faoi réir na cánach is infheidhme maidir le cuideachtaí an Stáit sin, ar a mbrabúis, mar a thairfeadtar iad ina gcuntais. Mheas sí go raibh sainithint cuspóra, chun creat tagartha a shainiú, a d'fhéadfaí a thuiscint ó na forálacha sin i gcomhréir le cásdlí na Cúirte Breithiúnais agus go raibh an cuspóir sin, eadhon cánachas ar bhrabúis na gcuideachtaí uile atá faoi réir cánach i Lucsamburg, soiléir ó na forálacha sin. Dúirt an Coimisiún freisin go raibh cur san áireamh creat tagartha arna leathnú chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg comhsheasmhach leis an gcásdlí sin freisin, ós rud é gur chinn an Chúirt Bhreithiúnais arís agus arís eile, i gcás bearta a bhaineann le cánachas cuideachtaí, go bhféadfaí an creat tagartha a shainiú i bhfianaise chóras na cánach ioncaim corparáidí, agus ní i bhfianaise na bhforálacha sonracha is infheidhme maidir le cáiníocháir áirithe nó maidir le hidirbhearta áirithe.
- 33 Mar sin féin, rinne údaráis chánach Lucsamburg, trí na rialuithe cánach atá i gceist, maolú ar an gcreat sin trí chead a thabhairt gan cáin a ghearradh ar ioncam sealbhaíochta na gcuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann, ioncam a chomhfhreagraíonn, ó thaobh na heacnamaíochta de, le faibhríthe ZORA. D'eascair idirdhealú as na cinntí sin freisin i bhfabhar na gcuideachtaí sealbhaíochta sin, ós rud é go ngearrtar cáin ar a mbrabúis, murab ionann agus na cuideachtaí sealbhaíochta sin, mar a thairfeadtar iad ina gcuntais.

- 34 Maidir leis an dara réasúnaíocht, mheas an Coimisiún gur tugadh buntáiste roghnaitheach do ghrúpa Engie, ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, sa mhéid is gur mhaolaigh siad ó chreat tagartha teoranta na bhforálacha maidir le díolúine rannpháirtíochta agus cánachas ar dháileacháin brabúis faoi Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR. Ní féidir díolúine ioncam rannpháirtíochta le haghaidh máthairchuideachta a bheith ann ach amháin i gcás ina ngearrtar cáin roimhe sin, ar leibhéal a fochuideachta, ar na brabúis dháilte. Mar sin féin, comhfhreagraíonn an t-ioncam ó shealúchais atá díolmhaithe ó cháin ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, ó thaobh na heacnamaíochta de, le faibhrithe ZORA arna n-asbhaint ag na fochuideachtaí óna n-ioncam inchánach mar chostais.
- 35 Bhí an Coimisiún den tuairim, in aithris 212 den chinneadh atá faoi chonspóid, ó thaobh na heacnamaíochta de, i bhfianaise an naisc dhírigh agus fhollasaigh idir an t-ioncam díolmhaithe ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta agus le faibhrithe ZORA a asbhaintear ar leibhéal na bhfochuideachtaí, go raibh na faibhrithe seo coibhéiseach le dáileacháin bhrabúis. D'éascair idirdhealú i bhfabhar na gcuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann as an maolú ar an gcreat tagartha srianta, ós rud é, go bunúsach, nach bhféadfadh máthairchuideachtaí a bhí i staid fhíorasach agus dhlíthiúil atá inchomparáide leis na cuideachtaí sealbhaíochta sin tairbhe a bhaint as díolúine dá n-ioncam ó rannpháirtíocht in éagmais cánachas roimh ré ar bhrabúis dháilte ar leibhéal a bhfochuideachtaí.
- 36 In éagmais nasc sainráite idir Airteagail 164 agus 166 de LIR, ní féidir an toradh sin a cheistiú, ós rud é, dá bhféadfaí an t-ioncam céanna a dhíolmhú ar leibhéal máthairchuideachta agus a asbhaint mar mhuirear ar leibhéal fochuideachta, go n-éalódh sé aon chánachas i Lucsamburg, rud a bheadh contrártha le cuspóir chóras cánach corparáide Lucsamburg agus leis an gcuspóir cánachas dúbailte a chosc.
- 37 Maidir leis an tríú réasúnaíocht, d'áitigh an Coimisiún go raibh roghnaíocht na rialuithe cánach atá i gceist soiléir freisin ó anailís ar leibhéal an ghrúpa a bhí comhdhéanta de na cuideachtaí sealbhaíochta, na hidirghabhálaithe agus na fochuideachtaí lena mbaineann, ós rud é, ón mbliain 2015, go raibh aonad cánach aonair ag na cuideachtaí sin trína gcánacha a íoc ar bhonn comhdhlúite. In aon chás, de réir an Choimisiúin, ós rud é nach mór an anailís ar éifeachtaí eacnamaíochta beart Stáit a dhéanamh ar bhonn na ngnóthas, ní mór na cuideachtaí sealbhaíochta, na hidirghabhálaithe agus na fochuideachtaí a mheas mar chuid den ghnóthas céanna chun críocha an dlí maidir le Státchabhair. Dúirt an Coimisiún freisin, ar an gcéad dul síos, gur bhain na hiarrataí ar rialuithe cánach le cóireáil chánach na n-eintiteas grúpa Engie uile a bhfuil baint acu leis na hidirbhearta atá i gceist agus, ar an dara dul síos, gurb é a bhí sa bhuntáiste eacnamaíoch a bhain an grúpa sin tairbhe as, dar leis, teaglaím de dhíolúine ó ioncam ó rannpháirtíocht ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta agus asbhaint na bhfaibhrithe ZORA mar chostais ar leibhéal na bhfochuideachtaí. Eascraíonn an buntáiste roghnaitheach a dheonaítear do ghrúpa Engie as an maolú ar an gcreat tagartha a chomhfhreagraíonn do chóras cánach corparáide Lucsamburg, a fhéachann le cuideachtaí cánach atá faoi réir cánach i Lucsamburg ar a mbrabúis, mar a bhunaítear ina gcuntais.
- 38 Maidir leis an laghdú ar an ualach cánach ar leibhéal na bhfochuideachtaí, a d'éascair as asbhaint na bhfaibhrithe ZORA mar chostais ó ioncam inchánach na bhfochuideachtaí sin, níor cúitíodh é le méadú ar an ualach cánach ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta ná le méadú ar ioncam inchánach na n-idirghabhálaithe, rud a d'fhág, i ndáiríre, gur tháinig laghdú ar chomhioncam inchánach ghrúpa Engie i Lucsamburg. Ní raibh grúpaí eile cuideachtaí i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide le staid an ghrúpa sin in ann laghdú den sórt sin a fháil ar a n-ioncam inchánach comhcheangailte.



- 39 Tá anailís choimhdeach an Choimisiúin bunaithe ar an bhfíoras gur dhiúltaigh údaráis chánach Lucsamburg, trí na rialuithe cánach atá i gceist, cur i bhfeidhm Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, cé gur comhlíonadh na ceithre chritéar a sainaitníodh i gcásdlí Lucsamburg chun mí-úsáid ceart a thréithriú, eadhon úsáid foirmeacha nó institiúidí a rialaítear leis an dlí príobháideach, an t-ualach cánach a laghdú, leigheas míchuí dlí a úsáid agus easpa forais sheachfhiosacha.
- 40 Go sonrach, maidir leis an dá chritéar dheireanacha, mheas an Coimisiún nárbh fhéidir cáin a ghearradh ar bhrabúis a rinne fochuideachtaí i Lucsamburg dá ndéanfaí aistriú na n-earnálacha gnó trí bhithin ionstraim chothromais nó iasacht idir na fochuideachtaí agus na cuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann. Thairis sin, ní raibh aon fhíorchúis eacnamaíoch le grúpa Engie, seachas coigilt shuntasach cánach a bhaint amach, do ghrúpa Engie na struchtúir chasta mhaoinithe a cuireadh i bhfeidhm a roghnú, struchtúir a formheasadh leis na rialuithe cánach atá i gceist.
- 41 Bhí an Coimisiún den tuairim freisin nár thug an Ballstát lena mbaineann aon údar chun cóir fhabhrach a thabhairt do chuideachtaí sealbhaíochta. Tháinig sé ar an gconclúid nach bhféadfadh cineál ná scéim ghinearálta chóras cánach Lucsamburg a bheith ina údar leis an gcóir sin. Ar aon chuma, dúirt sé nach bhféadfaí glacadh, go bunúsach, le bonn cirt hipitéiseach a bheadh bunaithe ar chánachas dúbailte eacnamaíoch a chosc.
- 42 Luaigh an Coimisiún, i bhfianaise na n-earnálacha iomadúla ina raibh an grúpa Engie ag feidhmiú, i roinnt Ballstát, gur scaoileadh an grúpa sin ó ualach cánach a bheadh air de ghnáth le linn dó a bheith ag bainistiú a ghníomhaíochtaí ó lá go lá, i bhfianaise na rialuithe cánach a deonaíodh dó de bhun na rialuithe cánach atá i gceist. Dá réir sin, bhí na rialuithe cánach sin saofa nó faoi bhagairt iomaíocht a shaobhadh.
- 43 Agus é den tuairim go raibh an chabhair a deonaíodh ar neamhréir leis an margadh inmheánach agus neamhdhleathach, d'ordaigh an Coimisiún d'Ard-Diúcacht Lucsamburg, maidir leis na hidirbhearta a chumhdaítear leis an gcéad sraith de rialuithe cánach atá i gceist, téarnamh láithreach ó LNG Holding agus, ina éagmais sin, ó Engie nó ó cheann dá chomharbaí, nó ó chuideachtaí ghrúpa Engie, an chabhair a tháinig chun cinn cheana féin mar thoradh ar chomhshó páirteach ZORA in 2014 a tugadh i gcrích i bhfabhar LNG Supply. A mhéid a bhaineann leis na hidirbhearta a chumhdaítear leis an dara sraith de rialuithe cánach atá i gceist, d'ordaigh sé don Bhallstát sin gan na rialuithe seo a chur i bhfeidhm a mhéid a bhaineann leis an díolúine rannpháirtíochta a bhféadfadh LNG Holding agus CEF tairbhe a bhaint aisti nuair a rinneadh ZORA a thabhairt i gcrích ar mhaithe le LNG Supply agus GSTM a chomhshó go hiomlán.
- 44 Luaigh an Coimisiún nár sháraigh aisghabháil den sórt sin prionsabail na deimhneachta dlíthiúla, na cosanta ar ionchais dhlísteanacha, na córa comhionainne agus an riaracháin fhóna agus dhiúltaigh sé do na gearáin a rinne Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile, inar líomhnaíodh lochtanna nós imeachta a chuir an nós imeachta imscrúdaithe foirmiúil ar neamhní.

## **II. Na himeachtaí os comhair na Cúirte Ginearálta agus an breithiúnas faoi achomharc**

- 45 Trí iarratais arna dtaisceadh i gClárlann na Cúirte Ginearálta an 30 Lúnasa agus an 4 Meán Fómhair 2018 faoi seach, thionscain Ard-Diúcacht Lucsamburg (Cás T-516/18) agus Engie agus páirtithe eile (Cás T-525/18) caingne chun an cinneadh atá faoi chonspóid a chur ar neamhní.

- 46 Le doiciméad a taisceadh i gClárlann na Cúirte Ginearálta an 28 Eanáir 2019, d'iarr Ard-Diúcacht Lucsamburg, de bhun Airteagal 28(5) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Ginearálta a bhí i bhfeidhm ansin, go n-éistfeadh painéal de chomhdhéanamh méadaithe le Cás T-516/18. Dheonaigh an Chúirt Ghinearálta an t-iarratas seo.
- 47 Le hordú ó Uachtarán an Seachtú Dlísheomra Méadaithe den Chúirt Ghinearálta an 15 Feabhra 2019, tugadh cead d'Éirinn idiragairt a dhéanamh chun tacú leis an gcineál ordaithe a bhí á lorg ag Ard-Diúcacht Lucsamburg i gCás T-516/18.
- 48 Le cinneadh ón gCúirt Ghinearálta an 16 Deireadh Fómhair 2019, sannadh Cás T-516/18 don Dara Dlísheomra Méadaithe, de bhun Airteagal 27(5) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Ginearálta.
- 49 Le hordú ó Uachtarán an Dara Dlísheomra Méadaithe den Chúirt Ghinearálta an 12 Meitheamh 2020, tar éis éisteach leis na páirtithe, rinneadh Cásanna T-516/18 agus T-525/18 a uamadh chun críocha na coda ó bhéal den nós imeachta, i gcomhréir le hAirteagal 68(1) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Ginearálta. Leis an ordú céanna, cinneadh sonraí rúnda a eisiáimh ón gcomhad a bhfuil rochtain ag Éirinn air, i gcomhréir leis na hiarratais ar láimhseáil rúnda arna gcur isteach ag Ard-Diúcacht Lucsamburg agus ag Engie agus páirtithe eile.
- 50 Mar thaca lena caingean, chuir Ard-Diúcacht Lucsamburg sé shaincheist dlí ar aghaidh, inar líomhnaíodh, ar an gcéad dul síos, go ndearna an Coimisiún measúnú mícheart ar roghnaíocht na rialuithe cánach atá i gceist, ar an dara dul síos, sárú ar choincheap an 'bhuntáiste', an tríú ceann, comhchuibhiú cánach faoi cheilt a rinne an institiúid sin, de shárú ar Airteagail 4 agus 5 CAE, an ceathrú ceann, sárú ar chearta nós imeachta, an cúigiú ceann, arna chur ar aghaidh mar mhalairt air sin, sárú ar phrionsabail ghinearálta dhlí an Aontais i gcomhthéacs aisghabháil na cabhrach a líomhnaítear a deonaíodh agus, sa séú háit, sárú ar an oibleagáid chun cúiseanna a thabhairt.
- 51 Maidir le Engie agus páirtithe eile, chuir Engie agus páirtithe eile ocht saincheist dlí ar aghaidh chun tacú lena gcaingean, a bhfuil forluí idir sé cinn acu agus iad siúd a chuir Ard-Diúcacht Lucsamburg chun cinn. Thairis sin, chuir Engie agus páirtithe eile in iúl nach raibh na rialuithe cánach atá i gceist inchurtha i leith an Stáit agus, i gcás ar bith, go raibh siad aicmithe go mícheart ag an gCoimisiún mar chabhair aonair.
- 52 Leis an mbreithiúnas atá faoi achomharc, tar éis di Cásanna T-516/18 agus T-525/18 a uamadh chun críocha an bhreithiúnais sin, dhiúltaigh an Chúirt Ghinearálta do na saincheisteanna dlí uile a ardaíodh sna caingne sin agus dhíbh sí iad ina n-iomláine.
- 53 Ar an gcéad dul síos, dhiúltaigh an Chúirt Ghinearálta do na saincheisteanna dlí inar líomhnaíodh go ndearna an Coimisiún, agus an cinneadh atá faoi chonspóid á ghlacadh aige, comhchuibhiú cánach faoi cheilt, á mheabhrú di, cé go dtagann cánachas díreach, mar atá faoi láthair, faoi inniúlacht na mBallstát, nach ceart do na Ballstáit an inniúlacht sin a fheidhmiú níos lú i gcomhréir le dlí an Aontais.
- 54 Shonraigh sé, de réir an chásdlí, má dhéanann bearta cánach idirdhealú iarbhír idir cuideachtaí i staid inchomparáide i bhfianaise an chuspóra a shaothraítear leis na bearta sin agus má thugann siad buntáistí roghnaitheacha d'fhaighteoirí na mbearta sin a thacaíonn le gnóthais 'áirithe' nó le táirgeadh 'áirithe', féadfar na bearta sin a mheas mar Státchabhair de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. Dá bhrí sin, mheas sí, ós rud é go raibh an Coimisiún inniúil chun comhlíonadh

- Airteagal 107 CFAE a áirithiú, nárbh fhéidir é a cháineadh toisc gur sháraigh sé a chumhachtaí nuair a scrúdaigh sé na rialuithe cánach atá i gceist chun a fháil amach an Státchabhair a bhí iontu agus, dá mba rud é go raibh, an raibh siad comhoiriúnach leis an margadh inmheánach de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE.
- 55 I ndáil leis sin, chinn sí nár fhorchuir an Coimisiún a léiriú féin ar dhlí cánach Lucsamburg agus roghnaíocht na rialuithe cánach sin á léiriú aige, ach go raibh sé teoranta d'fhorálacha an dlí sin a chur i láthair, ag brath ní ar a léiriú féin ar an dlí sin ach ar léiriú údaráis chánach Lucsamburg.
- 56 Mar is léir ó mhíreanna 138 go 153 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, chinn an Chúirt Ghinearálta go raibh an Coimisiún in ann, mar chuid den athbhreithniú ar bhearta cánach i réimse na Státchabhrach, measúnú a dhéanamh ar na forálacha náisiúnta cánach féin, ós rud é go bhféadfadh an Ballstát lena mbaineann nó aon pháirtithe leasmhara agóid a dhéanamh i gcoinne a mheasúnaithe, i gcás inarb iomchuí, i gcaingean le haghaidh neamhniú os comhair na Cúirte Ginearálta. De réir an mhéid sin, ní fhéadfadh an Coimisiún, sa chás seo, ach measúnú a dhéanamh ar an gcánachas a aicmítear mar 'gnáthchánachas' de réir bhrí dhlí cánach Lucsamburg mar a chuireann údaráis chánach Lucsamburg i bhfeidhm é. Dá bhrí sin, ní dharna sé aon 'chomhchuibhiú cánach', ach níor fheidhmigh sé ach an chumhacht a thugtar dó le hAirteagal 107(1) CFAE.
- 57 Ina dhiaidh sin, níor chinn an Chúirt Ghinearálta go raibh na saincheisteanna dlí lena n-éilítear earráidí dlí agus earráidí measúnaithe i sainaithe buntáiste roghnaithe i bhfabhar ghrúpa Engie gan bhunús. Dhiúltaigh sí, go háirithe do shaincheist dlí Engie agus páirtithe eile ag líomhain gur chuir an Coimisiún mearbhall ar chritéir na roghnaíochta agus an bhuntáiste, gur thuig sé gurb ann do bhuntáiste den sórt sin ó mhaolú líomhnaithe seachas ar fhorálacha an ghnáthdhlí lena mbeartaítear ioncam inchánach a chinneadh, ach ó chuspóir a bheadh ann cáin a ghearradh, i ngach uile cás, ar bhrabúis cuideachtaí atá faoi réir cáin ioncaim. Chinn sí, i ndáil leis sin, cé gur dhá chritéar ar leith a bhí sa roghnaíocht agus sa bhuntáiste i bprionsabal, i gcúrsaí cánach, go raibh scrúdú an bhuntáiste agus scrúdú na roghnaíochta i gcomhthráth, a mhéid a bhaineann leis an dá chritéar sin a léiriú go dtagann laghdú ar an méid cánach a bheadh iníoctha de ghnáth ag tairbhí an bhirt sin faoin ngnáthchóras cánach is infheidhme maidir le cáiníocóirí eile sa chás céanna mar thoradh ar an mbeart cánach a chonspóidtear. Thairis sin, leis an gcásdlí, is féidir an dá chritéar sin a scrúdú le chéile, mar 'thríú coinníoll' a leagtar síos in Airteagal 107(1) CFAE, a bhaineann le 'buntáiste roghnaitheach' a bheith ann.
- 58 Sa chás seo, shonraigh an Chúirt Ghinearálta, i míreanna 239 go 253 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, go ndearna an Coimisiún iarracht a léiriú, beag beann ar fhiúntas na réasúnaíochta ar fad a leagtar amach sa chinneadh atá faoi chonspóid, gur tháinig laghdú ar an méid cánach a bheadh iníoctha de ghnáth ag na cuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann faoi ghnáthchórais chánach de bharr na rialuithe cánach atá i gceist agus, dá bhrí sin, gurbh ionann na bearta sin agus maolú ar na rialacha cánach is infheidhme maidir le cáiníocóirí eile i gcás fíorasach agus dlíthiúil inchomparáide. Ag féachaint do chineál fioscach na mbeart sin, áfach, chinn an Chúirt Ghinearálta go raibh sé de réir an chásdlí ag an gCoimisiún measúnú comhuaineach a dhéanamh ar na coinníollacha a bhaineann le buntáistí de chineál roghnaitheach a dheonú, trí bhíthin iad.
- 59 Ina theannta sin, dhiúltaigh an Chúirt Ghinearálta do shaincheisteanna dlí Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile faoi seach inar líomhnaíodh gur laghdaigh an Coimisiún go mícheart an creat tagartha do na forálacha is infheidhme maidir le staideanna inmheánacha amháin. Chuir sí in iúl, i ndáil leis sin, gur cúrsaí inmheánacha amháin a bhí i gceist, ós rud é gur i Lucsamburg a bunaíodh na cuideachtaí sealbhaíochta agus na

fochuideachtaí agus na hidirghabhálaithe lena mbaineann araon. Dá bhrí sin, tháinig cásanna cánach na gcuideachtaí sin laistigh den údarás cánach céanna, inar eisiadh na rioscaí a bhaineann le cánachas dúbailte atá ina ngné dhílis de chur i bhfeidhm na gcóras cánach éagsúil agus rannpháirtíocht na n-údarás cánach éagsúil, rud a d'fhéadfadh a bheith ann i gcás dáileacháin trasteorann.

- 60 Maidir leis an gcreat tagartha féin, níor ghlac an Chúirt Ghinearálta freisin, i míreanna 288 go 301 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, le hargóintí Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile, ar dá réir a bunaíodh an sainmhíniú ar chreat tagartha a laghdaíodh go hAirteagail 164 agus 166 de LIR ar léamh comhcheangailte mícheart ar an dá fhoráil sin. D'áitigh na hiarratasóirí, go háirithe, ar an gcéad dul síos, nach mbaineann dáileadh brabús le ZORA, de réir bhrí an chéad chinn de na hAirteagail sin, agus, ar an dara dul síos, nach féidir an dara ceann de na hAirteagail sin a léiriú mar Airteagal a fhágann go bhfuil tairbhe na díolúine ar leibhéal máthairchuideachta coinníollach ar asbhaint chánach a bheith in easnamh ar leibhéal fhochuideachta an ioncaim a ghintear le linn ZORA. Mheas an Chúirt Ghinearálta, ar an gcéad dul síos, cé go n-admhaíonn sí nach gcuirtear deonú na díolúine ioncaim rannpháirtíochta ar leibhéal máthairchuideachta faoi réir an chánachais roimh ré ar bhrabúis dháilte ar leibhéal a fochuideachta le hAirteagal 166 de LIR, mar sin féin, mheas sí, mar sin féin, nach bhféadfaí deonú díolúine den sórt sin a bheartú ach amháin dá ngearrfaí cáin roimhe sin ar an ioncam arna dháileadh ag fochuideachta, seachas go bhféadfaí, i gcás inmheánach amháin, neamhchánachas dúbailte ar bhrabúis a ghearradh. Ar an dara dul síos, agus í ag glacadh leis nach dáileacháin brabús iad na faibhrithe ZORA, go foirmiúil, chinn an Chúirt Ghinearálta, i mír 300 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, go raibh an t-ioncam sealbhaíochta díolmhaithe ar leibhéal LNG Holding ag freagairt, go bunúsach, do mhéid na ngealltanais sin, ionas go raibh siad ag freagairt go hábhartha, 'in imthosca an-sonrach an cháis agus i bhfianaise an tsocraithe chorparáidigh a bhaineann le cuideachta sealbhaíochta, cuideachta idirghabhálaí agus fochuideachta, do dháileacháin brabús'.
- 61 D'áitigh Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile, ar dtús, nach rialaítear le hAirteagal 164 de LIR ach dáileacháin brabús i ndlí Lucsamburg, seachas ZORA, ar fiachas é i ndiaidh a chéile agus ansin caipiteal, agus nach raibh aon nasc díreach soiléir idir in-asbhainteacht na bhfaibhrithe ZORA, ar leibhéal na bhfochuideachtaí, agus an díolúine ar ioncam ó rannpháirtíocht, ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann, sa chás seo, ar an dara dul síos, go raibh an méadú ar luach ZORA éiginnte nuair a eisíodh iad, ar an tríú dul síos, gur chuir údarais chánach Lucsamburg Airteagail 164 agus 166 de LIR, ina n-aonar, i bhfeidhm i gceart, ar an gceathrú dul síos, nár léirigh an Coimisiún gur sháraigh na rialuithe cánach atá i gceist an dá fhoráil sin a glacadh ina n-aonar agus, ar an gcúigiú dul síos, nár shuigh an Coimisiún go raibh cóir fhabhrach ann do ghrúpa Engie ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann.
- 62 I ndáil leis sin, ar an gcéad dul síos, shonraigh an Chúirt Ghinearálta, sa chás seo, go raibh an t-ioncam a thuill LNG Holding ó chur i bhfeidhm an chonartha réamhcheaptha réamhíochta ag comhfhreagairt, i ndáiríre, ó thaobh na heacnamaíochta de, le méid na bhfaibhrithe ZORA a rinneadh sular athraíodh an ZORA sin i bpáirt. Thug sí dá haire, cé go bhfuil in-asbhainteacht na bhfaibhrithe ZORA ar leibhéal na bhfochuideachtaí ina nasc díreach, go foirmiúil, ón díolúine ó rannpháirtíocht ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, nasc díreach, go deimhin, idir an dá idirbheart sin, agus é mar thoradh air sin go raibh an Coimisiún i dteideal a mheas gur mhaolaigh riarachán cánach Lucsamburg ón gcreat tagartha atá srianta d'fhorálacha Airteagail 164 agus 166 de LIR.

- 63 Ar an dara dul síos, chinn an Chúirt Ghinearálta, maidir le luach éiginnte ZORA lá a eisiúna agus an tráth a glacadh na rialuithe cánach atá i gceist, go bhféadfadh beart a bheith ina Státchabhair, de réir bhrí Airteagal 107 CFAE, fiú mura raibh aon bhuntáiste roghnaitheach ann an lá a glacadh an beart sin. Bhí sí den tuairim gur cuireadh bac ar an mbeart sin a aicmiú mar Státchabhair toisc nár tháinig buntáiste den sórt sin chun cinn ach gur cuireadh cosc ar aisghabháil na cabhrach sin amháin. Sa chás seo, ós rud é, ar an dáta ar glacadh ZORA, go raibh éiginnteacht ann fós maidir le réadú brabús ag na fochuideachtaí lena mbaineann, ní chuirtear bac ar bhuntáiste roghnaitheach a bheith ann do na cuideachtaí sealbhaíochta ná ar mhaolú a bheith ann, ag údaráis chánach Lucsamburg, ón gcreat tagartha teoranta sin.
- 64 Ar an tríú dul síos, chinn an Chúirt Ghinearálta go raibh nasc ann, faoi dhlí Lucsamburg, idir an díolúine ioncaim ó rannpháirtíocht ar leibhéal na máthairchuideachta agus in-asbhainteacht an ioncaim a dháiltear ar leibhéal a fochuideachta. Mheas sí nach bhféadfaí díolúine den sórt sin a chur i bhfeidhm gan fíorú a dhéanamh roimh ré i dtaobh ar gearradh cáin ar an ioncam comhfhreagrach ar leibhéal na fochuideachta. Sa chás seo, ní fhéadfaí an t-ioncam sealúchais a fuair LNG Holding, máthairchuideachta, a chomhfhreagraíonn, ó thaobh na heacnamaíochta de, do fhaibhríthe ZORA a dhíolmhú de ghnáth, ós rud é gur asbhaineadh na fíneálacha sin mar chostais ag LNG Supply, a fhochuideachta. Thuig an Chúirt Ghinearálta as sin go raibh an Coimisiún i dteideal a mheas gur mhaolaigh in-asbhainteacht ioncaim ar leibhéal na fochuideachta agus a díolúine ina dhiaidh sin ar leibhéal na máthairchuideachta ón gcreat tagartha teoranta in Airteagail 164 agus 166 de LIR.
- 65 Ar an gceathrú dul síos, mheas sí, murab ionann agus an méid a mhaígh Ard-Diúcacht Lucsamburg sa chás seo, nár ghá measúnú a dhéanamh ar mhaolú ar an gcreat tagartha sin a bheith ann i bhfianaise Airteagail 164 agus 166 de LIR ina n-aonar, ach i bhfianaise léamh comhcheangailte na bhforálacha sin.
- 66 Ar an gcúigiú dul síos, d'fhreagair an Chúirt Ghinearálta don argóint nár shuigh an Coimisiún go raibh cóir fhabhrach ann do ghrúpa Engie ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann, cé gur cheart go mbeadh saintríthe sainaitheanta aige a bhaineann go sonrach agus go sonrach leis na gnóthais a bhaineann tairbhe as na rialuithe cánach, rud a fhágann gur féidir iad a idirdhealú ó na gnóthais a eisiadh uathu. Mheabhraigh sí sa chomhthéacs sin go gcomhlíontar an coinníoll a bhaineann le roghnaíocht i gcás inar féidir leis an gCoimisiún a léiriú go maolaíonn beart náisiúnta lena dtugtar buntáiste cánach ar an gcomhchóras cánach nó ar an ngnáthchóras cánach is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann, agus ar an gcaoi sin cóir éagsúil a thabhairt isteach, trína éifeachtaí iarbhir, idir oibreoirí atá, i bhfianaise an chuspóra a shaothraítear leis an gcóras cánach sin, i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide. Thairis sin, de réir an chásdlí, d'fhéadfadh beart cánach a bheith roghnaitheach cé go bhféadfadh aon ghnóthas rogha a dhéanamh gan srian an t-idirbheart a dhéanamh, rud atá ina choinníoll chun an buntáiste dá bhforáiltear leis an mbeart sin a dheonú. Sa chás seo, de réir réasúnaíocht na Cúirte Ghinearálta a leagtar amach i míreanna 304 go 381 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, léirigh an Coimisiún, de réir an chaighdeán dhlíthiúil is gá, gur tugadh cóir fhabhrach cánach do na cuideachtaí sealbhaíochta lena mbaineann thar aon máthairchuideachta atá in ann ioncam a fháil ó scairshealbhú nár gearradh cáin uirthi tráth a dailte. Cé gur bhain cuideachtaí sealbhaíochta seachas CEF agus LNG Holding tairbhe as rialuithe cánach comhionanna, is léiriú é sin, ar a mhéad, ar scéim cabhrach a d'fhéadfadh a bheith ann, seachas ar an easpa idirdhealaithe.
- 67 Ar mhaithe le hiomláine, mheas an Chúirt Ghinearálta, i mír 383 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, gurbh iomchuí roghnaíocht na rialuithe cánach atá i gceist a scrúdú i bhfianaise an chreata tagartha atá comhdhéanta d'Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, a bhaineann le

mí-úsáid ceart, i bhfianaise úrnuacht na réasúnaíochta a ghlac an Coimisiún ina leith sin. Chinn an Chúirt Ghinearálta ar an gcéad dul síos, murab ionann agus an méid a mhaígh Ard-Diúcacht Lucsamburg, gur áitigh an Coimisiún, chomh luath leis an gcinneadh tús a chur leis an nós imeachta imscrúdaithe foirmiúil, nár chuir údaráis Lucsamburg an fhoráil sin i bhfeidhm agus, ina dhiaidh sin, d'iarr sé ar Ard-Diúcacht Lucsamburg agus ar Ghrúpa Engie barúlacha breise a thíolacadh maidir leis an bpointe sin. Thug sí faoi deara, ar an dara dul síos, cé nár ardaigh Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach aon deacracht a bhain le léiriú sa chás seo, go ndearna an Coimisiún tagairt do chleachtas riaracháin agus breithiúnach Lucsamburg araon. Ar an tríú dul síos, bhí sí den tuairim gur comhlíonadh na critéir a bhí le comhlíonadh chun mí-úsáid ceart a bhunú, faoi dhlí Lucsamburg, sa chás seo. Thuig sí ón méid sin gur léirigh an Coimisiún, de réir an chaighdeáin dhlíthiúil ba ghá, gur mhaolaigh riarachán cánach Lucsamburg ón gcreat tagartha a chuimsíonn Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach.

68 Dhiúltaigh an Chúirt Ghinearálta do na saincheisteanna dlí eile sna caingne freisin.

### **III. An nós imeachta os comhair na Cúirte Breithiúnais agus éilimh na bpáirtithe sna hachomhairc**

#### **A. Cás C-451/21 P**

69 Trína hachomharc, iarrann Ard-Diúcacht Lucsamburg ar an gCúirt Bhreithiúnais:

- an breithiúnas faoi achomharc a chur ar ceal;
- go príomha, breithiúnas críochnaitheach a thabhairt maidir leis an tsubstaint agus cineál an ordaithe a iarrtar ag an gcéad chéim a dheonú tríd an gcinneadh atá faoi chonspóid a chur ar neamhní;
- mar mhalairt air sin, an cás a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta, agus
- a ordú don Choimisiún na costais a íoc.

70 Iarrann an Coimisiún ar an gCúirt Bhreithiúnais:

- an t-achomharc a dhíbhe agus
- ordú a thabhairt d'Ard-Diúcacht Lucsamburg na costais a íoc.

71 Le hordú ó Uachtarán na Cúirte Breithiúnais an 11 Deireadh Fómhair 2021, *Lucsamburg v an Coimisiún* (C-451/21 P, EU:C:2021:858), deonaíodh caitheamh i modh rúin, *vis-à-vis* Éire, idirgairt ag an gcéad chéim, leis an bhfaisnéis a cuireadh in eagar sa leagan neamhrúnda den achomharc agus in Iarscríbhinní 2, 3 agus 11 a ghabhann leis, a thaisc Ard-Diúcacht Lucsamburg i gClárlann na Cúirte Breithiúnais an 2 Lúnasa 2021, ós rud é nár seirbheáladh ach an leagan neamhrúnda sin ar Éirinn.

## B. Cás C-454/21 P

- 72 Trína n-achomharc, iarrann Engie agus páirtithe eile ar an gCúirt Bhreithiúnais:
- an breithiúnas faoi achomharc a chur ar ceal;
  - go príomha, an cineál ordaithe atá á lorg ag an gcéad chéim a dheonú nó, mar mhalairt air sin, Airteagal 2 den chinneadh atá faoi chonspóid a chur ar neamhní a mhéid a ordáitear an chabhair a aisghabháil;
  - mar mhalairt air sin, an cás a tharchur ar ais chuig an gCúirt Ghinearálta; agus
  - a ordú don Choimisiún na costais a íoc.
- 73 Iarrann an Coimisiún ar an gCúirt Bhreithiúnais:
- an t-achomharc a dhíbhe agus
  - ordú do Engie agus páirtithe eile chun na costais a íoc.

## IV. Maidir leis na hachomhairc

- 74 I bhfianaise an naisc eatarthu, is iomchuí dul isteach sna cásanna seo chun críocha an bhreithiúnais, i gcomhréir le hAirteagal 54(1) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Breithiúnais.

### A. Inghlacthacht

- 75 Áitíonn an Coimisiún, gan pléadáil maidir le neamh-inghlacthacht a ardú go foirmiúil, ar dtús, go bhfuil an chéad fhoras achomhairc i gCás C-451/21 P agus an dara foras achomhairc i gCás C-454/21 P, trína ndéanann Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile gearán, faoi seach, gur ghlac an Chúirt Ghinearálta creat tagartha a laghdaíodh go mícheart chuig Airteagail 164 agus 166 de LIR agus trína leathnaigh sí an creat tagartha sin go mícheart chuig Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, chun a chinneadh an ann do bhuntáiste roghnaitheach. Dar leis an gCoimisiún, athraíonn na saincheistean dlí sin, nár ardaíodh den chéad uair ach amháin ag céim an achomhairc, ábhar na n-imeachtaí os comhair na Cúirte Ginearálta. Ar an dara dul síos, áitíonn an Coimisiún go bhfuil an dara foras achomhairc i gCás C-451/21 P agus sa chéad agus sa dara foras achomhairc i gCás C-454/21 P neamh-inghlactha freisin a mhéid a chaitheann na páirtithe amhras ar mheasúnuithe na Cúirte Ginearálta ar dhlí Lucsamburg, arb ionann iad agus measúnuithe ar fhórais agus nach féidir, dá bhrí sin, iad a scrúdú i gcomhthéacs achomhairc, in éagmais aon saobhadh ar an dlí sin.
- 76 I ndáil leis sin, ní mór a mheabhrú go sainítear leis an dara fomhír d'Airteagal 256(1) CFAE dlínse na Cúirte Breithiúnais in achomharc arna thionscnamh i gcoinne breith de chuid na Cúirte Ginearálta. Luaitear san fhoráil sin nach mór achomharc a dhéanamh ar phoncanna dlí amháin agus nach mór é a dhéanamh 'faoi na coinníollacha agus laistigh de na teorainneacha atá leagtha síos sa Reacht'. I liosta áirithe de na forais ar féidir brath orthu sa chomhthéacs sin, luaitear sa chéad mhír d'Airteagal 58 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh gur féidir achomharc a bhunú ar shárú dhlí an Aontais ag an gCúirt Ghinearálta (breithiúnas an 5 Iúil 2011, *Edwin v OHMI*, C-263/09 P, EU:C:2011:452, mír 46).

- 77 Go deimhin, i bprionsabal, a mhéid a bhaineann le scrúdú a dhéanamh, i gcomhthéacs achomhairc, ar mheasúnuithe na Cúirte Ghinearálta ar an dlí náisiúnta, ar mheasúnuithe ar fhórais iad i réimse na Státchabhrach, níl dlínse ag an gCúirt Bhreithiúnais ach amháin chun a chinneadh an ndearnadh saobhadh ar an dlí sin (féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 82 agus an cásdlí dá dtagraítear). Ní féidir an deis a bhaint den Chúirt Bhreithiúnais, áfach, athbhreithniú a dhéanamh an ionann measúnuithe den sórt sin agus sárú ar dhlí an Aontais de réir bhrí an chásdlí a luaitear i mír 76 den bhreithiúnas seo.
- 78 Is ceist dlí ar féidir leis an gCúirt Bhreithiúnais athbhreithniú a dhéanamh uirthi ar achomharc í an cheist ar theorannaigh an Chúirt Ghinearálta an creat tagartha ábhartha agus, trína leathnú, an léirmhíniú i gceart a fhorálacha. Tá na hargóintí a fhéachann le roghnú an chreata tagartha nó a bhrí sa chéad chéim den anailís ar bhuntáiste roghnaitheach a bheith ann inghlactha, ós rud é go bhfuil an anailís sin bunaithe ar aicmiú dlíthiúil an dlí náisiúnta ar bhonn foráil de dhlí an Aontais (féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 85 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 79 Glacadh leis nach bhfuil an Chúirt Bhreithiúnais in ann a chinneadh an ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid sa dlí agus teorannú an chreata tagartha ábhartha á ghlacadh, gurb ionann a léiriú agus a chur i bhfeidhm mar pharaiméadar cinntitheach chun scrúdú a dhéanamh ar bhuntáiste roghnaitheach a bheith ann agus glacadh leis an bhféidearthacht go bhféadfadh an Chúirt Ghinearálta, i gcás inarb iomchuí, foráil de dhlí príomha an Aontais Eorpaigh a shárú, eadhon Airteagal 107(1) CFAE, gan bheith in ann pionós a ghearradh ar an sárú sin i gcomhthéacs an achomhairc, rud a bheadh contrártha leis an dara fómhír d’Airteagal 256(1) CFAE, mar a tugadh chun suntais i mír 76 den bhreithiúnas seo.
- 80 Ní mór a mheas, dá bhrí sin, trí iarraidh ar an gCúirt Bhreithiúnais athbhreithniú a dhéanamh, ar an gcéad dul síos, an raibh teorannú an Choimisiúin ar an gcreat tagartha d’Airteagail 164 agus 166 de LIR ina aonar nó a leathnú chuig Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, arna fhormheas ag an gCúirt Ghinearálta, agus, ar an dara dul síos, an raibh an bhrí a thug an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta araon do léiriú agus do chur i bhfeidhm na bhforálacha sin ag teacht le léiriú agus cur i bhfeidhm na bhforálacha sin lenarbh fhéidir gnáthchánachas a shainiú, chun críocha na hanailíse a bhaineann le buntáiste roghnaitheach a bheith ann de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE, Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile a chuir ar aghaidh saincheistanna dlí, contrártha don mhéid atá inghlactha ag an gCoimisiún.

## B. Substant

- 81 Mar thaca lena hachomharc i gCás C-451/21 P, cuireann Ard-Diúcacht Lucsamburg ceithre fhoras achomhairc chun cinn, lena n-éilítear, ar an gcéad dul síos, sárú ar Airteagal 107 CFAE a mhéid a chinn an Chúirt Ghinearálta gur shuigh an Coimisiún gurb ann do bhuntáiste roghnaitheach a tugadh do chuideachtaí sealbhaíochta trí bhíthin na rialuithe cánach atá i gceist i bhfianaise an chreata tagartha atá comhdhéanta d’Airteagail 164 agus 166 de LIR, an dara ceann lena n-éilítear sárú ar Airteagal 107 CFAE a mhéid a chinn an Chúirt Ghinearálta gur shuigh an Coimisiún gurb ann do bhuntáiste roghnaitheach a tugadh don ghrúpa Engie trí bhíthin na rialuithe cánach atá i gceist mar gheall ar mhainneachtain Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach a chur chun feidhme, ar an tríú dul síos, sárú ar Airteagail 4 agus 5 CAE, agus, sa cheathrú háit, sárú ag an gCúirt Ghinearálta ar a hoibleagáid cúiseanna a lua faoi Airteagal 296 CFAE.



82 Mar thaca lena n-achomharc i gCás C-454/21 P, maíonn Engie agus páirtithe eile trí fhoras achomhairc, lena n-éilítear, ar dtús, earráidí dlí agus saobhadh na bhfíoras a rinne an Chúirt Ghinearálta ina hathbheithniú ar dhlíthiúlacht an tsainmhíneithe ar an gcreat tagartha atá comhdhéanta d'Airteagail 164 agus 166 de LIR, ar an dara dul síos, earráidí dlí agus saobhadh na bhfíoras a líomhnaítear a rinne sí chun léiriú an Choimisiúin ar bhuntáiste roghnaitheach a fhoras i bhfianaise Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, agus, ar an tríú dul síos, sárú ag an gCúirt Ghinearálta ar phrionsabail na deimhneachta dlíthiúla, cosaint ionchais dhlísteanacha agus neamh-aisghníomhaíocht an dlí cánach.

### ***1. An chéad fhoras achomhairc***

#### ***(a) Argóintí na bpáirtithe***

83 Tá dhá chuid sa chéad saincheist i gCás C-451/21 P.

84 Sa chéad chuid den tsaincheist sin, áitíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg, go háirithe, ar an gcéad dul síos, gur léir ón gcásdlí nach féidir, i gcúrsaí cánach, buntáiste roghnaitheach a chinneadh ach amháin trí thagairt a dhéanamh do 'ghnáthchánachas'. Trí anailís an Choimisiúin a ghlacadh, laghdaigh an Chúirt Ghinearálta an creat tagartha a úsáideadh chun comparáid a dhéanamh go saorga idir dhá fhoráil, nach bhfuil feidhm ag ceann amháin acu, mar a admhaíonn an Chúirt Ghinearálta go sainráite, maidir leis an gcás seo. Tugtar neamhaird san anailís sin ar fhorálacha eile a bhaineann le brabús tráchtála na gcuideachtaí a chinneadh, cé go gcuireann an cásdlí toirmeasc, i ndáil leis sin, ar an gCoimisiún brath ar chreat tagartha ina bhfuil roinnt forálacha a baineadh amach go saorga as creat reachtach níos leithne.

85 Ar an dara dul síos, dheimhnigh an Chúirt Ghinearálta léiriú contrártha ar na rialacha cánach atá i gceist. Cé go n-aithníonn an Chúirt Ghinearálta féin, ar an gcéad dul síos, nach gcuireann Airteagal 166 de LIR deonú na díolúine ó rannpháirtíocht go foirmiúil ar leibhéal na máthairchuideachta faoi réir an chánachais roimh ré ar bhrabúis dháilte ar leibhéal na fochuideachta agus, ar an dara dul síos, nach dáileacháin brabús foirmiúil iad na faibhríthe ZORA, de réir bhrí Airteagal 164 de LIR, bhí sí den tuairim, mar sin féin, nach raibh earráid dlí déanta ag an gCoimisiún nuair a chinn sé go raibh nasc idir na hAirteagail sin agus lena chinneadh nach raibh feidhm ag an díolúine sin ach amháin maidir le hioncam nár asbhaineadh ó ioncam inchánach na fochuideachta.

86 Agus an méid sin á dhéanamh aici, shainigh an Chúirt Ghinearálta an creat tagartha go mícheart, rinne sí tréithriú dlíthiúil mícheart ar na fíorais agus rinne sí dlí Lucsamburg a shaobhadh go follasach. Agus an creat tagartha sin á shainiú acu, chuir an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta coinníoll leo siúd a leagtar síos ansin in Airteagal 166 de LIR. Leathnaigh siad raon feidhme Airteagal 164(2) de LIR freisin, ós rud é nach dáileacháin brabús iad na faibhríthe ZORA agus, dá bhrí sin, nach gcumhdaítear iad leis an Airteagal sin, cé go bhfuil siad in-asbhainte mar chostais.

87 Sáraíonn réasúnaíocht an Choimisiúin agus na Cúirte Ghinearálta Airteagal 107 CFAE agus prionsabail dhlíthiúlacht an chánachais agus léiriú docht ar dhlíthe cánach, atá ina saintréith de dhlí cánach Lucsamburg mar dhlí an Aontais.

- 88 Tá iontas ar Ard-Diúcacht Lucsamburg gur tharchuir an Chúirt Ghinearálta litir dar dáta an 31 Eanáir 2018 a sheol sí chuig an gCoimisiún le linn an nós imeachta riaracháin ('litir an 31 Eanáir 2018'). Áitíonn an Ballstát sin nach ndaingníonn an litir sin ar bhealach ar bith, contrártha leis an méid a luaigh an Chúirt Ghinearálta trí shliocht sa litir sin a lua, lasmuigh dá chomhthéacs, go bhfuil nasc idir Airteagail 164 agus 166 de LIR. Léireodh léamh na litreach céanna go háirithe go bhfuil 'raonta feidhme éagsúla' ag na hAirteagail seo. Déanann an Chúirt Ghinearálta neamhaird, trína réasúnaíocht, go bhfuil téacs LIR soiléir agus mar sin nár cheart é a léiriú thar nó faoi bhun na dtéarmaí atá ann.
- 89 Ar an gcaoi chéanna, i dtuairim an 2 Aibreán 1965 ón Conseil d'État (an Comhairle Stáit, Lucsamburg) ('tuairim 1965 ón Conseil d'État'), maidir leis an bhforáil a bhí ann roimhe sin i ndlí Lucsamburg in Airteagal 166 de LIR, a ndearna an Chúirt Ghinearálta tagairt dó freisin, ní luaitear aon choinníoll go ngearrfaí cáin roimh ré ar bhrabúis dháilte chun an scéim díolúine a chur i bhfeidhm.
- 90 Dá bhrí sin, ní hamháin go bhfuil an creat tagartha a d'fhormheas an Chúirt Ghinearálta neamhiomlán, i bhfianaise na bhforálacha a eisiann sí óna raon feidhme, ach tá sé samhailteach freisin, a mhéid a thiomhdíonn sí go bhfuil nasc idir Airteagail 164 agus 166 de LIR.
- 91 Leis an dara cuid den chéad fhoras achomhairc, áitíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg, ar an gcéad dul síos, go bhfuil an réamhrá ar a bhfuil an cinneadh maidir le maolú ar an gcreat tagartha ina bhfuil Airteagail 164 agus 166 de LIR bunaithe, ós rud é, ar an gcéad dul síos, nach bhfuil aon nasc idir an díolúine maidir le hioncam ó rannpháirtíocht ar leibhéal na máthairchuideachta agus in-asbhainteacht an ioncaim a dháiltear ar leibhéal a fochuideachta agus, ar an dara dul síos, nach bhfuil aon dáileadh brabús i gceist, go foirmiúil, leis na faibhrithe ZORA mar a d'admhaigh an Chúirt Ghinearálta. Trí chur chuige atá bunaithe ar 'chomhfhreagras substaintiúil' idir na forálacha sin a dhearbhu ar bhealach nach bhfacthas a leithéid riamh roimhe seo, d'imigh an Chúirt Ghinearálta ó fhoclaíocht shoiléir dhlí cánach Lucsamburg agus thug sí neamhaird ar an gceanglas, a luaitear i gcásdlí na Cúirte Breithiúnais, go ndéanfaí measúnú ar chabhair a d'fhéadfadh a bheith ann i bhfianaise fhorálacha ábhartha an dlí náisiúnta.
- 92 Ar an dara dul síos, rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí trína bheith ag brath ar mhaolú ar an gcreat tagartha a bheith ann de thoradh éifeacht chomhcheangailte na bhforálacha ginearálta. Ní dhíospóideann sí gur cuireadh Airteagail 164 agus 166 de LIR i bhfeidhm i gceart, ná ní mheasann sí go bhfuil na hAirteagail sin idirdhealaitheach mar sin. Mar sin féin, trí bheith ag brath ar éifeacht chomhcheangailte na bhforálacha sin agus trí thagairt a dhéanamh do 'fhíorchás eacnamaíoch agus cánach' na n-idirbheart a rinneadh, dhiúltaigh sí an rud ar a dtugtar 'cur chuige foirmiúil', chun 'dul níos faide ná foirmeacha dlíthiúla'.
- 93 Sa tríú háit, rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí maidir leis an gceanglas idirdhealú a léiriú i ndáil le gnóthais i gcás atá inchomparáide le cás ghrúpa Engie. Go háirithe, d'admhaigh sí go raibh an córas maoinithe a chuir an grúpa sin chun feidhme 'ar oscailt do chách' agus go bhféadfadh gnóthais eile cur i bhfeidhm na rialacha cánach a fháil go dleathach cosúil leis an gcur i bhfeidhm atá ag an grúpa sin.
- 94 Sa cheathrú háit, rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí freisin trí bhearta aonair lena gcuirtear socrú ginearálta cánach chun feidhme a mheas a bheith roghnaitheach de réir bhrí Airteagal 107 CFAE, nár chaith sé amhras ar a ndlíthiúlacht nó chuir sé in aghaidh na féidearthachta dóibh uile rochtain a fháil ar an gcóras maoinithe a úsáideann grúpa Engie. Dá bhrí

sin, mheas sí go raibh an chóireáil cánach a deonaíodh don ghrúpa sin trí bhíthin na rialuithe cánach atá i gceist roghnaitheach, cé gur eascair an chóireáil sin as cur i bhfeidhm neamhroghnaitheach na rialacha náisiúnta atá neamhroghnaitheach iad féin.

- 95 Ceithre chuid atá sa chéad fhoras achomhairc i gCás C-454/21 P. Baineann an dara cuid go dtí an ceathrú cuid den fhoras achomhairc sin, faoi seach, le hearráid dlí agus saobhadh na bhfíoras a bhaineann leis an nasc idir Airteagail 164 agus 166 de LIR, an earráid dlí agus an earráid fhollasach mheasúnaithe a líomhnaítear a rinne an Chúirt Ghinearálta nuair a mheas sí gur dáileacháin brabús iad na faibhrithe ZORA, agus an earráid dlí agus earráid fhollasach mheasúnaithe a rinne sí freisin agus cinneadh á dhéanamh aici gur thug na rialuithe cánach atá i gceist buntáiste roghnaitheach, go bunúsach, do na hargóintí a leagtar amach sa chéad fhoras achomhairc i gCás C-451/21 P.
- 96 Cuireann Engie agus páirtithe eile in iúl, go háirithe, nach leanann an gaol spleáchais idir Airteagail 164 agus 166 de LIR ar ar bhraith an Chúirt Ghinearálta as an dlí, as an gcásdlí ná as an gcleachtas riaracháin. Ina theannta sin, d'admhaigh an Chúirt Ghinearálta nach ndearnadh deonú na díolúine ioncaim rannpháirtíochta ar leibhéal máthairchuideachta leis an dara ceann de na hAirteagail sin go foirmiúil faoi réir an chánachais roimh ré ar bhrabúis dháilte ar leibhéal a fochuideachta. Ní hamháin go bhfuil measúnú na Cúirte Ghinearálta ag teacht salach ar fhoclaíocht na n-airteagal sin, ach ar chleachtas cánach Lucsamburg freisin, mar a thuairiscítear i litir an 31 Eanáir 2018 ag Ard-Diúcacht Lucsamburg. Agus an méid sin á dhéanamh aici, sháraigh an Chúirt Ghinearálta prionsabal bunreachtúil dhlíthiúlacht na cánach agus rinne sí saobhadh ar an bhfreagra a leagadh amach sa litir sin, chomh maith le tuairim 1965 ón Conseil d'État.
- 97 Thug an Chúirt Ghinearálta neamhaird freisin ar aicmiú dlíthiúil ZORA, ar ionstraimí in-chomhshóite iad le dhá shainmhíniú i ndiaidh a chéile, ar an gcéad dul síos ar fhiachas agus ansin ar chaipiteal, aicmiú atá riachtanach chun láimhseáil cánach gach duine inchánach a chinneadh. Is sárú é sin ar Airteagal 107(1) CFAE, ós rud é nár cheart éifeachtaí eacnamaíocha birt ar leith a chur san áireamh ach amháin ag an gcéim a léirítear maolú ar na forálacha cánach atá sa chreat tagartha, ar maolú é nach féidir a shainiú ach amháin trí thagairt do chineál na n-ionstraimí atá i gceist agus do na forálacha cánach náisiúnta ábhartha.
- 98 Déanann an Coimisiún an chéad fhoras de gach ceann de na hachomhairc a chonspóid.
- 99 Go háirithe, áitíonn sé nár shainigh sé go saorga an creat tagartha teoranta in Airteagail 164 agus 166 de LIR. Thairis sin, cuireann an Coimisiún in iúl gur ghlac sé, go príomha, an chéad chreat tagartha níos leithne, a chomhfhreagraíonn do chóras cánach ioncaim corparáide Lucsamburg. Sa chomhthéacs níos leithne sin, is éard atá sna díolúintí dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR, de réir an Choimisiúin, maoluithe ar phrionsabal ginearálta an chánachais, cé nach amhlaidh atá a thuilleadh i bhfianaise an chreata theoranta tagartha in Airteagail 164 agus 166 den dlí sin. Mar sin féin, tá an nasc idir na hAirteagail sin soiléir. Go deimhin, is fíor nach bhfuil tagairt shainráite d'Airteagal 164(2) den dlí sin in Airteagal 166 de LIR. Mar sin féin, níl sé sin cinntitheach agus is gá a fháil amach an bhfuil na forálacha sin ina gcóras agus an nasc loighciúil eatarthu a scrúdú.
- 100 Thairis sin, ní hé léiriú litriúil an t-aon léiriú a d'fhéadfaí a dhéanamh ar an dlí cánach. I ndáil leis sin, meabhraíonn an Coimisiún gur cháiligh an grúpa Engie féin na brabúis a d'eascair as cealú scaireanna dáileacháin brabús. Maidir le litir an 31 Eanáir 2018, tá an abairt a luaigh an Chúirt Ghinearálta i mír 295 den bhreithiúnas faoi achomharc le feiceáil sa litir sin agus níl sí soiléir. Glacann an Coimisiún leis, áfach, go n-áitíonn údaráis Lucsamburg sa litir sin nach mór léiriú litriúil a thabhairt ar Airteagal 166 de LIR, nach mór é a chur i bhfeidhm a luaithe a chomhlíonfar

na coinníollacha a leagann sé síos agus, ar deireadh, nach *sine qua non* iad forálacha Airteagal 164 den dlí sin chun an scéim díolúine rannpháirtíochta atá leagtha síos in Airteagal 166 den dlí sin a chur i bhfeidhm.

- 101 Thairis sin, ní bheadh i litir an 31 Eanáir 2018 ach ceann amháin de na heilimintí a d'úsáid an Coimisiún agus an Chúirt Ghinearálta chun an nasc idir Airteagail 164 agus 166 de LIR a bhunú, ar an gcaoi chéanna le tuairim 1965 ón Conseil d'État.
- 102 Maidir leis an gcomhfhreagairt eacnamaíoch idir in-asbhainteacht na bhfaibhrithe ZORA ar leibhéal na bhfochuideachtaí agus an díolúine ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, ní dhéanann an Chúirt Ghinearálta, i gcomhréir leis an gcásdlí ar dá réir nach mór Státchabhair a mheasúnú ar bhonn a héifeachtaí seachas a foirm, ach codarsnacht idir cuma dhlíthiúil na n-idirbheart atá i gceist agus a réaltacht eacnamaíoch, agus cuireann sí in iúl nach bhféadfadh a scaradh foirmiúil an fíornasc eatarthu a cheilt.
- 103 Ar deireadh, maidir leis an ngearán nár shainaithin an Coimisiún cuideachtaí seachas cuideachtaí ghrúpa Engie ar sheolaithe rialuithe cánach iad le haghaidh socruithe inchomparáide, is léir go bhfuil sé gan bhunús ar léamh aithrisí 205 agus 215 den chinneadh atá faoi chonspóid.

## **(b) Breithniú na Cúirte Breithiúnais**

### **(1) Réamhbharúlacha**

- 104 De réir chásdlí socair na Cúirte Breithiúnais, ní eisiatar idirghabhálacha ó Bhallstáit i réimsí nár comhchuibhíodh i ndlí an Aontais ó raon feidhme fhorálacha Chonradh FAE maidir le Státchabhair a rialú. Dá bhrí sin, ní mór do na Ballstáit staonadh ó aon bheart cánach a ghlacadh a d'fhéadfadh a bheith ina Státchabhair atá ar neamhréir leis an margadh inmheánach (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 65 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 105 I ndáil leis sin, leanann sé ó chásdlí seanbhunaithe na Cúirte Breithiúnais go gceanglaítear gach ceann de na coinníollacha seo a leanas a chomhlíonadh chun beart náisiúnta a aicmiú mar 'Státchabhair', de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. Ar an gcéad dul síos, ní mór don Stát idirghabháil a dhéanamh nó trí acmhainní Stáit. Ar an dara dul síos, ní mór go mbeadh tionchar ag an idirghabháil ar thrádáil idir na Ballstáit. Ar an tríú dul síos, ní mór dó buntáiste roghnaitheach a thabhairt dá fhaighteoir. Ar an gceathrú dul síos, ní mór dó iomaíocht a shaobhadh nó bagairt a dhéanamh í a shaobhadh (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 66 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 106 Maidir leis an gcoinníoll a bhaineann leis an mbuntáiste roghnaitheach, ceanglaítear leis an gcoinníoll sin go gcinnfear, faoi chóras dlí ar leith, an bhfuil an beart náisiúnta atá i gceist i bhfabhar 'gnóthais áirithe nó táirgeadh earraí áirithe' thar chinn eile atá, i bhfianaise an chuspóra atá á shaothrú ag an gcóras sin, i staid inchomparáide fhíorasach agus dhlíthiúil agus, dá bhrí sin, a fhulaingíonn cóir dhifreálach a d'fhéadfaí a aicmiú, go bunúsach, mar idirdhealaitheach (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 67 agus an cásdlí dá dtagraítear).

- 107 Chun beart cánach náisiúnta a aicmiú mar bheart ‘roghnaitheach’, ní mór don Choimisiún ar dtús an córas tagartha a shainaithint, eadhon an gnáthchóras cánach is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann, agus a léiriú, ar an dara dul síos, go maolaíonn an beart cánach atá i gceist ón gcóras tagartha sin, a mhéid a dhéanann sé idirdhealú idir oibreoirí atá, i bhfianaise an chuspóra a shaothraítear leis an mbeart sin, i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide. Ní chumhdaítear leis an gcoincheap ‘Státchabhair’, áfach, bearta lena ndéantar idirdhealú idir gnóthais atá, i bhfianaise an chuspóra atá á shaothrú ag an gcóras dlí atá i gceist, i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide agus, dá bhrí sin, atá *a priori* roghnaitheach, i gcás inar féidir leis an mBallstát lena mbaineann a léiriú, ar an tríú dul síos, go bhfuil údar leis an difreáil sin, sa mhéid is go n-eascraíonn sé as cineál nó scéim ghinearálta an chórais ar cuid de na bearta sin (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 68 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 108 Mar a tugadh le fios i míreanna 78 agus 79 den bhreithiúnas seo, tá cinneadh an chreata tagartha níos tábhachtaí i gcás bearta cánach, ós rud é nach féidir buntáiste eacnamaíoch a bhunú, de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE, ach amháin i ndáil le ‘gnáthchánachas’.
- 109 Dá bhrí sin, braitheann cinneadh na ngnóthas uile i staid fhíorasach agus dhlíthiúil inchomparáide ar an sainmhíniú roimh ré ar an gcóras dlí i bhfianaise an chuspóra, i gcás inarb iomchuí, inchomparáideacht staid fhíorasach agus dhlíthiúil faoi seach na ngnóthas i bhfabhar an bhirt atá i gceist agus iad siúd nach bhfuil (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 69 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 110 Chun measúnú a dhéanamh ar chineál roghnaitheach birt cánach, is gá, dá bhrí sin, an córas comhchoiteann cánach nó an córas tagartha is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann a shainaithint i gceart sa chinneadh ón gCoimisiún agus scrúdú a dhéanamh orthu ag an gcúirt a éistean díospóid a bhaineann leis an tsainaithint sin. Ós rud é gurb é cinneadh an chórais tagartha an pointe tosaigh don scrúdú comparáideach atá le déanamh i gcomhthéacs an mheasúnaithe ar roghnaíocht, cuireann earráid sa chinneadh sin an anailís iomlán ar an gcoinníoll a bhaineann le roghnaíocht ó bhonn (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 71 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 111 Sa chomhthéacs sin, ba cheart a thabhairt faoi deara, ar an gcéad dul síos, nach mór cinneadh an chreata tagartha, nach mór a dhéanamh tar éis díospóireacht sáraíochta leis an mBallstát lena mbaineann, a bheith mar thoradh ar scrúdú oibiachtúil ar ábhar, ar ghaol agus ar éifeachtaí iarbhir na rialacha is infheidhme faoi dhlí náisiúnta an Stáit sin (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 72 agus an cásdlí dá dtagraítear).
- 112 Ar an dara dul síos, lasmuigh de na réimsí inar comhchuibhíodh dlí cánach an Aontais, is é an Ballstát lena mbaineann a chinneann, trína inniúlacht féin a fheidhmiú maidir le cánachas díreach agus le haird chuí ar a neamhspleáchas fíoscach, na saintréithe a bhaineann leis an gcáin, lena sainítear, i bprionsabal, an córas tagartha nó an ‘gnáthchóras’ cánach, ónar gá anailís a dhéanamh ar an gcoinníoll a bhaineann le roghnaíocht. Baineann sé seo, go háirithe, le cinneadh an bhoinn cánach, a theagmhas inchánach agus aon díolúintí a bhaineann leis (féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 73 agus an cásdlí dá dtagraítear).

- 113 Dá bhrí sin, ní mór an dlí náisiúnta is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann, agus an dlí sin amháin, a chur san áireamh chun an córas tagartha i réimse an chánachais dhíreach a shainaithint, ós rud é gur réamhriachtanas bunriachtanach í an tsainaithint sin chun measúnú a dhéanamh ní hamháin ar bhuntáiste a bheith ann ach freisin ar cé acu atá nó nach bhfuil sé roghnaitheach (breithiúnas an 8 Samhain 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe v an Coimisiún*, C-885/19 P agus C-898/19 P, EU:C:2022:859, mír 74).
- 114 Tá an chonclúid sin, áfach, gan dochar don fhéidearthacht a chinneadh, mar a tharla sa chás as ar eascair breithiúnas an 15 Samhain 2011, *an Coimisiún agus an Spáinn v Rialtas Ghiobráltar agus an Ríocht Aontaithe* (C-106/09 P agus C-107/09 P, EU:C:2011:732), go bhfuil an creat tagartha féin, mar a leanann sé ón dlí náisiúnta, ar neamhréir le dlí an Aontais maidir le Státchabhair, ós rud é go bhfuil an córas cánach atá i gceist cumraithe de réir paraiméadair idirdhealaitheacha fhollasacha atá beartaithe chun an dlí sin a imchéimniú (féach, chuige sin, breithiúnas an 16 Márta 2021, *an Coimisiún v an Ungáir*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, mír 49).
- (2) *Earráidí dlí a bheith ann agus na fórais a shaobhadh i gcinneadh an chreata tagartha atá teoranta d'Airteagail 164 agus 166 de LIR*
- 115 D'fhonn a chinneadh cad ba cheart a bheith ann, faoi dhlí Lucsamburg, gnáthchánachas agus, dá bhrí sin, buntáiste roghnaitheach a bheith ann i bhfabhar ghrúpa Engie, léirigh an Coimisiún an dlí sin ar an mbonn, go háirithe, ar an mbonn nár ceadaíodh leis an gcóras ginearálta cánachais chorparáidigh i Lucsamburg, lena bhforáiltear do phrionsabal an chánachais ar ioncam ghrúpa Engie, mar a leagtar amach i míreanna 31 go 40 den bhreithiúnas seo, i gcás ghrúpa Engie, chun ioncam ó rannpháirtíocht a dhíolmhú ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta de bhun Airteagal 166 de LIR agus ós rud é gur chuir Airteagail 164 agus 166 den dlí sin, arna léamh i gcomhar le hAirteagail 164 agus 166 de LIR, cosc ar chur i bhfeidhm comhchéimneach díolúine le haghaidh an ioncaim sin ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta sin agus ar asbhaint na méideanna comhfhreagracha ar leibhéal na bhfochuideachtaí. I gcomhthéacs folíne réasúnaíochta, bhí sí den tuairim gur cheart an cur i bhfeidhm comhchéimneach sin a dhiúltú faoi Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach.
- 116 Dá bhrí sin, chun measúnú a dhéanamh ar chineál roghnaitheach na mbeart atá i gceist i bhfianaise LIR, is faoin gCúirt Ghinearálta a bhí sé a fháil amach ar mhaolaigh an díolúine ioncaim a chomhfhreagraíonn d'fhaibhrithe ZORA, a deonaíodh faoi na bearta sin ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, ó fhorálacha ábhartha LIR i gcomhthéacs na línte éagsúla réasúnaíochta a ghlac an Coimisiún sa chinneadh atá faoi chonspóid agus ar chuir Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile ina gcoinne.
- 117 De réir a gcéad fhorais achomhairc, tá Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile i gcoinne bhreithniú na Cúirte Ginearálta lenar dheimhniú sí fiúntas an dara líne réasúnaíochta ón gCoimisiún, ar dá réir a baineadh de thatal as léiriú Airteagail 164 agus 166 de LIR go ndearnadh maolú ar 'ghnáthchur i bhfeidhm' na bhforálacha sin trí bhíthin na rialuithe cánach atá i gceist ar chóireáil cánach ZORA de chuid ghrúpa Engie, agus ar an gcaoi sin tugadh buntáiste roghnaitheach don ghrúpa sin.
- 118 I ndáil leis sin, mar a tugadh le fios i mír 112 den bhreithiúnas seo, is é an Ballstát lena mbaineann a chinneann, lasmuigh de na réimsí ina bhfuil dlí cánach an Aontais comhchuibhithe, trína chumhachtaí féin a fheidhmiú i réimse an chánachais dhíreach agus i gcomhréir lena

neamhspleáchas fioscach, tréithe comhpháirte na cánach, amhail bunús na cánach, an t-imeacht giniúna agus na díolúintí a d'fhéadfadh a bheith ann dá gcomhoiriúnaítear í, saintréithe a shainíonn, i bprionsabal, an córas tagartha nó an 'gnáthchóras' cánach.

- 119 Thairis sin, le prionsabal na dlíthiúlachta cánach, ar chuid de dhlíchóras an Aontais é mar phrionsabal ginearálta dlí, ceanglaítear go leagfar síos leis an dlí aon oibleagáid cáin a íoc agus na heilimintí riachtanacha uile lena sainítear saintréithe bunúsacha na cánach sin, ós rud é nach mór don cháiniócoir a bheith in ann an méid cánach atá dlite a thuar agus a ríomh agus a chinneadh cén uair a bheidh sí iníoctha (féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Bealtaine 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, mír 39).
- 120 Dá bhrí sin, agus an creat tagartha á chinneadh chun Airteagal 107(1) CFAE a chur i bhfeidhm maidir le bearta cánach, ceanglaítear ar an gCoimisiún, i bprionsabal, glacadh le léiriú na bhforálacha ábhartha den dlí náisiúnta arna dtabhairt ag an mBallstát lena mbaineann i gcomhthéacs na díospóireachta sáraíochta a luaitear i mír 111 den bhreithiúnas seo, ar choinníoll go bhfuil an léiriú sin comhoiriúnach le foclaíocht na bhforálacha sin.
- 121 Ní fhéadfaidh an Coimisiún imeacht ón léiriú sin ach amháin má tá sé in ann a shuí go bhfuil forlámhas ag léiriú eile i gcásdlí nó i gcleachtas riaracháin an Bhallstáit sin, agus é ag brath ina leith sin ar fhianaise iontaofa agus chomhsheasmhach arna cur faoi bhráid na díospóireachta sáraíochta sin.
- 122 I gcomhréir le hAirteagal 4(3) CAE, tá an Ballstát sin faoi cheangal ag dualgas comhair dhílis i gcaitheamh an nós imeachta a bhaineann le scrúdú a dhéanamh ar bheart faoi fhorálacha dhlí an Aontais maidir le Státchabhair (breithiúnas an 6 Samhain 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori v an Coimisiún, an Coimisiún v Scuola Elementare Maria Montessori* agus *an Coimisiún v Ferracci*, C-622/16 P go C-624/16 P, EU:C:2018:873, mír 83 agus an cásdlí dá dtagraítear). Tugann an dualgas seo le tuiscint, go háirithe, go soláthróidh an Ballstát céanna don Choimisiún de mheon macánta aon fhaisnéis ábhartha arna hiarraidh ag an gCoimisiún maidir le léiriú fhorálacha an dlí náisiúnta atá ábhartha chun críocha an creat tagartha a chinneadh, a eascraíonn as cásdlí nó ó chleachtas náisiúnta riaracháin.
- 123 Sa chás seo, maidir leis an gcaoi a gcaitear le hionstraimí airgeadais amhail ZORA, dúirt an Chúirt Ghinearálta, ar dtús, i mír 292 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, nach ndéanann Airteagal 166 de LIR 'deonú na díolúine ioncaim rannpháirtíochta ar leibhéal na máthairchuideachta a threascairt go foirmiúil chuig cánachas roimh ré ar bhrabúis dháilte ar leibhéal a fochuideachta', tar éis don Choimisiún, in aithris 218 den chinneadh atá faoi chonspóid, cinneadh 'nach raibh aon nasc sainráite idir Airteagal 166 LIR agus Airteagal 164 (1) agus (2) LIR' agus, ar an dara dul síos, i mír 300 den bhreithiúnas faoi achomharc, 'nach dáileacháin brabús iad, go foirmiúil, na faibhríthe ZORA'.
- 124 Dá bhrí sin, d'imigh an Chúirt Ghinearálta ó léiriú litriúil ar na forálacha sin. Agus cur chuige an Choimisiúin á dhearbhu aici, mheas an Chúirt Ghinearálta ar dtús nach bhféadfaí díolúine ioncaim rannpháirtíochta cuideachta sealbhaíochta a bheartú, faoi dhlí Lucsamburg, ach amháin dá ngearrfaí cáin roimh ré ar an ioncam a dháil a fhochuideachta.
- 125 I ndáil leis sin, i míreanna 295 agus 296 den bhreithiúnas faoi achomharc, bhí sí ag brath ar dhá fhachtóir a raibh an Coimisiún ag brath orthu sa chinneadh atá faoi chonspóid. Baineann sé seo, ar thaobh amháin, le litir an 31 Eanáir 2018, atá 'go hiomlán gan débhrí', ós rud é gur ghlac Ard-Diúcacht Lucsamburg leis sa fhreagra sin gur 'na scairshealbha uile a d'fhéadfadh a n-ioncam

- [a d'fhéadfadh] tairbhe a bhaint as an scéim díolúine faoi Airteagal 166 de LIR [gur cumhdaíodh] freisin le forálacha Airteagal 164 [de] LIR'. Thagair an Chúirt Ghinearálta freisin do thuairim 1965 ón Conseil d'État maidir leis an dréacht dlí a chuimsigh Airteagal 166 in LIR, inar luaigh sí go raibh sé i gceist leis an bhforáil sin, 'ar chúiseanna cothroime fiosaí agus cothroime eacnamaíche', cánachas dúbailte nó trí huair ar an ioncam dáilte a sheachaint, ach, go bunúsach, gan aon chánachas ar an ioncam sin a sheachaint.
- 126 Ar an dara dul síos, chinn an Chúirt Ghinearálta gur ghá neamhaird a thabhairt ar an gcur chuige foirmiúil arb é atá ann gach ceann de na hoibríochtaí atá sa phacáiste airgeadais arna tharraingt suas ag na cuideachtaí lena mbaineann a ghlacadh ina n-aonar agus dul níos faide ná foirmeacha dlíthiúla chun tuiscint a fháil ar réaltacht eacnamaíoch agus fhioscach an tsocraithe sin, rud a d'fhág, i mír 312 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, go raibh faibhrithe ZORA ag freagairt go hábhartha, 'in imthosca ar leith an cháis seo, do dháiltí brabús'.
- 127 Dá bhrí sin, tar éis di a mheabhrú, i míreanna 340 go 342 den bhreithiúnas faoi achomharc, go bhfuil nasc ann, faoi dhlí Lucsamburg, idir an díolúine ioncaim ó rannpháirtíocht ar leibhéal na máthairchuideachta agus in-asbhainteacht an ioncaim a dháiltear ar leibhéal a fochuideachta, tháinig an Chúirt Ghinearálta ar an gconclúid, i mír 343 den bhreithiúnas sin, 'mar gheall ar an nasc sin agus ar an tuiscint ar leibhéal na gcuideachtaí [sealbhaíochta] lena mbaineann ar chomhéifeacht an dá idirbheart sin, gur mhaolaigh na [réamhrialuithe cánach] atá i gceist ón gcreat tagartha' ina bhfuil Airteagail 164 agus 166 de LIR. Dá bhrí sin, de réir anailís na Cúirte Ginearálta i míreanna 344 agus 345 den bhreithiúnas sin, ar an gcéad dul síos, go raibh an Coimisiún i dteideal tátal a bhaint as an éifeacht chomhcheangailte sin, in aithrisí 208 agus 209 den chinneadh atá faoi chonspóid, go raibh maolú ar an gcreat tagartha sin agus, ar an dara dul síos, nach raibh an Coimisiún tar éis earráid dlí a bhaint amach agus breithniú á dhéanamh, ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, ar éifeacht in-asbhainteachta ioncaim ar leibhéal fochuideachta agus ar a díolúine ina dhiaidh sin ar leibhéal a máthairchuideachta.
- 128 Mar sin féin, níor chuir an fhianaise a raibh an Chúirt Ghinearálta ag brath uirthi, a luaitear i mír 125 den bhreithiúnas seo, ar a cumas a chinneadh go bailí, i gcomhréir leis na prionsabail a leagtar amach i míreanna 120 agus 122 den bhreithiúnas sin, go raibh an Coimisiún in ann a bhunú de réir an chaighdeáin dhlíthiúil is gá, maidir leis an gceist an raibh an díolúine dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR faoi réir an chánachais, ar leibhéal na bhfochuideachtaí, ar an ioncam díolmhaithe ar leibhéal na gcuideachtaí sealbhaíochta, go raibh léiriú seachas an léiriú a chuir Ard-Diúcacht Lucsamburg i réim i ndlí Lucsamburg, toisc go bhfuil an dara ceann ag luí le foclaíocht na forála seo, ní fhoráiltear go foirmiúil d'fho-ordú den sórt sin.
- 129 I ndáil leis sin, ba cheart a thabhairt faoi deara, maidir leis an litir dar dáta an 31 Eanáir 2018, mar a sheasann Engie agus páirtithe eile, go raibh sé ar chostas saobhadh a dhéanamh ar fhoclaíocht na litreach sin a chinn an Chúirt Ghinearálta, i mír 295 den bhreithiúnas a bhí faoi achomharc, go raibh an nasc coinníollachta idir Airteagal 164 agus Airteagal 166 de LIR, a bhaineann le cánachas ioncaim roimh ré ar leibhéal an eintitis dáileacháin chun tairbhe a bhaint as an díolúine dá bhforáiltear leis an bhforáil sin, soiléir go sainráite ó fhreagairt Ard-Diúcacht Lucsamburg. Ba léir, tríd an abairt sa litir sin a luaitear sa mhír sin a bhaint amach, gur thuig an Chúirt Ghinearálta uathí, tar éis don Choimisiún, nasc den sórt sin a bheith ann. Tá an measúnú sin ar neamhréir le sleachta eile den litir sin, inar luaigh an Ballstát sin 'nach gceanglaítear cáin a ghearradh ar ioncam rannpháirteachais roimh ré leis an bhforáil sin chun leas a bhaint as an scéim díolúine dá bhforáiltear', nár cheart Airteagail 164 agus 166 de LIR a chur i bhfeidhm 'go comhpháirteach', agus 'nach *sine qua non* iad forálacha Airteagal 164 de LIR chun an scéim díolúine ioncaim rannpháirtíochta a chur i bhfeidhm mar a chumhdaítear in Airteagal 166 de [LIR]'.



- 130 Maidir le tuairim 1965 ón Conseil d'État, is leor a thabhairt faoi deara, mar a rinne an tAbhcóide Ginearálta i mír 121 dá Tuairim, nach luaitear sa tuairim sin ach gurbh é cuspóir na forála a scrúdaíodh inti, a gcomhfhreagraíonn Airteagal 166 de LIR dó, sraith muirear cánach ar bhrabús chuideachta ar leibhéal fochuideachta agus a máthairchuideachta a sheachaint sula ndáiltear ar scairshealbhóirí í, gan a rá, ar an taobh eile, go raibh sé i gceist leis an bhforáil sin aon chás de neamhchánachas dúbailte a sheachaint i leith ioncam sealbhaíochta máthairchuideachta.
- 131 Dá bhrí sin, tar éis anailís a dhéanamh, a cuireadh ó bhail mar gheall ar earráid dlí agus saobhadh ar na fórais, d'fhormhuinigh an Chúirt Ghinearálta, i mír 298 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, cinneadh an Choimisiúin maidir le nasc coinníollachta a bheith ann idir Airteagail 164 agus 166 de LIR sa chiall go mbeadh an díolúine ar leibhéal máthairchuideachta ioncaim rannpháirtíochta faoi réir an chánachais ar leibhéal a fochuideachta de bhrabúis dháilte.
- 132 Ní mór, dá bhrí sin, seasamh leis an gcéad fhoras achomhairc, gan aon ghá scrúdú a dhéanamh ar an dara cuid den chéad fhoras achomhairc a d'ardaigh Ard-Diúcacht Lucsamburg agus earráidí maidir leis an maolú ar an gcreat tagartha srianta in Airteagail 164 agus 166 de LIR a líomhain.

## 2. An dara foras achomhairc

### (a) Argóintí na bpáirtithe

- 133 Tá ceithre chuid sa dara foras achomhairc i gCás C-451/21 P, lena n-éilítear, ar an gcéad dul síos, gur ghlac an Chúirt Ghinearálta réamhleagan follasach mícheart agus saobhadh ar an dlí náisiúnta, ar an dara dul síos, earráidí dlí arna ndéanamh ag an gCúirt Ghinearálta chun an creat tagartha a ghlac sí i ndáil le mí-úsáid ceart agus réasúnú neamhleor agus bréagnaitheach a aithint lenar cuireadh tús leis an mbreithiúnas faoi achomharc, ar an tríú dul síos, earráidí a mhéid a bhaineann le maolú ar an gcreat tagartha sin a léiriú agus, ar an gceathrú dul síos, earráidí a chur ar aghaidh mar mhalairt air sin, sárú ar chearta cosanta Ard-Diúcacht Lucsamburg.
- 134 Leis an gcéad chuid den fhoras achomhairc sin, áitíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg, *inter alia*, go bhfuil réasúnaíocht iomlán na Cúirte Ginearálta bunaithe ar an réamhleagan mícheart nach mbeadh an toradh cánach céanna a fuair grúpa Engie indéanta gan idirghabhálaithe a bheith ann, ar nasc riachtanach iad sa phacáiste airgeadais a chuir an grúpa sin i bhfeidhm. Tugann Ard-Diúcacht Lucsamburg le fios, áfach, gur luaigh sí ar an gcéad dul síos go mbeadh an toradh inchánach céanna ann mar thoradh ar ZORA díreach, a tugadh i gcrích gan dul i muinín idirghabhálaí, agus a d'eascair as ZORA indíreach, agus go bhfuil an creidiúnaí in ann, ar dtús, tráth chomhshó ZORA díreach, tairbhe a bhaint as an neodracht fhioscach a cheadaítear le hAirteagal 22a de LIR agus ansin, ar an dara dul síos, ón díolúine ó aon dáileadh nó gnóthachan caipitil faoi Airteagal 166 den dlí sin, ar ghlac an Chúirt Ghinearálta leis agus í á sealbhú nach ndearna na hAirteagail sin díolúine den sórt sin a eisiamh go foirmiúil.
- 135 Dá bhrí sin, bhí an Chúirt Ghinearálta mícheart chun a fháil amach gur comhlíonadh trí cinn de na critéir maidir le mí-úsáid ceart, dá bhforáiltear in Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach agus, dá bhrí sin, gur mhaolaigh na rialuithe cánach atá i gceist ar an gcreat tagartha.
- 136 Sa dara foras achomhairc, áitíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg, ar an gcéad dul síos, gur chinn an Chúirt Ghinearálta nach raibh sé riachtanach cleachtas riaracháin a chur san áireamh, ar an bhforas nach raibh aon deacracht ann léiriú a dhéanamh ar Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach. Mar sin, theip ar an gCúirt Ghinearálta aird a thabhairt ar chásdlí na Cúirte

- Breithiúnais, as a n-eascraíonn an oibleagáid, agus an creat tagartha á shainiú aici, anailís mhionsonraithe a dhéanamh ar an dlí is infheidhme sa Bhallstát lena mbaineann agus ar a chleachtas riaracháin agus breithiúnach. Tá an anailís sin níos tábhachtaí fós ós rud é gur dréachtaíodh Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach i dtéarmaí ginearálta agus, dá bhrí sin, go bhfuil gá le measúnú cás ar chás. I ndáil leis sin, tá an gearán lena n-éilítear nár thug Ard-Diúcacht Lucsamburg samplaí dá chleachtas riaracháin don Choimisiún, seachas an dualgas cruthúnais a aisiompú, go bhfuil sé mícheart go fíorasach, ós rud é gur chuir an Ballstát sin roinnt samplaí de rialuithe cánach chuig an gCoimisiún.
- 137 Ar an dara dul síos, tá an creat tagartha a ghlac an Chúirt Ghinearálta neamhiomlán, ar an gcéad dul síos, sa mhéid is nach meabhraítear di cineál eisceachtúil na húsáide a bhaineann údaráis Lucsamburg as an gcoincheap maidir le mí-úsáid ceart, ar an dara dul síos, sa mhéid is nach gcuirtear san áireamh ann go bhfuil saoirse iomlán ag an gcáiníocóir an fhoirm a roghnú ar dóigh leis gurb í an fhoirm is lú trom ó thaobh cánach de agus, ar deireadh, a mhéid a choisceann an tsaoirse rogha sin atá ar fáil don cháiníocóir ar na húdaráis chánach cur isteach ar na roghanna a roghnaigh an cáiníocóir ar mhaithe lena ghnóthas agus a mheasúnú a chur in ionad mheasúnú an ghnóthais sin.
- 138 Ar an tríú dul síos, bhraith an Chúirt Ghinearálta ar mhaolú ó chuspóir an chórais cánach tagartha, agus ní ón gcóras sin féin, cé go luaitear sa chásdlí socair nach féidir roghnaíocht birt a bhunú ach le maolú ón gcreat tagartha. Ní faoin gCoimisiún ná faoin gCúirt Ghinearálta atá sé, i gcomhthéacs an dlí maidir le Státchabhair, cuspóir an chórais cánach náisiúnta a shainiú, in ionad an Bhallstáit lena mbaineann.
- 139 Faoin tríú cuid den dara foras achomhairc, áitíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg, go háirithe, go ndearna an Chúirt Ghinearálta neamhaird ar an éiginnteacht eacnamaíoch a raibh na hidirbhearta atá i gceist faoina réir, a raibh a torthaí ag brath ar fheidhmíocht na bhfochuideachtaí. Bheadh ar an gCúirt Ghinearálta, dá gcuirfeadh sí an éiginnteacht sin san áireamh, a mheas nár comhlíonadh an dara critéar maidir le mí-úsáid ceart, a bhaineann leis an ualach cánach a laghdú. Thairis sin, ní cheadaítear le cásdlí Lucsamburg an chonclúid *ex post* go bhfuil mí-úsáid ceart ann trí bhíthin idirbheart i gcás inar formheasadh an t-idirbheart sin roimhe sin le réamhrialú cánach a eisíodh go bailí.
- 140 Leis an gceathrú cuid den fhoras sin, maíonn Ard-Diúcacht Lucsamburg gur sáraíodh a chearta cosanta, ós rud é, i gcinneadh an nós imeachta imscrúdaithe foirmiúil a thionscnamh, nár luaigh an Coimisiún ach go teagmhasach agus i mír aonair gurbh ann do mhí-úsáid fhéideartha ceart, nár sainíodh go sonrach, ach i ndáil leis an bhféidearthacht go ndéanfadh na fochuideachtaí na faibhríthe ZORA a asbhaint. Ní fhreagraíonn an gearán sin don ghearán a leagtar amach sa chinneadh atá faoi chonspóid.
- 141 Tá an dara saincheist i gCás C-454/21 P comhdhéanta de thrí chuid, an chéad fhoras lena n-éilítear earráidí dlí agus earráid fhollasach mheasúnaithe ag an gCúirt Ghinearálta maidir leis an gcreat tagartha a chinneadh, an dara ceann lena n-éilítear earráid dlí a eascraíonn as buntáiste roghnaitheach a bheith sainaitheanta ag an gCúirt Ghinearálta i bhfianaise Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach agus an tríú ceann lena n-éilítear earráid fhollasach mheasúnaithe a eascraíonn as léiriú na Cúirte Ghinearálta ar dhlí Lucsamburg.
- 142 Sa chéad chuid den fhoras achomhairc sin, áitíonn Engie agus páirtithe eile go ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid fhollasach mheasúnaithe nuair a chinn sí nár chuir siad i gcoinne shainmhíniú an chreata tagartha a mhéid a leathnaíodh é chuig Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach.

Chuir siad amhras in iúl, ina n-iarratas os comhair na Cúirte Ginearálta, ar dhlínse an Choimisiúin agus ar a léiriú *in abstracto* ar na critéir maidir le mí-úsáid ceart atá leagtha síos ag cúirt riaracháin Lucsamburg, agus d'áitigh siad gur ghá cleachtas riaracháin agus breithiúnach údaráis Lucsamburg a chur san áireamh i gcásanna atá inchomparáide lena gcúinsí féin.

- 143 Maidir le hearráidí dlí, rinne an Chúirt Ghinearálta, tar éis don Choimisiún, Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach a léiriú gan rialacha dlí is infheidhme ná cleachtas riaracháin agus breithiúnach údaráis Lucsamburg a chur san áireamh i gcásanna a bhí inchomparáide lena gcuid féin, le haghaidh socruithe comhchosúla. Thairis sin, rinne sí an cinneadh atá faoi chonspóid a athscríobh ina leith sin.
- 144 Leis an dara cuid den dara foras achomhairc, áitíonn Engie agus páirtithe eile go ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid dlí agus go ndearna sí neamhaird dá cásdlí féin chun a chur as an áireamh go bhféadfadh sé nach mór an coincheap maidir le 'mí-úsáid ceart', cé go léirmhínítear go docht é, a mheasúnú i gcónaí ar bhonn cás ar chás.
- 145 Leis an tríú cuid den dara foras achomhairc, áitíonn Engie agus páirtithe eile, fiú má chuimsigh an creat tagartha Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, go ndearna an Chúirt Ghinearálta earráid fhollasach mheasúnaithe i léiriú na forála sin agus ina cur i bhfeidhm. Dá bhrí sin, bhréagnaigh an chúirt sin í féin agus í ag áitiú nach bhféadfadh comhshó díreach ZORA a bheith ina chúis le hioncam atá díolmhaithe ó cháin de réir bhrí Airteagal 166 de LIR i bhfianaise chuspóir Airteagal 22 den dlí sin, sular glacadh leis nár eisiadh na forálacha sin an díolúine ioncaim go foirmiúil.
- 146 Cuireann an Coimisiún i gcoinne an dara foras achomhairc.
- 147 Tugann an Coimisiún le fios, *inter alia*, nach ndearna an Chúirt Ghinearálta aon rud a shaobhadh agus í ag cinneadh nach raibh an sainmhíniú ar an gcreat tagartha atá in Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach á chonspóid ag Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile. Níor dhiúltaigh an Chúirt Ghinearálta, ar aon chuma, don ghá atá le measúnú a dhéanamh ar mhí-úsáid ceart ar bhonn cás ar chás, ach níor shonraigh sí ach gur léir go raibh na critéir maidir le mí-úsáid ceart a leagadh síos le dlí Lucsamburg soiléir.
- 148 Mar mhalairt air sin, cé nach bhfuil an Coimisiún i gcoinne shaoirse an cháiníocóra an bealach is lú forchurtha a roghnú agus an toirmeasc ar na húdaráis chánach a rogha féin a chur in ionad rogha an ghnóthais, ní mheasann sé go bhfuil na prionsabail sin teoranta le dlí, i ndlí Lucsamburg, in Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach agus go bhféadfadh aon léiriú contrártha ar an Airteagal sin nach mbeadh aon chiall leis an Airteagal sin.
- 149 Maidir leis an tagairt a rinne an Chúirt Ghinearálta don fhíoras go raibh Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach curtha i bhfeidhm cheana féin, níor chearta a thuiscint as sin gur mheas an Chúirt Ghinearálta go raibh na bearta atá i gceist roghnaitheach ar an gcúis sin amháin, ach go raibh sé i gceist aici cosaint a thabhairt i gcoinne an cháinte go raibh an fhoráil sin fós marbh.
- 150 Deir an Coimisiún freisin nár thoimhdigh sé gurb ann do mhí-úsáid ceart. Áitíonn sé nach dtagann an toradh cánach céanna as ZORA díreach agus a bheadh ag ZORA indéreach agus, fiú dá mba amhlaidh an cás, go bhfanfadh mí-úsáid ceart ann. Thairis sin, rinne sé anailís ar na ceithre chritéar arb ionann iad agus mí-úsáid ceart i bhfianaise fhíorais an cháis seo, sular chinn

sé gur comhlíonadh na critéir sin. I ndáil leis sin, ní bhaineann sé le hábhar go bhfuil na gníomhaíochtaí atá i gceist faoi réir guais eacnamaíoch. Is í an t-aon cheist ábhartha ná an raibh an chóireáil cánach atá i gceist mí-úsáideach nó nach raibh.

**(b) Measúnú na Cúirte Breithiúnais**

- 151 Is iomchuí argóintí Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile a scrúdú ag an tús, á líomhain gur chinn an Chúirt Ghinearálta gur chinn sí go raibh an Coimisiún i dteideal cineál roghnaitheach na rialuithe cánach atá i gceist a shuí i bhfianaise an chreata tagartha a bunaíodh le hAirteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach gan an cleachtas riaracháin náisiúnta a bhaineann leis an bhforáil sin a chur san áireamh, ar an bhforas nach raibh aon deacracht ag baint le léiriú a dhéanamh ar an bhforáil sin.
- 152 I ndáil leis sin, ba cheart a mheabhrú, ar an gcéad dul síos, go ndéantar beart cánach a aicmiú mar bheart ‘roghnaitheach’, ní hamháin go bhfuil eolas ann ar ábhar na rialacha ábhartha dlí, ach go gceanglaítear leis freisin scrúdú a dhéanamh ar raon feidhme na rialacha sin bunaithe, *inter alia*, ar chleachtas riaracháin agus breithiúnach an Bhallstáit lena mbaineann (féach, chuige sin, breithiúnas an 18 Iúil 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, mír 20).
- 153 Sa dara háit, mar a chuir an tAbhcóide Ginearálta in iúl, go bunúsach, i bpointí 146 go 148 dá Tuairim, is foráil í foráil a bhfuil sé mar aidhm léi mí-úsáid cánach a chosc ar bhealach cothrománach, amhail Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, ar leibhéal an-ard ginearáltachta í, ar dócha go mbeidh feidhm aici i réimse an-leathan comhthéacsanna agus cásanna.
- 154 I gcomhréir leis an gcásdlí a luaitear i mír 112 den bhreithiúnas seo, an rogha foráil a dhéanamh maidir le foráil den sórt sin sa dlí náisiúnta agus an bealach a mbeidh ar na húdaráis chánach í a chur chun feidhme a shainiú, tagann sé faoi inniúlachtaí na mBallstát i réimse an chánachais dhírigh i réimsí nár comhchuibhíodh i ndlí an Aontais agus, dá bhrí sin, laistigh dá neamhspleáchas fíoscach.
- 155 I bhfianaise chineál na forála frith-mhí-úsáide amhail an fhoráil a luaitear i mír 153 den bhreithiúnas seo, ní féidir leis an gCoimisiún teacht ar an gconclúid gur deonaíodh buntáiste roghnaitheach mar thoradh ar mhainneachtain na n-údarás cánach í a chur i bhfeidhm d’fhonn cóireáil chánach a dhiúltú a d’iarr cáiniocóir in iarratas ar réamhrialú cánach ach amháin a mhéid a imíonn an t-easnamh sin ón gcásdlí náisiúnta nó ón gcleachtas riaracháin a bhaineann leis an bhforáil sin. Dá uireasa sin, bheadh an Coimisiún in ann a shainiú dó féin cad is foráil den sórt sin á cur i bhfeidhm i gceart, a rachadh thar theorainneacha na gcumhachtaí a thugtar dó leis na Conarthaí i réimse an rialaithe Státchabhrach agus a bheadh ar neamhréir le neamhspleáchas fíoscach na mBallstát a luaitear sa mhír roimhe seo.
- 156 Dá bhrí sin, rinne an Chúirt Ghinearálta earráid dlí nuair a chinn sí, i mír 409 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, nár ghá don Choimisiún cleachtas riaracháin údaráis chánach Lucsamburg a bhaineann le hAirteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach a chur san áireamh, ar an bhforas nach raibh aon deacracht maidir le léiriú mar thoradh ar an bhforáil sin.
- 157 Is fíor gur chuir an Chúirt Ghinearálta in iúl freisin, i mír 409, gur thagair an Coimisiún, in aithrisí 293 go 298 den chinneadh atá faoi chonspóid, do nóta seirbhíse ó riarachán Lucsamburg agus don chleachtas breithiúnach sa Bhallstát sin, ónar bhain sé amach na ceithre chritéar lenar féidir teacht, faoi dhlí Lucsamburg, ar mhí-úsáid ceart in ábhair chánach de réir bhrí na forála sin.

- 158 Mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara, áfach, i bpointí 153 agus 154 dá Tuairim, tá an Coimisiún teoranta, sa sliocht sin den chinneadh atá faoi chonspóid, do scrúdú ginearálta ar na coinníollacha maidir le cur i bhfeidhm Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, gan a shuí gur imigh údaráis chánach Lucsamburg sna rialuithe cánach atá i gceist, go háirithe, óna chleachtas féin maidir le hidirbhearta atá inchomparáide leis na cinn atá i gceist.
- 159 Ní mór, dá bhrí sin, seasamh leis an dara foras achomhairc ar an bhforas sin freisin, gan scrúdú a dhéanamh ar na hargóintí eile a chuir Ard-Diúcacht Lucsamburg agus Engie agus páirtithe eile ar aghaidh chun tacú leis an bhforas achomhairc sin.
- 160 Ag féachaint do sheasamh leis an gcéad fhoras achomhairc agus leis an dara foras achomhairc, ní mór an breithiúnas atá faoi achomharc a chur ar ceal, gan é a bheith riachtanach rialú a dhéanamh ar na forais achomhairc eile. Is é an toradh a bhí ar sheasamh leis na forais achomhairc sin gur leor an cinneadh a rinne an Chúirt Ghinearálta i mír 478 den bhreithiúnas atá faoi achomharc, ar dá réir a diúltaíodh do na pléadálacha chun neamhniú a bhaineann go bunúsach leis an anailís, sa chinneadh atá faoi chonspóid, ar chreat tagartha a bhí teoranta d’Airteagail 164 agus 166 de LIR, nó do chreat tagartha arna bhunú le hAirteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, chun roghnaíocht na rialuithe cánach atá i gceist a bhunú.

## V. An changean os comhair na Cúirte Ginearálta

- 161 I gcomhréir leis an dara habairt den chéad mhír d’Airteagal 61 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh, má chuirtear breith na Cúirte Ginearálta ar ceal, féadfaidh an Chúirt Bhreithiúnais féin breithiúnas críochnaitheach a thabhairt san ábhar má cheadaíonn staid na n-imeachtaí sin.
- 162 Is amhlaidh atá sa chás seo, ós rud é go raibh saincheisteanna dlí na gcaingne lena n-iarrtar an cinneadh atá faoi chonspóid a neamhniú ina ábhar do mhalartú argóintí os comhair na Cúirte Ginearálta agus nach gá aon bheart breise maidir le heagrú nós imeachta ná fiosrúchán an cháis a ghlacadh chun iad a scrúdú.
- 163 Is iomchuí scrúdú a dhéanamh, ar an gcéad dul síos, ar an gcéad shaincheist dlí agus ar an dara saincheist dlí sa changean i gCás T-516/18 agus ar an dara agus an tríú saincheist dlí i gCás T-525/18, a mhéid a cháin na hiarratasóirí an Coimisiún as an gconclúid mhícheart gur dheonaigh na rialuithe cánach atá i gceist buntáistí roghnaitheacha i bhfianaise an chreata tagartha atá teoranta d’Airteagail 164 agus 166 de LIR agus an chreata tagartha a bunaíodh le hAirteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, ar dhéileáil an Chúirt Ghinearálta leis sa bhreithiúnas faoi achomharc agus a fhreagraíonn don dara agus don cheathrú líne réasúnaíochta a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas seo.
- 164 A mhéid a bhaineann leis an dara líne réasúnaíochta maidir le roghnaíocht a luaitear i mír 31 thuas, is comhthuiscint é gur chuir an Coimisiún Airteagal 166 de LIR san áireamh sa chreat tagartha teoranta d’fhorálacha dhlí Lucsamburg a bhaineann le cánachas ar dháileacháin brabús agus leis an díolúine ar ioncam ó rannpháirtíocht. Mar sin féin, bhí an institiúid sin den tuairim gur eascair na rialuithe cánach atá i gceist as cur i bhfeidhm mícheart na forála sin.
- 165 Dá bhrí sin, in aithris 202 den chinneadh atá faoi chonspóid, bhraith an Coimisiún, tar éis dó a chinneadh nár sainmhíníodh coincheap ‘an ioncaim ó rannpháirtíocht’, de réir bhrí Airteagal 166 de LIR, sa Dlí, chun an coincheap sin a shainiú, ar litir an 31 Eanáir 2018, inar luaigh Ard-Diúcacht

- Lucsamburg go bhfuil ‘gach scairsheilbh a bhféadfadh a n-ioncam leas a bhaint as an scéim díolúine faoi Airteagal 166 [de] LIR cumhdaithe freisin ag forálacha Airteagal 164 [de] LIR’. D’aithin sé ón méid sin gurbh é a bhí i gcoincheap ‘an ioncaim ó rannpháirtíocht’, a thairbhíonn den díolúine dá bhforáiltear in Airteagal 166 [de] LIR, ná ‘dáileacháin’ ar shealbhóirí urrús, a luaitear in Airteagal 164 den dlí sin, agus é á shonrú ag an am céanna gur ghá cáin a ghearradh ar na dáileacháin brabús sin ar leibhéal an eintitis dáileacháin. Chuir sí in iúl, in aithrisí 204 agus 213 den chinneadh atá faoi chonspóid, go raibh an coinníoll deireanach sin infheidhme, gan an t-ioncam i gceist a aicmiú mar dháileacháin brabús nó gnóthachan caipitiúil ábhartha.
- 166 Ina theannta sin, in aithris 212 den chinneadh atá faoi chonspóid, d’admhaigh an Coimisiún go sainráite, ó thaobh na heacnamaíochta de, go raibh an t-ioncam a fuair LNG Holding agus CEF ó chomhshó ZORA coibhéiseach le dáileadh brabús den sórt sin.
- 167 Mar sin féin, níor cuireadh an dáileadh seo i bhfeidhm ar an leibhéal LNG Supply agus GSTM, tháinig an Coimisiún ar mhaolú ó chreat tagartha ina raibh rialacha dhlí Lucsamburg a bhaineann leis an díolúine ó rannpháirtíocht agus le cánachas ar dháileacháin brabús. Go sonrach, thuig sé gur ghlac riarachán cánach Lucsamburg, trí bhíthin na rialuithe cánach atá i gceist, leis an maolú sin go dtairbhíonn cur chun feidhme na bhfaibhrithe ZORA ar leibhéal LNG Holding agus CEF den díolúine rannpháirtíochta faoi Airteagal 166 de LIR, cé gur asbhaineadh na héilimh sin ó bhrabúis inchánach LNG Supply agus GSTM.
- 168 Mar sin féin, tá an anailís sin curtha ó bhail mar gheall ar earráid a dhéanann, i gcomhréir leis an gcásdlí a luaitear i mír 110 den bhreithiúnas seo, iomlán an dara líne réasúnaíochta maidir le roghnaíocht a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas sin a chur ar neamhní.
- 169 I ndáil leis sin, ar an gcéad dul síos, is léir ón anailís a rinneadh ar na chéad fhorais achomhairc, go háirithe míreanna 128 go 131 thuas, go raibh an Coimisiún mícheart le creidiúint go bhféadfadh sé tátal a bhaint as litir an 31 Eanáir 2018 agus as tuairim 1965 ón Conseil d’État go raibh nasc coinníollachta idir Airteagail 164 agus 166 de LIR, maidir le cánachas ioncaim roimh ré ar leibhéal an eintitis dáileacháin chun leas a bhaint as an díolúine dá bhforáiltear san fhoráil dheireanach sin.
- 170 Ar an dara dul síos, níor scrúdaigh an Coimisiún, gan trácht ar a léiriú, faoi dhlí Lucsamburg, go bhfuil coincheap na ‘n-dáileachán’ de réir bhrí Airteagal 164 de LIR, ar faoina threoir, de réir Ard-Diúcacht Lucsamburg, nach mór sainmhíniú a thabhairt ar ‘ioncam rannpháirtíochta’ de réir bhrí Airteagal 166 den dlí sin, ar neamhréir leis an gcoincheap maidir le ‘costas in-asbhainte cánach’ ar leibhéal an eintitis dáileacháin.
- 171 Dá bhrí sin, fiú más rud é, mar a luaigh an Coimisiún in aithris 212 den chinneadh atá faoi chonspóid, gur dáileadh brabúis de réir bhrí Airteagal 164 de LIR a bhí sna faibhrithe ZORA a chumhdaítear leis na rialuithe cánach atá i gceist, ní fhéadfadh na cinntí sin, áfach, maolú ar Airteagal 166 den dlí sin trí na héilimh sin a aicmiú mar ioncam sealbhaíochta le haghaidh LNG Holding agus CEF, agus, dá bhrí sin, tríd an ioncam sin a dhíolmhú faoin bhforáil dheireanach sin. Ní mór a mheas, dá bhrí sin, maidir leis an dara líne réasúnaíochta, nár chomhlíon an Coimisiún na prionsabail a leagtar amach i míreanna 120 go 122 thuas.
- 172 Mar sin féin, tá conclúid den sórt sin gan dochar do scrúdú ar chineál roghnaitheach na rialuithe cánach atá i gceist a d’fhéadfadh a bheith i gceist i bhfianaise an chinnidh, mar chomaoin ar fhaibhrithe ZORA a asbhaint mar chostais, gur gearradh cáin ar ioncam LNG Supply agus GSTM, i ngach bliain airgeadais lena mbaineann, ar an gcorrlach a comhaontaíodh le húdaráis

- chánach Lucsamburg agus ní i gcomhréir le rialacha an ghnáthdhlí cánach, as a leanann sé go ndéantar an t-ualach cánach atá ar chuideachta a ríomh, i bprionsabal, trí ráta caighdeánach cánach a chur i bhfeidhm ar an ioncam iarbhír a réadaíodh, costais oibriúcháin agus costais eile a asbhaint.
- 173 Maidir leis an gceathrú líne réasúnaíochta a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas seo, is léir ó mhíreanna 153 go 158 den bhreithiúnas seo go bhfuil locht dlíthiúil freisin ar anailís an Choimisiúin ar bhuntáiste roghnaitheach a eascraíonn as easpa cur i bhfeidhm Airteagal 6 den Dlí um Choigeartú Cánach, a bhaineann le mí-úsáid ceart, sa mhéid gur theip ar an gCoimisiún a shuíomh gur imigh riarachán cánach Lucsamburg, sna rialuithe cánach atá i gceist, óna chleachtas féin maidir le hidirbhearta atá inchomparáide leo siúd atá i gceist.
- 174 Is iomchuí scrúdú a dhéanamh, ar an dara dul síos, ar an gcéad shaincheist dlí agus ar an dara saincheist dlí sa chaingean i gCás T-516/18 agus ar an dara agus an tríú saincheist dlí i gCás T-525/18, a mhéid a cháin na hiarratasóirí an Coimisiún as an gconclúid mhícheart gur dheonaigh na rialuithe cánach atá i gceist buntáistí roghnaitheacha do LNG Holding agus do CEF nó do ghrúpa Engie i bhfianaise creat tagartha arna leathnú chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg, a chomhfhreagraíonn don chéad agus don tríú líne réasúnaíochta a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas seo.
- 175 I ndáil leis sin, maidir leis an gcéad líne réasúnaíochta a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas seo, ba cheart a thabhairt faoi deara, mar is léir ó aithrisí 166 agus 196 den chinneadh atá faoi chonspóid, nár mheas an Coimisiún gur scéim cabhrach iad na díolúintí dá bhforáiltear i gcóras cánach ioncaim corparáide Lucsamburg agus, go háirithe, an díolúine dá bhforáiltear in Airteagal 166 de LIR, ach gur tugadh buntáiste roghnaitheach do ghrúpa Engie, trí bhíthin na rialuithe cánach a bhí i gceist, de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. Dá bhrí sin, níor mhaígh ná níor shuigh an Coimisiún go ndearnadh sárú ar an bhforáil dheireanach sin toisc gurb ann d'fhorálacha ábhartha dhlí cánach Lucsamburg.
- 176 Dá bhrí sin, ní fhreagraíonn an cas a luaitear i mír 114 den bhreithiúnas seo, ina measann an Coimisiún go bhfuil an creat tagartha féin, a eascraíonn as an dlí náisiúnta, ar neamhréir le dlí an Aontais maidir le Státchabhair, don chás seo.
- 177 Mar is léir ó mhíreanna 112 agus 118 den bhreithiúnas seo, áfach, ní mór a áireamh sa chóras tagartha nó sa 'ghnáthchóras cánach', óna bhfuil sé riachtanach anailís a dhéanamh ar an gcoinníoll a bhaineann le roghnaíocht, na forálacha lena bhforáiltear do na díolúintí a mheas na húdaráis chánach náisiúnta a bheith infheidhme sa chás seo, i gcás nach dtugann na forálacha sin iontu féin buntáiste roghnaitheach de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE. I gcás den sórt sin, ag féachaint do chumhachtaí na mBallstát féin i réimse an chánachais dhírigh agus don urraim mar gheall ar a neamhspleáchas fioscach, a luaitear i mír 118 den bhreithiúnas seo, ní fhéadfaidh an Coimisiún maolú ar chreat tagartha a bhunú trína chinneadh go n-imíonn beart ó chuspóir ginearálta cáin a ghearradh ar gach cuideachta a bhfuil cónaí uirthi sa Bhallstát i dtrácht, gan aird a thabhairt ar fhorálacha an dlí náisiúnta lena sonraítear an modh ina gcuirtear an cuspóir sin chun feidhme.
- 178 Sa chás seo, agus é ag brath ar chreat tagartha a leathnaíodh chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg, níor chuir an Coimisiún, mar is léir ó aithrisí 171 go 176 den chinneadh atá faoi chonspóid, Airteagal 166 de LIR san áireamh sa chomhthéacs sin.

- 179 In aithrisí 179, 182, 184, 185, 187, 188, 190 agus 192 den chinneadh sin, dhiúltaigh an Coimisiún d'ábharthacht Airteagal 166 de LIR ar an bhforas, go bunúsach, nach féidir, le cur i bhfeidhm na forála sin, amhras a chaitheamh ar an gconclúid go ndearnadh maolú ar chuspóir chóras ginearálta cánach corparáide Lucsamburg i ngeall ar chomhéifeacht in-asbhainteachta faibhrithe ZORA ar leibhéal LNG Supply agus GSTM agus ar dhíolúine an ioncaim chomhfhreagraigh ar leibhéal LNG Holding agus CEF, arb é atá ann cáin a ghearradh ar bhrabúis na gcuideachtaí uile atá faoi réir cánach i Lucsamburg. Ba ar bhonn na hanailíse sin a tháinig an Coimisiún ar an gconclúid, mar is léir ó aithrisí 192 agus 193 den chinneadh sin, go raibh an maolú ón gcreat tagartha sin i bhfoirm díolúine ón ioncam a fuair LNG Holding agus CEF mar chuideachtaí sealbhaíochta LNG Supply agus GSTM faoi seach.
- 180 I bhfianaise an mhéid a luaitear i mír 177 den bhreithiúnas seo, ní mór a mheas go bhfuil locht dlíthiúil ar an gconclúid sin. Ba cheart Airteagal 166 de LIR, arb é an bunús dlí do na rialuithe cánach atá i gceist é, a bheith mar chuid den chreat tagartha lena sainítear an 'gnáthchóras' cánach, ós rud é nár mheas an Coimisiún gur tugadh buntáiste roghnaitheach leis an bhforáil sin ann féin de réir bhrí Airteagal 107(1) CFAE.
- 181 Leis an earráid sin, i gcomhréir leis an gcásdlí a luaitear i mír 110 den bhreithiúnas seo, cuireadh an anailís roghnaíochta iomlán a rinne an Coimisiún faoi chreat tagartha arna leathnú chuig córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg freisin.
- 182 Ar deireadh, maidir leis an tríú líne réasúnaíochta a luaitear i mír 31 den bhreithiúnas seo, cuireann na hearráidí a thugtar faoi deara i míreanna 168 go 171 agus 180 den bhreithiúnas seo freisin anailís an Choimisiúin maidir leis na héifeachtaí a ghineann na réamhrialuithe cánach i gceist ag leibhéal an ghrúpa Engie.
- 183 Ar an gcéad dul síos, in aithrisí 252 go 254 den chinneadh atá faoi chonspóid, a bhí dírithe ar an díolúine ó rannpháirtíocht faoi Airteagal 166 de LIR, d'athdhearbhaigh an Coimisiún, go bunúsach, an anailís a rinneadh i gcomhthéacs an dara líne réasúnaíochta, agus é ag brath ar chreat tagartha atá teoranta d'fhorálacha dhlí Lucsamburg a bhaineann le cánachas ar dháileacháin brabús agus leis an díolúine ó rannpháirtíocht, agus rinne sé tagairt go háirithe, chuige sin, d'aithris 202 den chinneadh sin. Dá bhrí sin, tá an anailís sin curtha ó bhail ag an earráid chéanna leis an earráid a fhaightear i míreanna 168 go 171 thuas.
- 184 Ar an dara dul síos, is léir ó aithris 245 den chinneadh atá faoi chonspóid gur chuir an Coimisiún, chun críocha na hanailíse sin, córas cánach ioncaim corparáide Lucsamburg san áireamh, mar chreat tagartha, mar a thuairiscítear in aithrisí 171 go 190 den chinneadh sin. Mar a luadh ó mhíreanna 180 agus 181 den bhreithiúnas seo, áfach, tá an sainmhíniú sin ar an gcreat tagartha mícheart sa mhéid nach n-áirítear Airteagal 166 de LIR ann.
- 185 Thairis sin, ar na cúiseanna a leagtar amach i mír 177 den bhreithiúnas seo, ní fhéadfadh an Coimisiún maolú ar an 'gnáthchóras' cánachais a bhunú go bailí i gcomhthéacs na réasúnaíochta tríú líne sin trí thagairt a dhéanamh do chuspóir ginearálta chóras Lucsamburg arb é is aidhm dó cáin a ghearradh ar bhrabúis cuideachtaí a bhfuil cónaí orthu i Lucsamburg, mar a rinne sé in aithris 256 den chinneadh atá faoi chonspóid.



186 Leanann sé ó na breithnithe sin go léir nach mór seasamh leis an gcéad agus an dara saincheist dlí i gCás T-516/18 agus an dara agus an tríú saincheist dlí i gCás T-525/18, lena n-éilítear, go bunúsach, earráidí measúnaithe agus earráidí dlí i sainaitheint buntáiste roghnaithe. Dá bhrí sin, ní mór an cinneadh atá faoi chonspóid a chur ar neamhní, gan é a bheith riachtanach saincheisteanna dlí eile na gcaingne le haghaidh neamhniú a scrúdú.

## VI. Costais

187 Faoi Airteagal 184(2) de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Breithiúnais, má tá bunús leis an achomharc agus má thugann an Chúirt Bhreithiúnais féin breithiúnas críochnaitheach sa chás, déanfaidh an Chúirt Bhreithiúnais cinneadh maidir leis na costais.

188 Foráiltear le hAirteagal 138(1) de na rialacha sin, is infheidhme maidir le himeachtaí achomhairc de bhua Airteagal 184(1) de na rialacha céanna, go n-ordófar don pháirtí nár éirigh leis na costais a íoc má rinneadh iarratas orthu i saincheisteanna dlí an pháirtí ar éirigh leis.

189 Sa chás seo, maidir leis an achomharc a rinneadh i gCás C-451/21 P, ós rud é gur éirigh le hArd-Diúcacht Lucsamburg, ní mór a ordú don Choimisiún, i gcomhréir leis an ordú atá á lorg, a chostais féin a íoc agus costais Ard-Diúcacht Lucsamburg a íoc.

190 Maidir leis an achomharc a rinneadh i gCás C-454/21 P, Engie agus páirtithe eile, is iomchuí, i gcomhréir leis an ordú atá á lorg, a ordú don Choimisiún a chostais féin a íoc agus costais Engie agus páirtithe eile a íoc.

191 Thairis sin, ós rud é gur seasadh leis na caingne atá os comhair na Cúirte Ginearálta, ordaítear don Choimisiún na costais uile a bhaineann leis na himeachtaí a íoc ag an gcéad chéim.

Ar na forais sin, dearbhaíonn agus rialaíonn an Chúirt Bhreithiúnais (an Mór-Dhlísheomra):

- 1) **Cásanna uamtha C-451/21 P agus C-454/21 P chun críocha an bhreithiúnais;**
- 2) **Cuirtear breithiúnas Chúirt Ghinearálta an Aontais Eorpaigh an 12 Bealtaine 2021, *Lucsamburg agus páirtithe eile v an Coimisiún* (T-516/18 agus T-525/18, EU:T:2021:251), ar ceal.**
- 3) **Cuirtear Cinneadh (AE) 2019/421 ón gCoimisiún an 20 Meitheamh 2018 maidir le Státchabhair SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) arna chur chun feidhme ag Lucsamburg i bhfabhar Engie, ar neamhní.**
- 4) **Ordaítear don Choimisiún Eorpach costais na n-achomharc a íoc i gCásanna C-451/21 P agus C 454/21 P.**
- 5) **Ordaítear don Choimisiún Eorpach costais na n-imeachtaí ag an gcéad chéim a íoc.**

Sínithe