



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: Δημόσιο Δίκαιο- Δημόσιες Πολιτικές

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: Φορολογικό Δίκαιο

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της Αλεξάνδρας Σκριβάνου του Σπυρίδωνος

Α.Μ.: 7340011219025

**Εκφάνσεις της προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού στο
φορολογικό δίκαιο: Το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών
ενισχύσεων ως όριο/ σύνορο στην άσκηση φορολογικής
πολιτικής**

Επιβλέποντες:

- α) Επίκουρος Καθηγητής κ. Ανδρέας Τσουρουφλής
- β) Καθηγητής κ. Χρήστος Γκόρτσος
- γ) Καθηγητής κ. Θεόδωρος Φορτσάκης

Αθήνα, Νοέμβριος 2020

Copyright © *Αλεξάνδρα Σκριβάνου*, 2020

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Πίνακας περιεχομένων

I. Εισαγωγή.....	1
II. Το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων	5
III. Η εφαρμογή του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ στις κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα	11
Α. Η έννοια της ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα.....	11
Β. Η ύπαρξη επιχείρησης	13
Γ. Η κρατική προέλευση των πόρων	17
Δ. Η χορήγηση πλεονεκτήματος.....	21
Ε. Η επιλεκτικότητα του μέτρου	24
1. Η διάκριση μεταξύ επιλεκτικών μέτρων και μέτρων γενικής εφαρμογής	24
2. Μορφές επιλεκτικότητας	30
Ουσιώδης επιλεκτικότητα	30
Περιφερειακή επιλεκτικότητα.....	36
3. Αιτιολόγηση ενός επιλεκτικού μέτρου από τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος.....	39
ΣΤ. Η νόθευση ή η απειλή νόθευσης του ανταγωνισμού	42
Ζ. Ο επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών.....	43
IV. Αντί επιλόγου.....	45
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	47

Εκφάνσεις της προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού στο φορολογικό δίκαιο: Το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων ως όριο/ σύνορο στην άσκηση φορολογικής πολιτικής

I. Εισαγωγή.

Τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαχρονικά διεκδικούν αυτονομία στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής τους, ιδίως στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, ώστε να μπορούν να εξασφαλίζουν τους απαραίτητους πόρους για να διαχειρίζονται αποτελεσματικά, μεταξύ άλλων, τα οικονομικά και κοινωνικά ζητήματα στο εσωτερικό της χώρας τους. Ωστόσο, σε μία εποχή εντατικής θεσμικής ενοποίησης και νομοθετικής εναρμόνισης στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, εγείρονται προβληματισμοί ως προς τον ρεαλισμό αυτής της διεκδίκησης.

Τα εργαλεία που έχουν στη διάθεσή τους τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να θέσουν περιορισμούς στον κατ' αρχήν ελεύθερο προσδιορισμό των υποκειμένων, των αντικειμένων και των μεθόδων φορολόγησης είναι πολλά και έχουν θεσμοθετηθεί εντός των διατάξεων της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹. Κατά κύριο λόγο, πρόκειται για τα άρθρα που καθιερώνουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες, ήτοι το άρθρο 18² που απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας³, το άρθρο 21⁴ για την ελεύθερη μετακίνηση και διαμονή των πολιτών της Ένωσης⁵, τα άρθρα 28 έως 37⁶ και 110 έως 113⁷ για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων⁸,

¹ Υπογράφηκε στη Λισαβόνα στις 13 Δεκεμβρίου 2007 και τέθηκε σε ισχύ από 1^η Δεκεμβρίου 2009. Εφεξής ΣΛΕΕ.

² Πρώην άρθρο 12 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

³ Το άρθρο 18 της ΣΛΕΕ ορίζει: «*Εντός του πεδίου εφαρμογής των Συνθηκών και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεών τους, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, δύνανται να λαμβάνουν μέτρα για την απαγόρευση των διακρίσεων αυτών*».

⁴ Πρώην άρθρο 18 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

⁵ Η παράγραφος 1 του άρθρου 21 της ΣΛΕΕ ορίζει: «*Κάθε πολίτης της Ένωσης έχει το δικαίωμα να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των περιορισμών και με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις Συνθήκες και στις διατάξεις που θεσπίζονται για την εφαρμογή τους*».

⁶ Πρώην άρθρα 23 έως 31 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

⁷ Πρώην άρθρα 90 έως 93 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

⁸ Με το άρθρο 30 της ΣΛΕΕ απαγορεύονται οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί και όλες οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος στις εμπορευματικές συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών, ενώ με το άρθρο 35 της ΣΛΕΕ απαγορεύονται οι ποσοτικοί περιορισμοί επί των εισαγωγών. Το άρθρο 110 της ΣΛΕΕ ορίζει: «*Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων*», ενώ το άρθρο 111 απαγορεύει την επιστροφή εσωτερικών φόρων ανώτερων από αυτούς που έχουν επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα στα εξαγόμενα προϊόντα. Τέλος, το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ αποτελεί τη νομική βάση για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας.

τα άρθρα 45⁹, 49¹⁰ και 54¹¹ για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων¹², τα άρθρα 56 έως 62¹³ για την ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών¹⁴ και τα άρθρα 63 έως 66¹⁵ για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων¹⁶. Οι διατάξεις αυτές έχουν λειτουργήσει ως όχημα κατάργησης των διακρίσεων στο πεδίο της άμεσης φορολογίας με βάση την πλούσια νομολογία των Δικαστηρίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ορόσημο αποτέλεσε η απόφαση του Δικαστηρίου της 28^{ης} Ιανουαρίου 1986 που εκδόθηκε στην υπόθεση 270/83¹⁷. Σε αυτήν διατυπώθηκε με γλαφυρό τρόπο η θέση του Δικαστηρίου για την υπεροχή των κανόνων της Συνθήκης ΕΟΚ που κατοχυρώνουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων εντός της Κοινότητας έναντι της «αυτοδιάθεσης» των κρατών-μελών στο πεδίο της άμεσης φορολογίας. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι το γεγονός ότι οι νομοθεσίες των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας των εταιρειών δεν είναι εναρμονισμένες, δεν μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική νομική μεταχείριση μεταξύ των υπηκόων ενός κράτους-μέλους και των υπηκόων των λοιπών κρατών-μελών που κάνουν χρήση της ελευθερίας εγκατάστασης σε αυτό¹⁸.

⁹ Πρώην άρθρο 39 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

¹⁰ Πρώην άρθρο 43 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

¹¹ Πρώην άρθρο 48 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

¹² Το άρθρο 45 της ΣΛΕΕ κατοχυρώνει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης και θεσπίζει την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών-μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας. Το άρθρο 49 της ΣΛΕΕ ορίζει: «Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους. Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 54, δεύτερη παράγραφος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων». Τέλος, το άρθρο 54 της ΣΛΕΕ ορίζει: «Οι εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης εξομοιώνονται, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, προς τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των κρατών μελών. Ως εταιρείες νοούνται οι εταιρείες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών, και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό».

¹³ Πρώην άρθρα 49 έως 55 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

¹⁴ Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 56 της ΣΛΕΕ ορίζει: «Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης απαγορεύονται όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο του αποδέκτη της παροχής».

¹⁵ Πρώην άρθρα 56 έως 60 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

¹⁶ Το άρθρο 63 της ΣΛΕΕ απαγορεύει τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων και στις πληρωμές μεταξύ κρατών-μελών και μεταξύ κρατών-μελών και τρίτων χωρών.

¹⁷ Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 44 της 26.02.1986, σελ. 5.

¹⁸ Βλ. σκέψη 24 της απόφασης: «24. Σχετικά, πρέπει καταρχάς να γίνει δεκτό ότι η έλλειψη εναρμονίσεως των νομοθετικών διατάξεων των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας των εταιριών δεν μπορεί να δικαιολογήσει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση. Είναι μιν αληθές ότι, ελλείψει τέτοιας εναρμονίσεως, η φορολογική κατάσταση μιας εταιρίας εξαρτάται από το εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή στην περίπτωση της, αλλά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ απαγορεύει σε κάθε κράτος μέλος να ορίζει με τη νομοθεσία του, για τα πρόσωπα που κάνουν χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως σ' αυτό, προϋποθέσεις ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους διαφορετικές από εκείνες που ορίζει για τους δικούς της υπηκόους».

Παράλληλα, με όχημα το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ¹⁹, σημαντική πρόοδος έχει σημειωθεί στην εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών σε επιμέρους ζητήματα στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, κυρίως όσον αφορά στη φορολογική μεταχείριση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μέσω της έκδοσης σχετικών οδηγιών από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, έχουν εκδοθεί και βρίσκονται σε ισχύ η οδηγία 2003/49/EK για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών²⁰, η οδηγία 2009/133/EK σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών, καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας από ένα κράτος-μέλος σε άλλο²¹, η οδηγία 2011/96/ΕΕ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών²², καθώς και η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς²³. Επίσης, στον τομέα της συνεργασίας των κρατών-μελών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αλλά και την αποφυγή της επιβολής διπλής φορολογίας στο ίδιο πρόσωπο για τα ίδια εισοδήματα, έχουν εκδοθεί η οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα²⁴, η οδηγία 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της

¹⁹ Πρώην άρθρο 94 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ ορίζει: «Με την επιφύλαξη του άρθρου 114, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς».

²⁰ Οδηγία 2003/49/EK του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 157 της 26.6.2003, σελ. 49.

²¹ Οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 310 της 25.11.2009, σελ. 34.

²² Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 345 της 29.12.2011, σελ. 8, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία του Συμβουλίου 2014/86/ΕΕ, της 8ης Ιουλίου 2014, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 219 της 25.7.2014, σελ. 40 και την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 21 της 28.1.2015, σελ. 1.

²³ Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σελ. 1, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2017/952 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 144 της 7.6.2017, σελ. 1.

²⁴ Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 84 της 31.3.2010, σελ. 1.

φορολογίας²⁵ και η οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση²⁶. Άξια μνείας είναι και η πολυμερής σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων²⁷, της οποίας νομική βάση αποτέλεσε το άρθρο 220 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας²⁸, το οποίο προέβλεπε τη δυνατότητα σύναψης σύμβασης μεταξύ των κρατών-μελών για την επίτευξη διάφορων στόχων, μεταξύ των οποίων και της κατάργησης της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

Το οπλοστάσιο των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη συνεχή τους προσπάθεια για την ουσιαστική εγκαθίδρυση μιας ενιαίας, ελεύθερης αγοράς χωρίς διακρίσεις περιλαμβάνει και τις διατάξεις της ΣΛΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις²⁹ που εντάσσονται συστηματικά στους κανόνες της προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς και της καταπολέμησης των πρακτικών που περιορίζουν, παρεμποδίζουν, νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό και δύνανται να επηρεάσουν το εμπόριο μεταξύ των κρατών-μελών³⁰. Το άρθρο 107 της ΣΛΕΕ έχει αποτελέσει τις τελευταίες δεκαετίες βασικό εργαλείο παρέμβασης τόσο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής όσο και των Δικαστηρίων της Ένωσης στην εσωτερική φορολογική νομοθεσία των κρατών-μελών. Μάλιστα, το εύρος και η ένταση της παρέμβασης αυτής έχει προκαλέσει αντίστοιχα ευρείες και έντονες αντιδράσεις τόσο σε επιστημονικό³¹, όσο και σε πολιτικό επίπεδο³². Οι αντιδρώντες αντλούν τα

²⁵ Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 64 της 11.3.2011, σελ. 1.

²⁶ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 265 της 14.10.2017, σελ. 1.

²⁷ 90/436/ΕΟΚ, Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 225 της 20.8.1990, σελ. 10.

²⁸ Άρθρο 293 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το οποίο καταργήθηκε με τη ΣΛΕΕ.

²⁹ Άρθρα 107 έως 109 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 87 έως 89 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας).

³⁰ Οι κανόνες προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού περιλαμβάνουν επίσης την απαγόρευση των συμφωνιών μεταξύ επιχειρήσεων, των αποφάσεων ενώσεων επιχειρήσεων και των εναρμονισμένων πρακτικών που έχουν ως αντικείμενο ή ως αποτέλεσμα την παρεμπόδιση, τον περιορισμό ή τη νόθευση του ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς (άρθρο 101 της ΣΛΕΕ, πρώην άρθρο 81 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας), την απαγόρευση καταχρηστικής εκμετάλλευσης από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις της δεσπόζουσας θέσης που κατέχουν εντός της εσωτερικής αγοράς (άρθρο 102 της ΣΛΕΕ, πρώην άρθρο 82 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας), καθώς και τον έλεγχο των συγκεντρώσεων μεταξύ επιχειρήσεων με βάση τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 139/2004 του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, δημοσιευμένο σε ΕΕ L 24 της 29.1.2004, σελ. 1, ο οποίος έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 103 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 83 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας).

³¹ Βλ. μεταξύ άλλων G. Matsos, Systematic misconceptions of state aid law in the area of taxation, European State Aid Law Quarterly, vol. 3, 2014, σελ. 491-504.

³² Βλ. σχετικά Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance, Tax Benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy, March 2017, διαθέσιμη στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας στην ηλεκτρονική διεύθυνση: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

επιχειρήματά τους από τη διαχρονική ασάφεια ως προς τις προϋποθέσεις κήρυξης μίας κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα ως ασυμβίβαστης με την κοινή αγορά και τον αντίκτυπο που έχει η ασάφεια αυτή στην ασφάλεια δικαίου και στην κυριαρχική αρμοδιότητα των κρατών-μελών στο πεδίο της άμεσης φορολογίας.

II. Το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων.

Το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων³³ σε επίπεδο πρωτογενούς ευρωπαϊκού δικαίου περιλαμβάνεται στις διατάξεις των άρθρων 107 έως 109 της ΣΛΕΕ. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 107 διατυπώνεται η γενική αρχή της απαγόρευσης των ενισχύσεων που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό μέσω της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής στο μέτρο που επηρεάζουν τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών.

Οι παράγραφοι 2 και 3 του ίδιου άρθρου περιλαμβάνουν τρεις κατηγορίες ενισχύσεων που θεωρούνται συμβατές με την εσωτερική αγορά και πέντε κατηγορίες ενισχύσεων που δύνανται να κηρυχθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά οι ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές³⁴, οι ενισχύσεις για την αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα και οι ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, οι οποίες έχουν πληγεί από τη διαίρεση της Γερμανίας. Από την άλλη, δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης σε περιοχές με ιδιαίτερος χαμηλό βιοτικό επίπεδο ή υψηλά ποσοστά ανεργίας, οι ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους, οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, οι ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς και άλλες κατηγορίες ενισχύσεων που καθορίζονται από το Συμβούλιο μετά από πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Το άρθρο 108 της ΣΛΕΕ ρυθμίζει τη διαδικασία εφαρμογής του άρθρου 107 διαχωρίζοντας τις υφιστάμενες από τις νέες ενισχύσεις, δηλαδή αυτές που υφίσταντο

³³ Για τις κρατικές ενισχύσεις στην ελληνική βιβλιογραφία βλ., μεταξύ άλλων, Λ. Κοτσίρη, Ευρωπαϊκό Εμπορικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 3η έκδ. 2018, σελ. 496 επ., Β. Σκουρή, Συνθήκη της Λισσαβώνας, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 1075 επ., Ν. Μπάρμπα, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 8η έκδ. 2020, σελ. 307 επ..

³⁴ Υπό τον όρο ότι χορηγούνται χωρίς διάκριση ως προς την προέλευση των προϊόντων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα ενίσχυσης κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές αποτελεί το Κοινωνικό Οικιακό Τιμολόγιο των προμηθευτών ηλεκτρικής ενέργειας (βλ. υπ' αριθ. Δ5-ΗΛ/Β/Φ29/16027/6.8.10 Απόφαση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (ΦΕΚ Β' 1403/06.09.2010), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με το οποίο επιδοτείται μέρος της κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας των οικονομικά ευάλωτων καταναλωτών.

πριν από την έναρξη ισχύος της ΣΛΕΕ στα οικεία κράτη-μέλη³⁵ από αυτές που τίθενται σε εφαρμογή μετά από αυτό το χρονικό σημείο³⁶. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ορίζεται σε αμφότερες τις κατηγορίες ενισχύσεων ως ο «απόλυτος άρχων» της διαδικασίας ελέγχου, εκδίδοντας αποφάσεις τόσο για την κατάργηση ή τροποποίηση των υφιστάμενων καθεστώτων ενισχύσεων που δεν συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά, όσο και για τη μη εφαρμογή των νέων καθεστώτων ενισχύσεων που κοινοποιούνται προς έγκριση σε αυτήν. Μάλιστα, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 108, τα κράτη-μέλη δεν δικαιούνται να εφαρμόσουν σχεδιαζόμενη ενίσχυση πριν από την τελική εγκριτική απόφαση της Επιτροπής. Η μη συμμόρφωση κράτους-μέλους με τις αποφάσεις της Επιτροπής θεωρείται παραβίαση των διατάξεων της Συνθήκης και η Επιτροπή μπορεί να προσφύγει απευθείας στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την διαπίστωση της παράβασης και την επιβολή χρηματικής ποινής.

Οι εξουσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων εξειδικεύονται περαιτέρω στον Κανονισμό (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης³⁷. Ο Κανονισμός αυτός έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 109 της ΣΛΕΕ, το οποίο ορίζει ότι το Συμβούλιο δύναται να εκδίδει κάθε αναγκαίο κανονισμό για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 και ιδίως να καθορίζει τους όρους εφαρμογής της διαδικασίας κοινοποίησης νέων ενισχύσεων του άρθρου 108 παρ. 3 και τις κατηγορίες ενισχύσεων που εξαιρούνται από τη διαδικασία αυτή.

Οι σημαντικότερες ρυθμίσεις του Κανονισμού 2015/1589 περιλαμβάνονται στις διατάξεις του άρθρου 3 υπό τον τίτλο «Ρήτρα αναστολής εφαρμογής», του άρθρου 16 υπό τον τίτλο «Ανάκτηση της ενίσχυσης» και του άρθρου 17 υπό τον τίτλο «Παραγραφή για την ανάκτηση της ενίσχυσης». Με το πρώτο εξ αυτών εξειδικεύεται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 108 της ΣΛΕΕ, ορίζεται δηλαδή ότι οι ενισχύσεις που χρήζουν κοινοποίησης³⁸ δεν τίθενται σε εφαρμογή, παρά μόνον αφότου η Επιτροπή λάβει ή τεκμαίρεται ότι έχει λάβει³⁹ απόφαση με την οποία εγκρίνει την ενίσχυση. Το άρθρο 16 ρυθμίζει τη βασική συνέπεια της κήρυξης μίας ενίσχυσης που δεν έχει κοινοποιηθεί στην Επιτροπή ή που έχει τεθεί σε ισχύ κατά τη διάρκεια ισχύος

³⁵ Υφιστάμενες θεωρούνται και οι εγκεκριμένες από την Επιτροπή ή το Συμβούλιο κρατικές ενισχύσεις, καθώς και αυτές οι οποίες δεν δύνανται να ανακτηθούν λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Επιτροπής.

³⁶ Νέες ενισχύσεις θεωρούνται και οι μεταβολές υφιστάμενων ενισχύσεων.

³⁷ Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σελ. 9.

³⁸ Οι ενισχύσεις που χρήζουν κοινοποίησης ορίζονται στο άρθρο 2 του Κανονισμού 2015/1589.

³⁹ Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 4 του Κανονισμού 2015/1589, εάν η Επιτροπή δεν λάβει απόφαση με την οποία να διαπιστώνει ότι το κοινοποιηθέν μέτρο δεν αποτελεί ενίσχυση ή ότι, ενώ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, δεν δημιουργεί αμφιβολίες για το κατά πόσον συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά («απόφαση για τη μη διατύπωση αντιρρήσεων») ή ότι δημιουργεί αμφιβολίες για το κατά πόσον συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά («απόφαση για κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας») εντός προθεσμίας δύο μηνών από την πλήρη κοινοποίηση της ενίσχυσης από το κράτος-μέλος, η τελευταία θεωρείται ότι έχει εγκριθεί.

της ρήτηρας αναστολής της εφαρμογής της⁴⁰ ως μη συμβιβάσιμης με την εσωτερική αγορά. Στην περίπτωση αυτή το οικείο κράτος-μέλος υποχρεούται να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση της ενίσχυσης από τον δικαιούχο. Το ποσό της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί περιλαμβάνει τόκους με επιτόκιο που ορίζεται από την Επιτροπή, από την ημερομηνία κατά την οποία η παράνομη ενίσχυση τέθηκε στη διάθεση του δικαιούχου μέχρι την ημερομηνία της ανάκτησής της. Η ανάκτηση πρέπει να πραγματοποιηθεί αμελλητί σύμφωνα με τις διαδικασίες των εθνικών νομοθεσιών των κρατών-μελών, τα οποία θα πρέπει να μεριμνούν για την άμεση και αποτελεσματική εκτέλεση της απόφασης της Επιτροπής. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κανονισμού 2015/1589, η αξίωση της Επιτροπής για ανάκτηση της ενίσχυσης υπόκειται σε δεκαετή προθεσμία παραγραφής, η οποία εκκινεί από την ημέρα κατά την οποία η παράνομη ενίσχυση χορηγήθηκε στον δικαιούχο, διακόπτεται με κάθε διαδικαστική ενέργεια της Επιτροπής ή του οικείου κράτους-μέλους και αναστέλλεται για όσο χρόνο η υπόθεση της κρατικής ενίσχυσης εκκρεμεί ενώπιον των Δικαστηρίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στην ελληνική έννομη τάξη η διαδικασία ανάκτησης των παράνομων κρατικών ενισχύσεων ρυθμίζεται από το άρθρο 22 του νόμου 4001/2011⁴¹. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ο δημόσιος φορέας ή η υπηρεσία που έχει επισπεύσει τη νομική πράξη βάσει της οποίας χορηγήθηκε η κρατική ενίσχυση αποστέλλει στον αποδέκτη της ενίσχυσης αντίγραφο της απόφασης ανάκτησης της Επιτροπής ή του Δικαστηρίου ή του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με πρόσκληση για καταβολή του οριζόμενου ποσού εντός προθεσμίας τριάντα ημερολογιακών ημερών. Σε περίπτωση που παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω ταχθείσα προθεσμία, αποστέλλεται χρηματικός κατάλογος στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του αποδέκτη της ενίσχυσης, προκειμένου να γίνει η βεβαίωση και η επιδίωξη είσπραξης του ποσού με τη διαδικασία του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων. Η υποχρέωση της αμελλητί ανάκτησης της παράνομης κρατικής ενίσχυσης υλοποιείται στο ελληνικό δίκαιο με την απόλυτη απαγόρευση υπαγωγής των οφειλών αυτών σε οποιοδήποτε σχήμα διευκόλυνσης καταβολής ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών, ρύθμισης ή χορήγησης διοικητικής αναστολής είσπραξης⁴².

Η υποχρέωση ανάκτησης των παράνομων ενισχύσεων- και μάλιστα υπό τους πολύ αυστηρούς όρους που μόλις περιγράφηκαν- σε συνδυασμό με τον μακρό χρόνο παραγραφής του σχετικού δικαίωματος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, είναι ένα από τα κρισιμότερα ζητήματα του ρυθμιστικού πλαισίου των κρατικών ενισχύσεων και συγχρόνως αποτελεί πεδίο σύγκρουσης μεταξύ των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τη μία πλευρά και των κρατών-μελών και των αποδεκτών της ενίσχυσης από την

⁴⁰ Οι ενισχύσεις αυτές θεωρούνται παράνομες και εξοπλίζουν την Επιτροπή με ευρύτερες εξουσίες, όπως τη δυνατότητα έκδοσης διαταγής προσωρινής αναστολής ή προσωρινής ανάκτησης της ενίσχυσης κατ' άρθρο 13 του Κανονισμού 2015/1589.

⁴¹ ΦΕΚ Α' 180/22.8.2011. Λεπτομερή ανάλυση των δικονομικών ζητημάτων της διαδικασίας ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων βλ. σε Δ. Ράικο, Αναστολή εκτέλεσης πράξεων ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 2, 2014, σελ. 118.

⁴² Βλ. το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του νόμου 4001/2011, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 75 παρ. 2 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.7.2013).

άλλη. Η μόνη περίπτωση, άλλωστε, κατά την οποία η Επιτροπή δεν απαιτεί ανάκτηση της ενίσχυσης είναι όταν αυτό αντίκειται σε γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης⁴³, ενώ, σύμφωνα με τη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης⁴⁴, το κράτος-μέλος, όταν εγκαλείται για παραβίαση των διατάξεων της Συνθήκης κατ' άρθρο 108 παρ. 2 της ΣΛΕΕ, μπορεί να επικαλεστεί μόνο την απόλυτη αδυναμία εκτέλεσης της απόφασης ανάκτησης της ενίσχυσης. Αμφότερες οι παραπάνω εξαιρέσεις ερμηνεύονται εξαιρετικά στενά, εντείνοντας τη δυσαρέσκεια των εμπλεκόμενων κρατών-μελών και των αποδεκτών των ενισχύσεων που επικαλούνται συχνά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ιδίως σε περιπτώσεις καθεστώτων ενισχύσεων που εφαρμόζονται επί μακρόν. Όπως όμως έχει κριθεί από τα Δικαστήρια της Ένωσης, οι αποδέκτες της ενίσχυσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη νομιμότητά της, από τη στιγμή που κάθε επιμελής οικονομικός φορέας οφείλει και είναι σε θέση να ελέγξει αν έχουν τηρηθεί οι διαδικασίες κοινοποίησης στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή⁴⁵.

Για την ολοκλήρωση της σκιαγράφησης του ρυθμιστικού πλαισίου των κρατικών ενισχύσεων είναι απαραίτητη μία σύντομη αναφορά και στους δύο Κανονισμούς που έχει εκδώσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 108 παρ. 4 της ΣΛΕΕ και του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 1998 για την εφαρμογή των άρθρων 92 και 93 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων⁴⁶. Πρόκειται για τον Κανονισμό de minimis⁴⁷ που εφαρμόζεται στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας, οι οποίες δεν απαιτείται να κοινοποιηθούν στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τον Γενικό Απαλλακτικό Κανονισμό⁴⁸ που καθορίζει κατηγορίες καθεστώτων και μεμονωμένων ενισχύσεων, για την θέση σε εφαρμογή των οποίων επίσης δεν απαιτείται προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής⁴⁹.

⁴³ Όπως ορίζει το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του Κανονισμού 2015/1589.

⁴⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Μαρτίου 2012 στην υπόθεση C-354/10, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, δημοσιευμένη στην ψηφιακή συλλογή νομολογίας του Δικαστηρίου-Γενική συλλογή- «Πληροφορίες για τις μη δημοσιευόμενες αποφάσεις» και συγκεκριμένα στον ιστότοπο: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-354/10&language=EL>. Βλ. και Δημήτριο Ράικο, ό.π., υποσημείωση 41, σελ. 124, υποσημείωση 43 και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί.

⁴⁵ Δ. Ράικος, ό.π., υποσημείωση 41, σελ. 123.

⁴⁶ Δημοσιευμένος σε ΕΕ L 142 της 14.5.1998, σελ. 1. Ο κανονισμός αυτός έχει πλέον αντικατασταθεί από τον Κανονισμό (ΕΕ) 2015/1588 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων, που είναι δημοσιευμένος σε ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σελ. 1.

⁴⁷ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σελ. 1.

⁴⁸ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 651/2014 της Επιτροπής, της 17ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 187 της 26.6.2014, σελ. 1.

⁴⁹ Άλλοι κανονισμοί που θεσπίζουν εξαίρεση από την υποχρέωση κοινοποίησης είναι ο Κανονισμός (ΕΕ) 1408/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας στον γεωργικό τομέα, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σελ. 9, ο Κανονισμός (ΕΕ) 717/2014 της Επιτροπής, της 27ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας στους τομείς της αλιείας

Ειδικότερα, ο Κανονισμός de minimis ορίζει ότι οι ενισχύσεις που χορηγούνται σε μία ενιαία επιχείρηση κατά τη διάρκεια μίας δεδομένης χρονικής περιόδου και δεν υπερβαίνουν ένα καθορισμένο ποσό τεκμαίρεται ότι δεν πληρούν όλα τα κριτήρια που προβλέπονται στο άρθρο 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ και, κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε διαδικασία κοινοποίησης. Το ανώτατο όριο της ενίσχυσης που μπορεί να λάβει μια μεμονωμένη επιχείρηση ανά κράτος μέλος έχει οριστεί με το άρθρο 3 παρ. 2 του Κανονισμού 1407/2013 στο ποσό των 200.000 ευρώ⁵⁰ εντός οποιασδήποτε περιόδου τριών οικονομικών ετών. Οι ενισχύσεις θα πρέπει να είναι διαφανείς, να μπορεί δηλαδή να υπολογιστεί εκ των προτέρων και με ακρίβεια το ισοδύναμό τους σε ποσό ακαθάριστης επιχορήγησης, ώστε να διασφαλίζεται ότι δεν γίνεται υπέρβαση του ανώτατου ορίου που έχει οριστεί⁵¹. Σε περίπτωση υπέρβασης άλλωστε, κανένα τμήμα της ενίσχυσης δεν μπορεί να υπαχθεί στο καθεστώς απαλλαγής από την κοινοποίηση, καθώς παύει να ισχύει το τεκμήριο της μη πλήρωσης των κριτηρίων του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ και ιδίως του μη επηρεασμού των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών.

Με τον Γενικό Απαλλακτικό Κανονισμό από την άλλη, εξαιρούνται από την υποχρέωση κοινοποίησης στην Επιτροπή δεκατέσσερις κατηγορίες ενισχύσεων⁵² υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται για κάθε κατηγορία χωριστά. Πρόκειται κατά βάση για καθεστώτα ενισχύσεων, μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγούνται δυνάμει καθεστώτων ενισχύσεων ή ad hoc ενισχύσεις που εμπίπτουν κατ' αρχήν στη διάταξη του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ, αλλά συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια των παραγράφων 2 ή 3 του ίδιου άρθρου και, κατά συνέπεια, απαλλάσσονται από την υποχρέωση κοινοποίησης του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ. Το πεδίο εφαρμογής του Γενικού Απαλλακτικού Κανονισμού είναι εξαιρετικά

και της υδατοκαλλιέργειας, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 190 της 28.6.2014, σελ. 45, ο Κανονισμός (ΕΕ) 702/2014 της Επιτροπής, της 25ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων στους τομείς της γεωργίας και δασοκομίας και σε αγροτικές περιοχές συμβιβάσιμων με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 193 της 1.7.2014, σελ. 1 και ο Κανονισμός (ΕΕ) 1388/2014 της Επιτροπής, της 16ης Δεκεμβρίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, τη μεταποίηση και την εμπορία προϊόντων αλιείας και υδατοκαλλιέργειας συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 369 της 24.12.2014, σελ. 37.

⁵⁰ Για τις επιχειρήσεις που εκτελούν οδικές εμπορευματικές μεταφορές για λογαριασμό τρίτων το ανώτατο όριο ορίζεται στο ποσό των 100.000 ευρώ.

⁵¹ Το άρθρο 4 του Κανονισμού 1407/2013 περιλαμβάνει κανόνες για τον υπολογισμό του ακαθάριστου ισοδύναμου επιχορήγησης σε διάφορες μορφές ενισχύσεων, όπως τα δάνεια, οι εισφορές κεφαλαίου και οι εγγυήσεις.

⁵² Ο Κανονισμός εφαρμόζεται στις περιφερειακές ενισχύσεις, τις ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις με τη μορφή επενδυτικών ενισχύσεων, ενισχύσεων λειτουργίας και ενισχύσεων για την πρόσβαση σε χρηματοδότηση, τις ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος, τις ενισχύσεις για την έρευνα και την ανάπτυξη και για την καινοτομία, τις ενισχύσεις για επαγγελματική κατάρτιση, τις ενισχύσεις για εργαζομένους σε μειονεκτική θέση και για εργαζομένους με αναπηρία, τις ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από ορισμένες θεομηνίες, τις ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα για τη μεταφορά κατοίκων απομακρυσμένων περιοχών, τις ενισχύσεις για ευρυζωνικές υποδομές, τις ενισχύσεις για τον πολιτισμό και τη διατήρηση της πολιτιστικής κληρονομιάς, τις ενισχύσεις για αθλητικές υποδομές και πολυλειτουργικές ψυχαγωγικές υποδομές, τις ενισχύσεις για τοπικές υποδομές, τις ενισχύσεις για περιφερειακούς αερολιμένες και τις ενισχύσεις για λιμένες.

ευρύ τόσο ως προς τις κατηγορίες ενισχύσεων όσο και ως προς τα ανώτατα χρηματικά όρια κάθε κατηγορίας⁵³. Οι ενισχύσεις πρέπει να είναι διαφανείς και να έχουν χαρακτήρα κινήτρου, δηλαδή ο δικαιούχος να έχει υποβάλει γραπτή αίτηση ενίσχυσης στο οικείο κράτος-μέλος πριν από την έναρξη των εργασιών για το έργο ή τη δραστηριότητα, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 6. Από το πεδίο εφαρμογής του Γενικού Απαλλακτικού Κανονισμού εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι ενισχύσεις για εξαγωγικές δραστηριότητες, οι ενισχύσεις που εξαρτώνται από την κατά προτίμηση χρήση εγχώριων προϊόντων αντί των εισαγομένων, οι ενισχύσεις σε προβληματικές επιχειρήσεις⁵⁴, καθώς και οι επιχειρήσεις κατά των οποίων εκκρεμεί διαταγή ανάκτησης παράνομης ενίσχυσης.

Με δεδομένη την πολυπλοκότητα του ανωτέρω περιγραφέντος ρυθμιστικού πλαισίου και με σκοπό την ορθή εφαρμογή του από τα κράτη-μέλη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει εκδώσει πλήθος ανακοινώσεων με κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή των κανόνων των κρατικών ενισχύσεων σε διάφορους τομείς της οικονομίας, σε κατηγορίες καθεστώτων ενισχύσεων, αλλά και σε ορισμένες μορφές ενισχύσεων. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, μεταξύ άλλων, έχουν εκδοθεί ανακοινώσεις για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της ΣΛΕΕ στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών⁵⁵, στις κρατικές ενισχύσεις για την ταχεία ανάπτυξη των ευρυζωνικών δικτύων⁵⁶, κατευθυντήριες γραμμές για τις ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα⁵⁷ και για τις κρατικές ενισχύσεις στους τομείς του περιβάλλοντος και της ενέργειας⁵⁸, καθώς και ανακοινώσεις για τις κρατικές ενισχύσεις με τη μορφή εγγυήσεων⁵⁹ και για την προώθηση των επενδύσεων χρηματοδότησης επιχειρηματικού κινδύνου⁶⁰.

Στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα είχε εκδοθεί η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων⁶¹, η οποία, αν και καταργήθηκε πρόσφατα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με

⁵³ Όπως αυτά καθορίζονται στο άρθρο 4 του Κανονισμού 651/2014.

⁵⁴ Με την εξαίρεση ορισμένων μορφών ενισχύσεων που προβλέπονται στο άρθρο 1 παρ. 4 περ. γ' του Κανονισμού 651/2014.

⁵⁵ Ανακοίνωση C(2004)43 της Επιτροπής, Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσιών μεταφορών, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 13 της 17.1.2004, σελ. 3.

⁵⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές της ΕΕ για την εφαρμογή των κανόνων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά την ταχεία ανάπτυξη των ευρυζωνικών δικτύων, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 25 της 26.1.2013, σελ. 1.

⁵⁷ Κατευθυντήριες γραμμές για τις ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα 2014-2020, δημοσιευμένες σε ΕΕ C 209 της 23.7.2013, σελ. 1.

⁵⁸ Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στους τομείς του περιβάλλοντος και της ενέργειας (2014-2020), δημοσιευμένη σε ΕΕ C 200 της 28.6.2014, σελ. 1.

⁵⁹ Ανακοίνωση της Επιτροπής για την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις με τη μορφή εγγυήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 155 της 20.6.2008, σελ. 10.

⁶⁰ Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προώθηση των επενδύσεων χρηματοδότησης επιχειρηματικού κινδύνου, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 19 της 22.1.2014, σελ. 4.

⁶¹ Δημοσιευμένη σε ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σελ. 3.

την έννοια της κρατικής ενίσχυσης⁶², παραμένει ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο κατά την εφαρμογή του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ στις ενισχύσεις αυτής της μορφής.

III. Η εφαρμογή του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ στις κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα.

A. Η έννοια της ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα.

Η καταβολή τμήματος του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή παροχής μίας υπηρεσίας από πρόσωπο άλλο εκτός του αγοραστή, του καταναλωτή του προϊόντος ή του αποδέκτη της υπηρεσίας δεν αποτελεί «κανονικό» όρο ανταγωνισμού, καθώς αυτή η τεχνητή μείωση κόστους περιάγει την επιχείρηση που επωφελείται σε προνομιακή ανταγωνιστική θέση σε σχέση με τις επιχειρήσεις που καλούνται να καλύψουν οι ίδιες το σύνολο του κόστους παραγωγής τους (ή παροχής της υπηρεσίας τους). Αυτή η απλή διαπίστωση, όπως διατυπώθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1961 στην υπόθεση 30/59⁶³, αποτελεί τον πυρήνα γύρω από τον οποίο περιστρέφεται όλη η λογική της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων που στρεβλώνουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, κατά συνέπεια, δεν συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά. Στην ίδια απόφαση του Δικαστηρίου οριοθετήθηκε η έννοια της ενίσχυσης ως ευρύτερη από την έννοια της επιδότησης. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι η έννοια της ενίσχυσης δεν περιλαμβάνει μόνο τις θετικές παροχές, όπως οι επιδοτήσεις, αλλά και τις παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχουν τα ίδια αποτελέσματα.

Η έννοια της ενίσχυσης εξειδικεύτηκε περαιτέρω με την απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-397/92⁶⁴, όπου κρίθηκε ότι ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή, η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, θέτει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους, συνιστά κρατική ενίσχυση⁶⁵.

Η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων απαριθμούσε διάφορες μορφές κρατικών ενισχύσεων φορολογικού

⁶² Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, C/2016/2946, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 262 της 19.7.2016, σελ. 1.

⁶³ De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Ανωτάτης Αρχής της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1954-1964, σελ. 00549.

⁶⁴ Banco de Crédito Industrial SA, υπό την επωνυμία Banco Exterior de España SA κατά Ayuntamiento de Valencia, Αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως του Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana της Ισπανίας, δημοσιευμένη στην Συλλογή της Νομολογίας 1994, σελ. I-00877.

⁶⁵ Σκέψη 14.

χαρακτήρα. Σύμφωνα με την ανακοίνωση, η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μίας επιχείρησης μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου (έκπτωση κατά παρέκκλιση, έκτακτη ή ταχεία απόσβεση, εγγραφή αποθεματικών στον ισολογισμό κ.λπ.), με τη μερική ή την πλήρη μείωση του ποσού του φόρου (απαλλαγή, πίστωση φόρου κ.λπ.) ή με την αναβολή ή την ακύρωση της πληρωμής μιας φορολογικής οφειλής ή ακόμα και την έκτακτη αναδιάρθρωση της⁶⁶.

Εντός του ανωτέρω πλαισίου η Επιτροπή ήδη είχε κρίνει, σε υπόθεση που αφορούσε το γερμανικό φορολογικό σύστημα αποσβέσεων επενδύσεων στον τομέα των αεροπορικών μεταφορών⁶⁷, ότι αποτελεί μείωση της βάσης του υπολογισμού του φόρου και, συγχρόνως, κρατική ενίσχυση που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά η δυνατότητα ταχύτερης απόσβεσης της δαπάνης κτήσης αεροσκαφών και πλοίων που προβλεπόταν στο άρθρο 82f του γερμανικού φορολογικού κώδικα. Συγκεκριμένα, η διάταξη έδινε τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις αερομεταφορών που είχαν επιλέξει τη γραμμική μέθοδο απόσβεσης⁶⁸ να προσθέσουν στο σύνηθες ετήσιο ποσοστό απόσβεσης κατά τα πρώτα πέντε έτη από την απόκτηση του αεροσκάφους ένα επιπλέον 30% της συνολικής αξίας του αεροσκάφους, επιμερισμένο σε ένα ή περισσότερα έτη της πενταετίας αυτής⁶⁹. Το συνολικό ποσό της απόσβεσης δεν μπορούσε και σε αυτήν την περίπτωση να υπερβαίνει το 100% της αξίας του αεροσκάφους. Παρ' όλα αυτά, η Επιτροπή κάλεσε την Γερμανία να μην επεκτείνει την περίοδο εφαρμογής της διάταξης, καθώς θεώρησε ότι αυτή η μέθοδος ταχύτερης απόσβεσης επέτρεπε στις επιχειρήσεις να μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη τους και κατ' αυτόν τον τρόπο να αναβάλλουν την πληρωμή μέρους του φόρου που αναλογούσε σε αυτά, αυξάνοντας κατά βούληση τα ποσοστά της απόσβεσης εντός της προβλεπόμενης πενταετούς περιόδου.

Ιδιαίτερη περίπτωση κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα αποτελεί και η κεφαλαιοποίηση των φορολογικών οφειλών προβληματικών επιχειρήσεων, που πραγματοποιείται στο πλαίσιο συμφωνιών αναδιάρθρωσης χρέους με τους πιστωτές τους προς τον σκοπό εξυγίανσής τους. Είναι προφανές ότι οι ευνοούμενες από την κεφαλαιοποίηση επιχειρήσεις αποκτούν σημαντικό προβάδισμα έναντι των ανταγωνιστών τους, καθώς δεν καταβάλλουν τις συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές τους και, με αυτόν τον τρόπο, πολλές φορές διατηρούνται τεχνητά σε λειτουργία χωρίς να επωμίζονται τα βάρη στα οποία συνεχίζουν να υποβάλλονται οι επιχειρήσεις που

⁶⁶ Ο.π., υποσημείωση 61, σημείο Β.9.

⁶⁷ Βλ. το από 1 Δεκεμβρίου 1995 Δελτίο Τύπου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, IP/95/1329, διαθέσιμο στον ιστότοπο: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_95_1329.

⁶⁸ Απόσβεση σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (άρθρο 18 παρ. 3 του ν. 4308/2014, ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) είναι η συστηματική κατανομή του κόστους κτήσης ενός περιουσιακού στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του, δηλαδή στην εκτιμώμενη περίοδο στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή στον αριθμό των παραγομένων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Αποδεκτές μέθοδοι απόσβεσης, σύμφωνα με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο, είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

⁶⁹ Το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα χορηγείτο μόνο για αγορά εμπορικών αεροσκαφών, εγγεγραμμένων στο μητρώο αεροσκαφών της Γερμανίας και προορισμένων να εκτελούν δρομολόγια μεταξύ της Γερμανίας και άλλων κρατών.

δραστηριοποιούνται στην ίδια αγορά⁷⁰. Ο προβληματισμός αυτός αναδείχθηκε και με την απόφαση του Εφετείου Αθηνών στην υπόθεση των Ναυπηγείων Ελευσίνας⁷¹, όπου σχετική συμφωνία της εταιρείας με τους πιστωτές της χαρακτηρίστηκε ως θετική κρατική ενίσχυση.

Η σταχυολόγηση των περιπτώσεων που συνιστούν κρατική ενίσχυση φορολογικού χαρακτήρα, καίτοι βοηθητική, δεν μπορεί να υποκαταστήσει τον ενδελεχή έλεγχο που είναι απαραίτητο να διενεργείται κάθε φορά που εξετάζεται η συμβατότητα ενός φορολογικού μέτρου με το ρυθμιστικό πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων. Η ίδια η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 107 της ΣΛΕΕ θέτει τα κριτήρια που σωρευτικά πρέπει να πληρούνται για να χαρακτηριστεί ένα φορολογικό πλεονέκτημα ως απαγορευμένη κρατική ενίσχυση. Αυτά είναι η ύπαρξη μιας επιχείρησης, η δυνατότητα καταλογισμού του υπό εξέταση μέτρου στο Δημόσιο και η χρηματοδότησή του με κρατικούς πόρους, η χορήγηση πλεονεκτήματος, η επιλεκτικότητα του μέτρου, η νόθευση ή η απειλή νόθευσης του ανταγωνισμού και ο επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών.

B. Η ύπαρξη επιχείρησης.

Η ανακοίνωση της Επιτροπής για την έννοια της κρατικής ενίσχυσης⁷² περιλαμβάνει ρητή δήλωση για την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις αποκλειστικά και μόνο όταν ο δικαιούχος του μέτρου είναι επιχείρηση⁷³. Ο χαρακτηρισμός μίας οντότητας ως επιχείρησης δεν σχετίζεται με τη νομική μορφή της ή το νομοθετικό καθεστώς που διέπει την ίδρυση και τη λειτουργία της, αλλά αποκλειστικά με το εάν αυτή ασκεί οικονομική δραστηριότητα⁷⁴. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται δε, κάθε δραστηριότητα προσφοράς αγαθών ή υπηρεσιών σε δεδομένη αγορά⁷⁵.

Με βάση το παραπάνω πλαίσιο, μία οντότητα που χαρακτηρίζεται ως σωματείο ή αθλητικός όμιλος από την εθνική νομοθεσία μπορεί να συνιστά επιχείρηση και ως εκ τούτου να εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ⁷⁶. Ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας μίας οντότητας επίσης δεν παίζει ρόλο στην κρίση

⁷⁰ Για μία εις βάθος ανάλυση της σχετικής προβληματικής βλ. Ε. Μαστρομανώλη, Κεφαλαιοποίηση χρεών προβληματικής επιχείρησης (άρθρο 44 Ν. 1892/90). Σύμφωνη με τις κοινοτικές διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων, ΔΕΕ 1999, σελ. 133.

⁷¹ ΕφΑθ 2346/1992, δημοσιευμένη σε ΕΕμπΔ 1992, σελ. 652.

⁷² Ο.π., υποσημείωση 62.

⁷³ Σημείο 6.

⁷⁴ Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, την απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Σεπτεμβρίου 2000 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-180/98 έως C-184/98, Pavel Pavlov κ.λπ. κατά Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. I-06451, σκέψη 74.

⁷⁵ Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Ιουνίου 1987 στην υπόθεση 118/85, Επιτροπή κατά Ιταλίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1987, σελ. 2599, σκέψη 7, απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 1998 στην υπόθεση C-35/96, Επιτροπή κατά Ιταλίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1998, σελ. I-3851, σκέψη 36 και απόφαση Pavel Pavlov κ.λπ. κατά Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, ό.π., σκέψη 75.

⁷⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 8.

περί του χαρακτηρισμού της ως επιχείρησης⁷⁷. Στην υπόθεση *Fédération française des sociétés d'assurance* και λοιποί⁷⁸ το Δικαστήριο, στο πλαίσιο προδικαστικού ερωτήματος από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της Γαλλίας, έκρινε ότι το γεγονός και μόνο ότι το Κεντρικό Ταμείο Κοινωνικής Αλληλασφάλισης Αγροτών (*Caisse centrale de la mutualité sociale agricole- CCMSA*) δεν επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό δεν αναιρεί τον οικονομικό χαρακτήρα της δραστηριότητας που ασκεί, καθώς κατά τη λειτουργία του ανταγωνίζεται ευθέως τις εταιρείες ασφαλίσεων ζωής⁷⁹. Το Δικαστήριο συγκεκριμένα θεώρησε⁸⁰ ότι από τη στιγμή που: α) η υπαγωγή στο σύστημα επικουρικής ασφάλισης του CCMSA είναι προαιρετική, β) το σύστημα αυτό λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της κεφαλαιοποίησης και γ) οι παροχές που χορηγεί εξαρτώνται αποκλειστικά από το ύψος των εισφορών που καταβάλλουν οι δικαιούχοι και από τα οικονομικά αποτελέσματα των επενδύσεων τις οποίες πραγματοποιεί ο οργανισμός, ο αγρότης που επιθυμεί να συμπληρώσει τη βασική σύνταξή του θα κληθεί να επιλέξει μεταξύ των προγραμμάτων του CCMSA και μίας ασφαλιστικής εταιρείας με κριτήριο την εξασφάλιση της καλύτερης τοποθέτησης των χρημάτων του. Ως συνέπεια όλων των παραπάνω κρίθηκε ότι το CCMSA αποτελεί επιχείρηση⁸¹.

Περισσότερες χωριστές νομικές οντότητες άλλωστε, μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μία οικονομική μονάδα για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις⁸². Με βάση αυτή την αρχή, ένα νομικό πρόσωπο που δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα, αλλά μέσω της πλειοψηφικής συμμετοχής του σε άλλη επιχείρηση αναμειγνύεται ευθέως ή εμμέσως στη διαχείρισή της, θεωρείται ότι μετέχει στην οικονομική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και χαρακτηρίζεται και το ίδιο ως επιχείρηση κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 107 επ. της ΣΛΕΕ⁸³. Σε αντίθετη περίπτωση, ο απλός διαχωρισμός μίας επιχείρησης σε δύο χωριστές οντότητες, εκ των οποίων η πρώτη θα ασκούσε οικονομική δραστηριότητα και η δεύτερη θα ασκούσε έλεγχο στην πρώτη, θα επέτρεπε στη δεύτερη οντότητα να λαμβάνει επιχορηγήσεις ή να είναι αποδέκτρια άλλων πλεονεκτημάτων και να τα χρησιμοποιεί εν όλω ή εν μέρει υπέρ της πρώτης οντότητας χωρίς να υπόκειται στον

⁷⁷ Ο.π., σημείο 9.

⁷⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Νοεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurance, Société Paternelle-Vie, Union des assurances de Paris-Vie και Caisse d'assurance et de prévoyance mutuelle des agriculteurs κατά Ministère de l'Agriculture et de la Pêche*, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1995, σελ. I-04013.

⁷⁹ Ο.π., σκέψη 21.

⁸⁰ Ο.π., σκέψη 17.

⁸¹ Ο.π., σκέψη 22: «22. Συνεπώς, στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, ο οποίος διαχειρίζεται σύστημα ασφάλισης γήρατος που συμπληρώνει το υποχρεωτικό βασικό σύστημα και το οποίο έχει θεσπιστεί με νόμο ως προαιρετικό και λειτουργεί, τηρουμένων των κανόνων που καθορίζουν οι διοικητικές αρχές, ιδίως όσον αφορά τους όρους υπαγωγής στο σύστημα αυτό, τις εισφορές και τις παροχές, σύμφωνα με την αρχή της κεφαλαιοποίησης, αποτελεί επιχείρηση υπό την έννοια των άρθρων 85 επ. της Συνθήκης».

⁸² Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 11.

⁸³ Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 10ης Ιανουαρίου 2006 στην υπόθεση C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze κατά Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato και Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-00289, σκέψεις 112 και 113.

προβλεπόμενο έλεγχο, γεγονός που θα συνιστούσε ευθεία παραβίαση των διατάξεων για τις κρατικές ενισχύσεις⁸⁴. Αντίθετα, αποκλειστικά και μόνο η κατοχή μετοχών, ακόμη και της πλειοψηφίας αυτών, σε μια επιχείρηση παροχής αγαθών ή υπηρεσιών σε μια αγορά δεν προσδίδει αυτόματα στην οντότητα που κατέχει τις μετοχές την ιδιότητα της επιχείρησης κατ' άρθρο 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ⁸⁵.

Μια οντότητα που ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες θεωρείται επιχείρηση μόνο σε σχέση με τις πρώτες⁸⁶. Το ίδιο ισχύει και για τις δημόσιες οντότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ, όταν ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως δημόσιες αρχές ασκώντας δημόσια εξουσία, δηλαδή όταν η δραστηριότητά τους εμπίπτει στις ουσιώδεις λειτουργίες του κράτους ή συνδέεται με τις λειτουργίες αυτές λόγω της φύσης, του αντικειμένου και των κανόνων στους οποίους υπόκειται⁸⁷. Παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων δίδονται στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης⁸⁸. Περαιτέρω, διευκρινίζεται⁸⁹ ότι όταν μία δημόσια οντότητα ασκεί οικονομική δραστηριότητα, η οποία μπορεί να διαχωριστεί από την άσκηση της δημόσιας εξουσίας, θεωρείται επιχείρηση σε σχέση με τη δραστηριότητα αυτή. Αντίθετα, εάν η οικονομική δραστηριότητά της δεν μπορεί να διαχωριστεί από την άσκηση της δημόσιας εξουσίας και οι δραστηριότητες που ασκούνται ως σύνολο παραμένουν συνδεδεμένες με τις ουσιώδεις λειτουργίες του κράτους, η εν λόγω οντότητα δεν χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση.

Ιδιαίτερη αναφορά αξίζει να γίνει στο σημείο αυτό στο άρθρο 106 της ΣΛΕΕ⁹⁰, το οποίο διακηρύττει ότι οι κοινοτικοί κανόνες προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού εφαρμόζονται και στις δημόσιες επιχειρήσεις και στις επιχειρήσεις στις οποίες το κράτος-μέλος χορηγεί ειδικά ή αποκλειστικά δικαιώματα⁹¹. Εξαίρεση

⁸⁴ Ο.π., σκέψη 114.

⁸⁵ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 16.

⁸⁶ Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1985, σελ. 2655, σκέψεις 14 και 15 και απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο τμήμα) της 12ης Δεκεμβρίου 2000 στην υπόθεση T-128/98, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. II-03929, σκέψη 108.

⁸⁷ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 17.

⁸⁸ Ο.π.. Τέτοιες δραστηριότητες είναι ο στρατός ή η αστυνομία, η ασφάλεια και ο έλεγχος της αεροπορίας, ο έλεγχος και η ασφάλεια της θαλάσσιας κυκλοφορίας, η επιτήρηση προς αποφυγή της ρύπανσης, η οργάνωση, η χρηματοδότηση και τα μέτρα επιβολής των ποινών φυλάκισης, η ανάπτυξη και η ανασυγκρότηση δημόσιας γης από δημόσιες αρχές και η συλλογή δεδομένων που χρησιμοποιούνται για δημόσιους σκοπούς βάσει εκ του νόμου υποχρέωσης που επιβάλλεται στις σχετικές επιχειρήσεις για γνωστοποίηση των δεδομένων αυτών.

⁸⁹ Ο.π., σημείο 18.

⁹⁰ Πρώην άρθρο 86 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

⁹¹ Ως ειδικά ή αποκλειστικά δικαιώματα νοούνται τα δικαιώματα που χορηγούνται από ένα κράτος-μέλος ή δημόσια αρχή σε έναν ή περισσότερους δημόσιους ή ιδιωτικούς οργανισμούς με οποιοδήποτε μέσο νομοθετικού, κανονιστικού ή διοικητικού χαρακτήρα, το οποίο εξασφαλίζει υπέρ των οργανισμών αυτών την παροχή μίας υπηρεσίας ή την εκμετάλλευση μίας συγκεκριμένης δραστηριότητας. Βλ. X. Συνοδινό, Εφαρμογή διατάξεων ανταγωνισμού σε δημόσιες και δη μονοπωλιακές επιχειρήσεις, ΔΕΕ 1999, σελ. 825.

προβλέπεται για τις επιχειρήσεις που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος⁹², στο μέτρο που η εφαρμογή των κανόνων ανταγωνισμού εμποδίζει νομικά ή πραγματικά την εκπλήρωση της ιδιαίτερης αποστολής που τους έχει ανατεθεί. Η εξαίρεση αυτή εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι δεν επηρεάζεται η ανάπτυξη των διακοινοτικών συναλλαγών σε βαθμό που θα αντέκειτο στο συμφέρον της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν επεκτείνεται στο σύνολο των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων αυτών, αλλά μόνο σε εκείνες που είναι απολύτως αναγκαίες για την εκπλήρωση της αποστολής που τους έχει ανατεθεί⁹³.

Στην απόφαση Altmark Trans GmbH⁹⁴ το Δικαστήριο παρέθεσε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η αντιστάθμιση για την παροχή υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος δεν αποτελεί κρατική ενίσχυση. Κατ' αρχάς, η δικαιούχος επιχείρηση πρέπει να είναι πράγματι επιφορτισμένη με την εκπλήρωση σαφώς καθορισμένης υποχρέωσης παροχής δημόσιας υπηρεσίας, ενώ εκ των προτέρων προσδιορισμένες πρέπει να είναι και οι βασικές παράμετροι βάσει των οποίων υπολογίζεται η αντιστάθμιση για την παροχή της υπηρεσίας. Η αντιστάθμιση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την κάλυψη του συνόλου ή μέρους των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης παροχής της υπηρεσίας, λαμβανομένων υπόψη τόσο των σχετικών εσόδων από την άσκηση της σχετικής δραστηριότητας, όσο και της πρόβλεψης ενός εύλογου κέρδους για την επιφορτισμένη με την παροχή δημόσιας υπηρεσίας επιχείρηση. Η τελευταία αυτή προϋπόθεση αποκτά ιδιαίτερη σημασία, όταν η επιλογή της επιχείρησης που θα αναλάβει την παροχή της υπηρεσίας δεν πραγματοποιείται στο πλαίσιο διαδικασίας σύναψης δημόσιας συμβάσης, οπότε και παρέχεται στη δημόσια αρχή η δυνατότητα επιλογής του υποψηφίου που είναι σε θέση να παράσχει τις σχετικές υπηρεσίες με το μικρότερο δυνατό κόστος. Εάν πληρούνται όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις θεωρείται ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν επωφελούνται στην πραγματικότητα από ένα οικονομικό πλεονέκτημα και δεν περιέρχονται σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ίδια αγορά.

Η διαπίστωση, άλλωστε, ότι η ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή των διατάξεων της ΣΛΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων στις δημόσιες επιχειρήσεις και στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος είναι δυνατή μόνο αν καταστούν διαφανείς οι οικονομικές σχέσεις μεταξύ του δημοσίου και των επιχειρήσεων αυτών οδήγησε και στην έκδοση της οδηγίας 2006/111/EK της

⁹² Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις στην αντιστάθμιση για παροχή δημόσιας υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος (δημοσιευμένη σε ΕΕ C 8 της 11.1.2012, σελ. 4, σημείο 47), οι επιχειρήσεις που είναι επιφορτισμένες με τη λειτουργία υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος είναι επιχειρήσεις στις οποίες έχει ανατεθεί «ιδιαίτερη αποστολή», δηλαδή παροχή υπηρεσιών τις οποίες δεν θα αναλάμβανε ένας φορέας που μεριμνά περί των εμπορικών του συμφερόντων ή τις οποίες δεν θα αναλάμβανε ο φορέας αυτός στην ίδια έκταση ή υπό τις ίδιες προϋποθέσεις.

⁹³ Βλ. X. Συνοδινό, ό.π., υποσημείωση 91.

⁹⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου της 24ης Ιουλίου 2003 στην υπόθεση C-280/00, Altmark Trans GmbH και Regierungspräsidium Magdeburg κατά Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2003, σελ. I-07747.

Επιτροπής⁹⁵. Η οδηγία αυτή επιβάλλει στις εν λόγω επιχειρήσεις την τήρηση χωριστών λογαριασμών, ώστε να προκύπτουν με σαφήνεια οι δημόσιοι πόροι που διατίθενται άμεσα ή έμμεσα από τις δημόσιες αρχές προς τις επιχειρήσεις αυτές και η πραγματική χρησιμοποίηση αυτών των δημόσιων πόρων και να αντανακλώνται οι δαπάνες και τα έσοδα κάθε χωριστής δραστηριότητας, καθώς και όλες οι λεπτομέρειες των μεθόδων καταλογισμού ή επιμερισμού των δαπανών και των εσόδων μεταξύ των διάφορων δραστηριοτήτων.

Γ. Η κρατική προέλευση των πόρων.

Το κριτήριο της κρατικής προέλευσης των πόρων συντίθεται από δύο επιμέρους προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Από τη μία, το ελεγχόμενο ως κρατική ενίσχυση μέτρο θα πρέπει να μπορεί να καταλογιστεί στο Δημόσιο και από την άλλη, θα πρέπει το μέτρο αυτό να χρηματοδοτείται με κρατικούς πόρους.

Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης⁹⁶ η δυνατότητα καταλογισμού του υπό εξέταση μέτρου στο κράτος-μέλος είναι προφανής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία δημόσια αρχή χορηγεί το πλεονέκτημα στους δικαιούχους, ακόμη και αν η αρχή αυτή διαθέτει νομική αυτοτέλεια. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου δε⁹⁷, το ίδιο ισχύει και όταν η ενίσχυση χορηγείται από δημόσιους ή ιδιωτικούς οργανισμούς που το κράτος ιδρύει ή ορίζει ως υπεύθυνους για τη διαχείριση της ενίσχυσης, καθώς το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορεί να επιτρέπει να καταστρατηγούνται οι διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων μέσω της δημιουργίας αυτόνομων φορέων επιφορτισμένων με την κατανομή ενισχύσεων.

Η δυνατότητα καταλογισμού είναι λιγότερο προφανής όταν η ενίσχυση χορηγείται μέσω δημόσιων επιχειρήσεων. Στην υπόθεση *Stardust Marine*⁹⁸ το Δικαστήριο, απαντώντας στον βάσιμο ισχυρισμό της γαλλικής κυβέρνησης ότι το κριτήριο και μόνο του ελέγχου μίας επιχείρησης από το Δημόσιο δεν αρκεί ως απόδειξη της δυνατότητας καταλογισμού της συμπεριφοράς της επιχείρησης αυτής στο κράτος, απαρίθμησε ορισμένες περιστάσεις, οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν ενδείξεις για την ουσιαστική εμπλοκή των δημόσιων αρχών στη λήψη του μέτρου από τη δημόσια επιχείρηση. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να εξετάζεται αν η δημόσια επιχείρηση μπορούσε να λάβει την επίμαχη απόφαση χωρίς να λάβει υπόψη τις απαιτήσεις ή τις οδηγίες των δημόσιων αρχών, η ένταξή της στις δομές της δημόσιας διοίκησης, η φύση των δραστηριοτήτων της και η άσκησή τους στην αγορά υπό συνθήκες συνήθους

⁹⁵ Οδηγία 2006/111/EK της Επιτροπής, της 16ης Νοεμβρίου 2006, για τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και των δημοσίων επιχειρήσεων καθώς και για τη χρηματοοικονομική διαφάνεια εντός ορισμένων επιχειρήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 318 της 17.11.2006, σελ. 17.

⁹⁶ Ο.π., υποσημείωση 62, σημείο 39.

⁹⁷ Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Μαΐου 2002 στην υπόθεση C-482/99, Γαλλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. I-04397, σκέψη 23 και την εκεί παρατιθέμενη πλούσια νομολογία.

⁹⁸ Ο.π., σκέψεις 55 και 56.

ανταγωνισμού προς τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, το νομικό καθεστώς της, ο βαθμός της εποπτείας που ασκούν οι δημόσιες αρχές επί της διαχείρισης της επιχείρησης ή οποιαδήποτε άλλη ένδειξη από την οποία να συνάγεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση έχουν εμπλακεί ή είναι απίθανο να μην έχουν εμπλακεί οι δημόσιες αρχές στη λήψη ορισμένου μέτρου, ιδίως αν ληφθούν υπόψη η έκταση του μέτρου, το περιεχόμενό του ή οι συνθήκες που δημιουργεί.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια, στην υπόθεση Van der Kooy⁹⁹, αφού διαπιστώθηκε ότι το ολλανδικό κράτος κατείχε το 50% των μετοχών της εταιρείας προμήθειας φυσικού αερίου Gasunie, διόριζε το ήμισυ των μελών του διοικητικού της συμβουλίου, που ήταν αρμόδιο, μεταξύ άλλων, και για τον καθορισμό των τιμών πώλησης φυσικού αερίου και ότι, επιπλέον, ο Υπουργός Οικονομίας της Ολλανδίας είχε εξουσία έγκρισης των τιμών που καθόριζε η Gasunie, κρίθηκε ότι η τελευταία ουδόλως διέθετε πλήρη αυτονομία κατά τον καθορισμό των προτιμησιακών τιμών πώλησης προς τους ολλανδούς καλλιεργητές δενδροκηπευτικών, αλλά ενεργούσε υπό τον έλεγχο και τις οδηγίες των δημοσίων αρχών, στις οποίες και έπρεπε να καταλογιστεί το επίμαχο μέτρο. Με το ίδιο σκεπτικό, καταλογίστηκαν στο ιταλικό κράτος οι ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στην αυτοκινητοβιομηχανία Alfa Romeo με τη μορφή εισφορών κεφαλαίου συνολικού ύψους 615,1 δισεκατομμυρίων λιρετών μέσω των δημόσιων εταιρειών holding IRI και Finmeccanica¹⁰⁰.

Αυτονόητο είναι ότι ένα μέτρο δεν μπορεί να καταλογισθεί σε ένα κράτος μέλος, όταν η εφαρμογή του πηγάζει από υποχρέωση βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς περιθώριο διακριτικής ευχέρειας¹⁰¹. Έτσι, στην υπόθεση Deutsche Bahn¹⁰² το Πρωτοδικείο, αφού διευκρίνισε ότι η διάταξη του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΛΕ εφαρμόζεται στις μονομερείς και αυτοτελείς αποφάσεις των κρατών-μελών με τις οποίες τα τελευταία, στο πλαίσιο της επιδίωξης των δικών τους οικονομικών και κοινωνικών στόχων, θέτουν στη διάθεση των επιχειρήσεων ή άλλων υποκειμένων δικαίου πόρους ή τους παρέχουν πλεονεκτήματα¹⁰³, έκρινε ότι η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης πετρελαιοειδών των καυσίμων που χρησιμοποιούνται για τις εμπορικές αεροπορικές μεταφορές, όπως αυτή προβλεπόταν στο άρθρο 4 παρ. 1 σημείο 3 στοιχείο α του γερμανικού νόμου σχετικά με τη φορολογία των πετρελαιοειδών (Mineralölsteuergesetz), αποτελούσε μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 8 παρ. 1 στοιχείο β' της οδηγίας 92/81 του Συμβουλίου για την

⁹⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Φεβρουαρίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 67, 68 και 70/85, Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV και λοιποί κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 219, σκέψεις 36 έως 38.

¹⁰⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-305/89, Ιταλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1991, σελ. I-01603, σκέψεις 14 έως 16. Για το θέμα της δυνατότητας καταλογισμού ενός μέτρου στο Δημόσιο βλ. και K. Bacon, State aid and general measures, YEL, 1997, σελ. 279 έως 282.

¹⁰¹ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημεία 44 και 45.

¹⁰² Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο πενταμελές τμήμα) της 5ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση T-351/02, Deutsche Bahn AG κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. II-01047.

¹⁰³ Σκέψη 100.

εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή, σε εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων και σύμφωνα με τις εκ της Συνθήκης υποχρεώσεις των κρατών-μελών. Ως εκ τούτου η επίμαχη διάταξη δεν μπορούσε να καταλογιστεί στο γερμανικό κράτος, αφού απέρρεε ουσιαστικά από πράξη του κοινοτικού νομοθέτη¹⁰⁴.

Σωρευτικά με τη δυνατότητα καταλογισμού ενός μέτρου στο οικείο κράτος-μέλος πρέπει, όπως προαναφέρθηκε, να συντρέχει και η προϋπόθεση της χρηματοδότησής του με κρατικούς πόρους. Η έννοια των κρατικών πόρων ορίζεται με αξιοσημείωτη ευρύτητα από την Επιτροπή και τα Δικαστήρια, αφού περιλαμβάνει υπό προϋποθέσεις και ιδιωτικούς πόρους¹⁰⁵, ενώ και η μεταφορά κρατικών πόρων μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους, όπως είναι οι άμεσες επιχορηγήσεις, τα δάνεια, οι εγγυήσεις, οι άμεσες επενδύσεις στο κεφάλαιο εταιρειών, οι παροχές σε είδος, η προσφορά αγαθών ή υπηρεσιών σε τιμές χαμηλότερες από τις τιμές της αγοράς, καθώς και οι δεσμεύσεις για τη διάθεση κρατικών πόρων σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο¹⁰⁶. Μεταφορά πόρων πραγματοποιείται και στην περίπτωση παροχής πρόσβασης σε δημόσια περιουσία ή σε φυσικούς πόρους ή χορήγησης ειδικών ή αποκλειστικών δικαιωμάτων χωρίς επαρκή αποζημίωση σύμφωνα με τις τιμές της αγοράς¹⁰⁷.

Στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα δεν πραγματοποιείται μία θετική μεταφορά κεφαλαίων, αλλά προκύπτει απώλεια κρατικών πόρων με την παραίτηση από την είσπραξη εσόδων που διαφορετικά θα είχαν καταβληθεί στο Δημόσιο. Για παράδειγμα, μία φοροαπαλλαγή ή μείωση φόρου σε μία ομάδα φορολογούμενων δημιουργεί ένα αντίστοιχο έλλειμμα στα φορολογικά έσοδα.

¹⁰⁴ Σκέψη 102.

¹⁰⁵ Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημεία 57 και 58: «57. Η προέλευση των πόρων δεν είναι ουσιώδης υπό την προϋπόθεση ότι, πριν μεταφερθούν άμεσα ή έμμεσα στους δικαιούχους, τίθενται υπό δημόσιο έλεγχο και συνεπώς στη διάθεση των εθνικών αρχών, ακόμη και αν δεν περιέρχονται στην κυριότητα της δημόσιας αρχής. 58. Κατ' επέκταση, οι επιδοτήσεις που χρηματοδοτούνται μέσω οιονεί φορολογικών επιβαρύνσεων ή υποχρεωτικών εισφορών που επιβάλλονται από το Δημόσιο και των οποίων η διαχείριση και η κατανομή γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του δημοσίου δικαίου συνεπάγονται μεταφορά κρατικών πόρων, ακόμη και αν δεν χορηγούνται από τις δημόσιες αρχές. Επιπλέον, το γεγονός και μόνον ότι οι επιδοτήσεις χρηματοδοτούνται εν μέρει από εθελοντικές συνεισφορές ιδιωτών δεν αρκεί για να αποκλειστεί η παρουσία των κρατικών πόρων, δεδομένου ότι ο κρίσιμος παράγοντας δεν είναι η προέλευση των πόρων αλλά ο βαθμός παρέμβασης της δημόσιας αρχής στο πλαίσιο προσδιορισμού του μέτρου και της μεθόδου χρηματοδότησής του. Η μεταφορά κρατικών πόρων μπορεί να αποκλειστεί μόνο σε πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις, κυρίως όταν οι πόροι από τα μέλη μιας επαγγελματικής ένωσης προορίζονται για χρηματοδότηση συγκεκριμένου σκοπού προς το συμφέρον των μελών, ο οποίος σκοπός αποφασίζεται από ιδιωτικό οργανισμό και με καθαρά εμπορικούς σκοπούς, εφόσον το κράτος μέλος ενεργεί απλώς ως όργανο προκειμένου να καταστήσει υποχρεωτικές τις εισφορές που θεσπίζονται από τις επαγγελματικές οργανώσεις». Αυτή η διασταλτική ερμηνεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η οποία αντανάκλαται και στις αποφάσεις της επί υποθέσεων κρατικών ενισχύσεων, αλλά και στη νομολογία των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων, έχει υποστεί δριμεία κριτική, καθώς έχει θεωρηθεί ότι ουσιαστικά ακυρώνει το ένα από τα κριτήρια εφαρμογής του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ, αυτό της χρηματοδότησης των υπό εξέταση μέτρων με κρατικούς πόρους. Βλ. K. Bacon, *State aid and general measures*, ό.π., υποσημείωση 100, σελ. 282 έως 290.

¹⁰⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 51.

¹⁰⁷ Ό.π., σημείο 53.

Το γεγονός ότι ένα καθεστώς ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα έχει θετική συνολική επίπτωση όσον αφορά τα δημοσιονομικά έσοδα δεν επαρκεί για να αποκλειστεί η συνδρομή της προϋπόθεσης της μεταφοράς κρατικών πόρων¹⁰⁸. Σύμφωνα με την Επιτροπή¹⁰⁹, το κριτήριο μεταφοράς κρατικών πόρων πρέπει να εκτιμηθεί στο επίπεδο των δικαιούχων της ενίσχυσης και δεν εμπίπτει σε ανάλυση κόστους-οφέλους των έμμεσων αποτελεσμάτων που προκλήθηκαν από το μέτρο με οικονομικούς ή δημοσιονομικούς όρους¹¹⁰. Σε αντίθετη περίπτωση, οποιοδήποτε φορολογικό πλεονέκτημα θα έπαυε να είναι ενίσχυση αποκλειστικά και μόνο λόγω της προσέλευσης μίας επιχείρησης σε ένα κράτος-μέλος, της αύξησης των φορολογητέων εισοδημάτων μίας ήδη εγκατεστημένης ή της αποθάρρυνσής της από το να εγκαταλείψει τη χώρα και τη συνεπαγόμενη αύξηση των φορολογικών εσόδων του οικείου κράτους¹¹¹.

Από την άλλη, και ένα έμμεσο αρνητικό αποτέλεσμα στα φορολογικά έσοδα που προκαλείται από ρυθμίσεις σε άλλους τομείς του δικαίου έχει θεωρηθεί ότι δεν συνιστά μεταφορά κρατικών πόρων κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ. Στην υπόθεση *Sloman Neptun*¹¹² το Δικαστήριο έκρινε ότι η γερμανική νομοθετική ρύθμιση για δυνατότητα απασχόλησης αλλοδαπών ναυτικών που δεν έχουν κατοικία ή μόνιμη διαμονή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, υπό όρους εργασίας και αμοιβής λιγότερο ευνοϊκούς από αυτούς που ίσχυαν για τους Γερμανούς ναυτικούς, δεν αποβλέπει στη δημιουργία ενός πλεονεκτήματος που θα συνεπαγόταν πρόσθετη επιβάρυνση για το κράτος, αφού περιορίζεται να τροποποιήσει, υπέρ των επιχειρήσεων εμπορικής ναυτιλίας, το πλαίσιο εντός του οποίου συνάπτονται οι συμβατικές σχέσεις μεταξύ των εν λόγω επιχειρήσεων και των μισθωτών που απασχολούν. Η μείωση των φορολογικών εσόδων ως συνέπεια του χαμηλού επιπέδου των αμοιβών αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του συστήματος και δεν συνιστά μέσο παροχής συγκεκριμένου πλεονεκτήματος στις οικείες επιχειρήσεις¹¹³.

Ανάλογη κρίση διατύπωσε το Δικαστήριο και για τις γενικές αρχές του πτωχευτικού δικαίου ως προς την οργάνωση των σχέσεων μεταξύ των αφερέγγυων

¹⁰⁸ Βλ. Έκθεση για την υλοποίηση της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ανταγωνισμού, C (2004) 434, σημείο 19, διαθέσιμη στον ιστότοπο: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2004/EL/3-2004-434-EL-1-0.Pdf>.

¹⁰⁹ 2003/755/EK απόφαση της Επιτροπής, της 17^{ης} Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 282 της 30.10.2003, σελ. 25, σκέψη 97 και 2003/515/EK απόφαση της Επιτροπής, της 17^{ης} Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 180 της 18.7.2003, σελ. 52, σκέψη 84.

¹¹⁰ Έκθεση για την υλοποίηση της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, ό.π., υποσημείωση 108, σημείο 20.

¹¹¹ Ό.π., πλαίσιο αρ. 3.

¹¹² Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Μαρτίου 1993 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-72/91 και C-73/91, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG κατά Seebetriebsrat Bodo Zieseemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1993, σελ. I-00887, σκέψη 21.

¹¹³ Βλ. και W. Schön, *Taxation and state aid law in the European Union*, *Common Market Law Review* 1999, σελ. 920.

επιχειρήσεων και των δανειστών τους σε απόφαση του επί προδικαστικού ερωτήματος του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου της Ιταλίας¹¹⁴. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι η ενδεχόμενη απώλεια φορολογικών εσόδων, λόγω της απόλυτης απαγόρευσης των ατομικών αναγκαστικών μέτρων εκτέλεσης και της αναστολής της τοκοφορίας για όλα τα χρέη της επιχείρησης που τίθεται υπό έκτακτη διαχείριση, δεν είναι επαρκής νομική βάση για τον χαρακτηρισμό του εν λόγω καθεστώτος ως ενίσχυσης, καθώς η συνέπεια αυτή είναι συμφυής προς κάθε νομικό σύστημα που χαράσσει το πλαίσιο εντός του οποίου οργανώνονται οι σχέσεις μεταξύ της αφερέγγυας επιχείρησης και του συνόλου των πιστωτών της¹¹⁵.

Τέλος, δεν μπορεί να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στους φορολογούμενους, από τη στιγμή που στην περίπτωση αυτή προκύπτει υποχρέωση του Δημοσίου για πληρωμή ή απόδοση ποσών με βάση το γεγονός ότι τα ποσά αυτά δεν οφείλονταν από εκείνον που τα κατέβαλε¹¹⁶. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση καταβολής αποζημίωσης προς αποκατάσταση ζημίας που προξενήθηκε από το Δημόσιο¹¹⁷ ή στο πλαίσιο αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ιδιωτικής περιουσίας¹¹⁸.

Δ. Η χορήγηση πλεονεκτήματος.

Η γενική έννοια του πλεονεκτήματος ορίζεται στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης ως το οικονομικό όφελος, το οποίο δεν θα μπορούσε να αποκομίσει μία επιχείρηση υπό τις συνήθεις συνθήκες της αγοράς, δηλαδή χωρίς τη σχετική κρατική παρέμβαση¹¹⁹. Κρίσιμη είναι αποκλειστικά και μόνο η επίπτωση της παρέμβασης αυτής στην επιχείρηση και όχι η αιτία ή ο σκοπός της¹²⁰. Για παράδειγμα, δεν ενδιαφέρει εάν ένα μέτρο λαμβάνεται για σκοπούς δημιουργίας θέσεων απασχόλησης ή προσέλκυσης επενδύσεων. Έτσι, κάθε φορά που η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης βελτιώνεται ως αποτέλεσμα της κρατικής παρέμβασης πληρούται η προϋπόθεση της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Ειδικότερα, μία επιχείρηση

¹¹⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 1ης Δεκεμβρίου 1998 στην υπόθεση C-200/97, Ecotrade Srl κατά Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1998, σελ. I-07907, σκέψη 36.

¹¹⁵ Βλ. και W. Schön, Taxation and state aid law in the European Union, ό.π., υποσημείωση 113, σελ. 921.

¹¹⁶ Απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Μαρτίου 1980 στην υπόθεση 61/79, Amministrazione delle finanze dello Stato κατά Denkavit italiana Srl, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1980, σελ. I 00605, σκέψεις 31 και 32.

¹¹⁷ Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 27ης Σεπτεμβρίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 106 έως 120/87, Αστερίς ΑΕ και λοιποί κατά Ελληνικής Δημοκρατίας και Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 05515, σκέψεις 23 και 24.

¹¹⁸ Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 1ης Ιουλίου 2010 στην υπόθεση T-64/08, Nuova Terni Industrie Chimiche SpA κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, δημοσιευμένη στη γαλλική γλώσσα στη Συλλογή της Νομολογίας 2010, σελ. II-00125, σκέψεις 59 έως 63.

¹¹⁹ Ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 66.

¹²⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 1974 στην υπόθεση 173/73, Κυβέρνηση Ιταλικής Δημοκρατίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1974, σελ. 00351, σκέψη 27.

θεωρείται ότι είναι αποδέκτρια φορολογικού πλεονεκτήματος ή ότι απολαύει ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης όταν μειώνονται οι συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού της¹²¹.

Η τεχνική που επιλέγεται για τη θέσπιση του μέτρου δεν παίζει ρόλο στον χαρακτηρισμό του ως πλεονεκτήματος. Στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, η κρατική παρέμβαση μπορεί να λάβει τη μορφή τόσο διατάξεων νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής φύσης, όσο και πρακτικών της φορολογικής αρχής¹²². Έτσι, μία φορολογική ελάφρυνση μπορεί να είναι αποτέλεσμα της θέσπισης ενός φόρου γενικής εφαρμογής από τον οποίο προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις ή της επιβολής ενός φορολογικού βάρους σε συγκεκριμένες μόνο επιχειρήσεις. Αλλά και ένα φορολογικό μέτρο απόλυτα γενικής εφαρμογής μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγεί πλεονέκτημα στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση διαθέτει περιθώριο διακριτικής ευχέρειας κατά την εφαρμογή του γενικού κανόνα, ώστε να της παρέχεται για παράδειγμα η δυνατότητα να διαφοροποιεί το ποσό ή το ποσοστό μίας μείωσης φόρου ή τις προϋποθέσεις χορήγησης μίας φοροαπαλλαγής¹²³.

Πλεονέκτημα μπορεί να προκύψει και σε περίπτωση παράλειψης της φορολογικής αρχής να επιδιώξει την είσπραξη ενός ήδη βεβαιωμένου φόρου. Στην υπόθεση *Magfesa*¹²⁴ το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι οι αρμόδιες αρχές της Ισπανίας δεν άσκησαν όλα τα προβλεπόμενα στον νόμο ένδικα βοηθήματα για να επιτύχουν την είσπραξη των οφειλών των επιχειρήσεων του ομώνυμου ισπανικού ομίλου παραγωγής ειδών οικιακής χρήσης, που είχε ως συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις να συνεχίσουν τις δραστηριότητές τους επί πολλά έτη χωρίς να εκπληρώνουν τις φορολογικές και τις κοινωνικοασφαλιστικές υποχρεώσεις τους, συνιστούσε παράνομη και ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κρατική ενίσχυση.

Από την άλλη, το κριτήριο του ιδιώτη επενδυτή¹²⁵, το οποίο βασίζεται στη σύγκριση με τον τρόπο που θα λειτουργούσε ένας συνετός φορέας του ιδιωτικού τομέα εάν βρισκόταν στη θέση του οικείου κράτους-μέλους και το οποίο χρησιμοποιείται ευρέως στις υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων που έχουν τη μορφή δημοσίων επενδύσεων, δηλαδή άμεσων επιχορηγήσεων προς συγκεκριμένες επιχειρήσεις, δεν βρίσκει έδαφος εφαρμογής στις ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα. Προκειμένου λοιπόν να διαπιστωθεί εάν ένα φορολογικό μέτρο συνιστά πλεονέκτημα κατά την

¹²¹ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, ό.π., υποσημείωση 61, σημείο Β.9.

¹²² Ό.π., σημείο Β.10.

¹²³ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-92/00 και T-103/00, *Territorio Histórico de Álava- Diputación Foral de Álava, Ramondín, SA και Ramondín Cápsulas, SA* κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. II-01385, σκέψεις 31 έως 35.

¹²⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου (έκτο τμήμα) της 12ης Οκτωβρίου 2000 στην υπόθεση C-480/98, *Βασίλειο της Ισπανίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. I-08717, σκέψεις 20 και 21.

¹²⁵ Βλ. εκτενή οικονομική ανάλυση του κριτηρίου του φορέα της οικονομίας της αγοράς (ΦΟΑ), που διακρίνεται περαιτέρω στο κριτήριο του ιδιώτη επενδυτή, στο κριτήριο του ιδιώτη πιστωτή και στο κριτήριο του ιδιώτη πωλητή, στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημεία 73 έως 116.

έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ, θα πρέπει αυτό να συγκριθεί με ένα γενικό σύστημα αναφοράς, να διευκρινιστεί δηλαδή εάν αυτό το μέτρο αποκλίνει από το γενικό φορολογικό σύστημα¹²⁶. Δεδομένης δε της πολυπλοκότητας των περισσότερων ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων, ιδίως στο πεδίο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι καθόλου εύκολη η προσπάθεια εντοπισμού αυτού του γενικού επιπέδου φορολογικής επιβάρυνσης, σε σύγκριση με το οποίο το υπό εξέταση μέτρο θα μπορούσε να συνιστά παρέκκλιση¹²⁷.

Σε κάθε περίπτωση, το γενικό σύστημα αναφοράς πρέπει να αναζητείται εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου του οικείου κράτους-μέλους. Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος από το γεγονός και μόνο ότι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις σε άλλα κράτη-μέλη βρίσκονται σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τις ευνοούμενες από ένα εθνικό φορολογικό μέτρο επιχειρήσεις¹²⁸.

Με βάση όλα τα παραπάνω, για να διαπιστωθεί εάν ένα φορολογικό μέτρο συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ, θα πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα εάν με βάση το εθνικό φορολογικό σύστημα ενός κράτους-μέλους η επιχείρηση στην οποία αφορά το μέτρο βρίσκεται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση¹²⁹. Σε αυτό το στάδιο της έρευνας σχετικά με την ύπαρξη ή μη κρατικής ενίσχυσης, καθίσταται σε πολλές περιπτώσεις ιδιαίτερα δυσχερές η σαφής διάκριση μεταξύ του κριτηρίου της ύπαρξης πλεονεκτήματος και αυτού της επιλεκτικότητας του υπό εξέταση φορολογικού μέτρου. Το τελευταίο αυτό κριτήριο παραμένει άλλωστε το πιο αμφιλεγόμενο και το πιο περίπλοκο, παρά την εκτενέστατη ανάλυσή του τόσο από τη θεωρία¹³⁰, όσο και από τη νομολογία των

¹²⁶ Βλ. και Κ. Πέρρου, Η νόθευση του ανταγωνισμού μέσω διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης και οι συνέπειές της: Πώς ένα φθηνό εισιτήριο εισόδου στο καζίνο μπορεί να κοστίσει πολύ ακριβά, ΔΕΕ 2011, σελ. 1130.

¹²⁷ Ό.π., σελ. 1131. Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 134, στην περίπτωση των φόρων, το σύστημα αναφοράς βασίζεται σε στοιχεία όπως η φορολογική βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές. Για παράδειγμα ένα σύστημα αναφοράς θα μπορούσε να προσδιοριστεί σε σχέση με το σύστημα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών, το σύστημα του Φ.Π.Α. ή το γενικό σύστημα φορολογίας επί ασφαλίσεων.

¹²⁸ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 29ης Σεπτεμβρίου 2000 στην υπόθεση T-55/99, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. II-03207, σκέψη 85.

¹²⁹ Βλ. και W. Schön, Taxation and state aid law in the European Union, ό.π., υποσημείωση 113, σελ. 923.

¹³⁰ J. Kociubinski, Selectivity criterion in state aid control, *Wroclaw Review of Law, Administration and Economics*, 2012, σελ. 1-15, H. Lopez, General thoughts on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax matters, *European State Aid Law Quarterly*, vol. 9, 2010, σελ. 807-819, R. H.C. Luja, Group taxation, sectoral tax benefits and de facto selectivity in state aid review, *European State Aid Law Quarterly*, vol. 4, 2009, σελ. 473-488, M. Merola, The rebus of selectivity in fiscal aid: a nonconformist view on and beyond case law, *World Competition*, 2016, Issue 4, σελ. 533-556, C. Micheau, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, *EC Tax Review*, Issue 6, 2008, σελ. 276-284, B. Pérez-Bernabeu, Refining the derogation test on material tax selectivity, *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16, 2017, σελ. 582-597, P. Rossi-Maccanico, The Specificity Criterion in Fiscal Aid Review, *EC Tax Review*, no. 2, 2007, σελ. 90-103, του ιδίου, The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice, *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 8, 2009, σελ. 161-176.

Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων, αλλά και από την ίδια την Επιτροπή στις αποφάσεις και τις σχετικές ανακοινώσεις της.

E. Η επιλεκτικότητα του μέτρου.

1. Η διάκριση μεταξύ επιλεκτικών μέτρων και μέτρων γενικής εφαρμογής.

Για να θεωρηθεί ότι ένα μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ πρέπει, σύμφωνα με το γράμμα της εν λόγω διάταξης, να ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής. Άμεση συνέπεια της προϋπόθεσης του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου είναι ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις που εφαρμόζονται επί ίσοις όροις σε όλους τους οικονομικούς φορείς που δραστηριοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους-μέλους θεωρούνται μέτρα γενικής εφαρμογής και δεν μπορούν να χαρακτηριστούν εκ του λόγου αυτού ως κρατικές ενισχύσεις.

Βέβαια, η διάκριση μεταξύ κρατικών ενισχύσεων και μέτρων γενικής εφαρμογής δεν είναι πάντα ευχερής. Στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων¹³¹ αναφέρονταν ορισμένα φορολογικά μέτρα, τα οποία, υπό την προϋπόθεση ότι εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους κλάδους παραγωγής, δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις. Τα μέτρα αυτά είτε σχετίζονται αποκλειστικά με τις τεχνικές επιβολής των φόρων, είτε επιδιώκουν στόχους γενικής οικονομικής πολιτικής. Στα πρώτα εξ αυτών εντάσσεται ο καθορισμός των φορολογικών συντελεστών, οι κανόνες για τις αναπροσαρμογές αξίας και τις αποσβέσεις, οι κανόνες για τη μεταφορά των ζημιών και οι ρυθμίσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή της φοροαποφυγής. Τα δεύτερα εξ αυτών περιλαμβάνουν μειώσεις της φορολογίας που βαρύνει ορισμένα στοιχεία του κόστους παραγωγής, όπως τις δαπάνες για την έρευνα και την ανάπτυξη, για την προστασία του περιβάλλοντος, για την κατάρτιση των εργαζομένων ή την ενίσχυση της απασχόλησης.

Σε κάθε περίπτωση, γίνεται δεκτό ότι τα κράτη-μέλη επιλέγουν ελεύθερα τον τρόπο κατανομής του φορολογικού βάρους στους διάφορους συντελεστές της παραγωγής. Από την άλλη, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, ούτε ο μεγάλος αριθμός των ωφελούμενων επιχειρήσεων, ούτε η ποικιλία και το μέγεθος των κλάδων στους οποίους ανήκουν οι εν λόγω επιχειρήσεις καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό μίας κρατικής πρωτοβουλίας ως γενικού μέτρου οικονομικής

¹³¹ Ο.π., υποσημείωση 61, σημείο Β.13.

πολιτικής¹³². Στην υπόθεση Adria-Wien Pipeline GmbH¹³³ κρίθηκε ότι η πρόβλεψη του αυστριακού νόμου¹³⁴ για την επιστροφή ενός μέρους των φόρων που επιβάλλονται στην κατανάλωση φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, κατόπιν αίτησης της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, εφόσον οι φόροι αυτοί υπερβαίνουν συνολικά το 0,35% του καθαρού κόστους παραγωγής ενσώματων αγαθών, αποτελεί κρατική ενίσχυση, καθώς ωφελεί μόνο τις επιχειρήσεις των οποίων η κύρια δραστηριότητα συνίσταται αποδεδειγμένα στην παραγωγή ενσώματων αγαθών.

Επίσης, έχει κριθεί¹³⁵ ότι το γεγονός ότι η ενίσχυση δεν απευθύνεται σε έναν ή περισσότερους αποδέκτες που έχουν καθοριστεί εκ των προτέρων, αλλά υπόκειται σε μια σειρά αντικειμενικών κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία χορηγείται, εντός του πλαισίου ενός προκαθορισμένου συνολικού προϋπολογισμού, δεν αρκεί για να αποκλειστεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου και, κατ' επέκταση, ο χαρακτηρισμός του ως κρατικής ενίσχυσης υπό την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ. Στην υπόθεση Confederación Española de Transporte de Mercancías¹³⁶ κρίθηκε ότι το «Σχέδιο Επαγγελματικής Ανανέωσης» που θέσπισε η Ισπανική Κυβέρνηση υπέρ φυσικών προσώπων, μικρομεσαίων επιχειρήσεων, οργανισμών τοπικής ή περιφερειακής δημόσιας διοίκησης και τοπικών φορέων παροχής δημοσίων υπηρεσιών, με το οποίο επιδοτείτο το επιτόκιο δανείων για την αγορά ή τη χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων επαγγελματικής χρήσης, συνιστούσε κρατική ενίσχυση, καθώς ήταν σχεδιασμένο κατά τρόπο που ωφελούσε μόνο τις παραπάνω κατηγορίες χρηστών επαγγελματικών οχημάτων, ενώ οι λοιποί χρήστες αυτού του είδους οχημάτων, κατά κύριο λόγο οι μεγάλες επιχειρήσεις, δεν είχαν πρόσβαση στο μέτρο αυτό, ακόμη και εάν αποκτούσαν, κατά τον χρόνο εφαρμογής του, νέο επαγγελματικό όχημα σε αντικατάσταση παλαιότερου για να το χρησιμοποιήσουν στις μεταφορικές τους δραστηριότητες.

Ακόμη και παρεμβάσεις οι οποίες, εκ πρώτης όψεως, εφαρμόζονται κατά απόλυτα γενικό τρόπο έχουν χαρακτηριστεί από την Επιτροπή και τα ευρωπαϊκά δικαστήρια ως επιλεκτικές και, κατά συνέπεια, θεωρήθηκαν μέτρα που έχουν σχεδιαστεί με σκοπό να ευνοήσουν ορισμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή ορισμένων αγαθών. Έτσι, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-127, 129 και 148/99 το Πρωτοδικείο έκρινε¹³⁷ ότι η χορήγηση έκπτωσης φόρου αντίστοιχης με το 45% του

¹³² Απόφαση του Δικαστηρίου (έκτο τμήμα) της 17ης Ιουνίου 1999 στην υπόθεση C-75/97, Βασίλειο του Βελγίου κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1999, σελ. I-03671, σκέψη 32 και απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 8ης Νοεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH κατά Finanzlandesdirektion für Kärnten, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2001, σελ. I-08365, σκέψη 48.

¹³³ Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 8ης Νοεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-143/99, ό.π., σκέψη 55.

¹³⁴ Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG).

¹³⁵ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 29ης Σεπτεμβρίου 2000 στην υπόθεση T-55/99, ό.π., υποσημείωση 128, σκέψη 40.

¹³⁶ Ό.π., σκέψη 47.

¹³⁷ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-127/99, T-129/99 και T-148/99, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Comunidad Autónoma del País Vasco και Gasteizko Industria Lurra, SA και Daewoo Electronics

κόστους των επενδύσεων για νέα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού που υπερβαίνουν το ποσό των 2,5 δισεκατομμυρίων πεσέτων, επιφυλάσσει στην πράξη το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα μόνο σε επιχειρήσεις που διαθέτουν σημαντικούς χρηματοοικονομικούς πόρους, καθιστώντας κατ' αυτόν τον τρόπο το υπό εξέταση μέτρο κρατική ενίσχυση. Με βάση το ίδιο ακριβώς σκεπτικό κρίθηκε από το ίδιο δικαστήριο¹³⁸ ότι και η μείωση της φορολογικής βάσης για νεοσύστατες επιχειρήσεις όλων των κλάδων της οικονομίας που επενδύουν τουλάχιστον ογδόντα εκατομμύρια πεσέτες και δημιουργούν τουλάχιστον δέκα θέσεις εργασίας συνιστά κρατική ενίσχυση.

Παρατηρείται λοιπόν, ότι ακόμα και μέτρα που δεν έχουν ούτε περιφερειακό, ούτε τομεακό χαρακτήρα, δεν απευθύνονται δηλαδή σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ορισμένη γεωγραφική περιφέρεια του οικείου κράτους-μέλους ή σε συγκεκριμένο τομέα της οικονομίας, μπορεί, με βάση μία εξαιρετικά ευρεία ερμηνεία της έννοιας της επιλεκτικότητας, να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις, παρά τη διατύπωση της ίδιας της διάταξης του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ που για την εφαρμογή της προϋποθέτει την ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής. Και ναι μεν, ευλόγως υποστηρίζεται ότι η χορήγηση έκπτωσης φόρου για επενδύσεις άνω των 2,5 δισεκατομμυρίων πεσέτων¹³⁹ ευνοεί τις επιχειρήσεις με σημαντική ρευστότητα, από τη στιγμή όμως που το μέτρο απευθύνεται στο σύνολο των επιχειρήσεων μίας χώρας που διαθέτουν ή μπορούν να εξασφαλίσουν τέτοιας έντασης χρηματοοικονομικούς πόρους, είναι εξίσου εύλογη και η αίσθηση ανασφάλειας δικαίου που δημιουργεί αυτή η ασάφεια στη διάκριση μεταξύ επιλεκτικών και γενικών μέτρων κατά την εφαρμογή των κανόνων των κρατικών ενισχύσεων από την Επιτροπή και τα δικαστήρια της Ένωσης¹⁴⁰.

Δύο υποθέσεις θεωρούνται εμβληματικές ως προς την ανάδειξη αυτής της ασάφειας, παρά το γεγονός ότι η πρώτη βρέθηκε στο μικροσκόπιο της Επιτροπής περίπου 25 χρόνια πριν από την δεύτερη. Η μία¹⁴¹ αφορούσε την εξέταση του μέτρου μερικής ανάληψης από το ιταλικό δημόσιο των εργοδοτικών εισφορών για το σύστημα ασφάλισης ασθένειας εργαζομένων και η άλλη¹⁴² το σχέδιο του Γιβραλτάρ για ένα νέο καθεστώς φορολόγησης των εταιρειών.

Manufacturing España, SA κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. II-01275, σκέψη 157.

¹³⁸ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-92/00 και T-103/00, ό.π., υποσημείωση 123.

¹³⁹ Περίπου 15 εκατομμύρια ευρώ με βάση την αμετάκλητη συναλλαγματική ισοτιμία των νομισμάτων των μελών της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης έναντι του ευρώ (1 ευρώ= 166,386 πεσέτες Ισπανίας).

¹⁴⁰ Βλ. κριτική αυτής της διεύρυνσης της έννοιας της επιλεκτικότητας, μεταξύ άλλων, σε H. Lopez, General thoughts on Selectivity, ό.π., υποσημείωση 130, σελ. 811-816, M. Merola, The rebus of selectivity in fiscal aid, ό.π., υποσημείωση 130, σελ. 537, J. Kociubinski, Selectivity criterion in state aid control, ό.π., υποσημείωση 130, σελ. 8.

¹⁴¹ 80/932/EOK απόφαση της Επιτροπής, της 15ης Σεπτεμβρίου 1980, περί συστήματος μερικής υπαγωγής στην φορολογία των εργοδοτικών εισφορών στο σύστημα ασφάλισης ασθενείας στην Ιταλία, δημοσιευμένη στην αγγλική γλώσσα σε ΕΕ L 264 της 8.10.1980, σελ. 28.

¹⁴² Στην εν λόγω υπόθεση η με αριθμό 2005/261/EK απόφαση της Επιτροπής, της 30^{ης} Μαρτίου 2004, για το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη

Στην πρώτη εξ αυτών, η Επιτροπή έκρινε ότι το άρθρο 22 του ιταλικού νομοθετικού διατάγματος 663 της 30^{ης} Δεκεμβρίου 1979, το οποίο θέσπισε, για ορισμένους κλάδους της ιταλικής οικονομίας, μόνιμη μείωση του ποσοστού των εργοδοτικών εισφορών στο σύστημα ασφάλισης κατά των κινδύνων ασθένειας, κατά τέσσερις ποσοστιαίες μονάδες για τους άνδρες μισθωτούς και κατά δέκα ποσοστιαίες μονάδες για τις γυναίκες μισθωτές, είχε επιλεκτικό χαρακτήρα. Το αξιοσημείωτο γεγονός στην υπόθεση αυτή ήταν ότι το υπό εξέταση μέτρο θεωρήθηκε γενικό, παρά τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του σε ορισμένους μόνο κλάδους της ιταλικής οικονομίας, και η κρίση για την επιλεκτικότητά του βασίστηκε αποκλειστικά και μόνο στην έγκριση μεγαλύτερης μείωσης υπέρ του γυναικείου εργατικού δυναμικού. Κρίθηκε δηλαδή ότι η μεγαλύτερη αυτή μείωση είχε ως αποτέλεσμα να ευνοούνται επιχειρήσεις, οι οποίες χρησιμοποιούν κυρίως γυναικείο εργατικό δυναμικό, όπως οι κλωστοϋφαντουργίες, και για το λόγο αυτό το μέτρο αποτελούσε ενίσχυση ασυμβίβαστη προς την εσωτερική αγορά.

Η απόφαση αυτή της Επιτροπής δεν υπήχθη στον έλεγχο των ευρωπαϊκών δικαστηρίων, καθώς η Ιταλική Δημοκρατία δεν άσκησε κατά αυτής τα προβλεπόμενα ένδικα βοηθήματα. Αποτελεί όμως παράδειγμα «ασυνέπειας» της εφαρμογής των κριτηρίων της ΣΛΕΕ για την κήρυξη μίας ενίσχυσης ως μη συμβιβάσιμης με την εσωτερική αγορά. Και τούτο διότι στοχοποίησε ως επιλεκτικό ένα μέτρο που δεν ήταν σχεδιασμένο να ευνοήσει συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής, αλλά μάλλον τις γυναίκες εργαζόμενες, στις τάξεις των οποίων τα ποσοστά ανεργίας είναι διαχρονικά αυξημένα σε σχέση με τα αντίστοιχα των ανδρών. Η Επιτροπή άλλωστε δεν δέχθηκε τον ισχυρισμό της ιταλικής κυβέρνησης ότι ο σκοπός της ρύθμισης ήταν να αντισταθμίσει το κόστος της ασφάλισης ασθενείας των γυναικών εργαζομένων, το οποίο ήταν αυξημένο σε σύγκριση με αυτό των ανδρών συναδέλφων τους. Χαρακτήρισε έτσι ως επιλεκτικό ένα μέτρο γενικής εφαρμογής¹⁴³, σε αντίφαση ακόμα και με τις ίδιες της τις διαπιστώσεις στην ανακοίνωσή της σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων¹⁴⁴. Σε αυτήν είχε διατυπώσει την αρχή ότι το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς επωφελούνται περισσότερο από άλλες από συγκεκριμένα φορολογικά μέτρα δεν εντάσσει κατ' ανάγκη τα μέτρα αυτά στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων ανταγωνισμού για τις κρατικές ενισχύσεις¹⁴⁵. Ως παραδείγματα τέτοιων μέτρων παρέθετε δε την περίπτωση φορολογικών ελαφρύνσεων

μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιρειών της κυβέρνησης του Γιβραλτάρ (δημοσιευμένη σε ΕΕ L 85 της 2.4.2005, σελ. 1), ακυρώθηκε αρχικά από την απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 18ης Δεκεμβρίου 2008 στις υποθέσεις T-211/04 και T-215/04, Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2008, σελ. II-03745, για να επικυρωθεί εκ νέου με την απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 15ης Νοεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Ευρωπαϊκή Επιτροπή και Βασίλειο της Ισπανίας κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2011, σελ. I-11176.

¹⁴³ Βλ. K. Bacon, State aid and general measures, ό.π., υποσημείωση 100, σελ. 310.

¹⁴⁴ Ό.π., υποσημείωση 61.

¹⁴⁵ Σημείο B.14.

της εργασίας που έχουν σαφώς σημαντικότερες επιπτώσεις στις βιομηχανίες με υψηλή ένταση εργασίας από ό,τι σε εκείνες με υψηλή ένταση κεφαλαίου, αλλά και τα φορολογικά κίνητρα για περιβαλλοντικές επενδύσεις, για την έρευνα και την ανάπτυξη ή για την κατάρτιση, τα οποία ευνοούν μόνο τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τέτοιες επενδύσεις.

Παρά το γεγονός ότι η υπόθεση του ιταλικού συστήματος μείωσης των εργοδοτικών εισφορών αποτέλεσε ορόσημο στην ερμηνευτική προσέγγιση της Επιτροπής σε σχέση με το εύρος της έννοιας της επιλεκτικότητας, ακόμα και οι επικριτές της δεν ήταν προετοιμασμένοι για την εκ βάθρων αποδόμηση του σχεδιαζόμενου γενικού φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ που κοινοποιήθηκε προς έγκριση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 12 Αυγούστου 2002¹⁴⁶. Βασική παράμετρος της φορολογικής μεταρρύθμισης που προωθούσε η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ ήταν η γενική κατάργηση της φορολογίας επί των κερδών των εταιρειών, με την εξαίρεση της συμπληρωματικής φορολόγησης των δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Το προταθέν φορολογικό σύστημα δημιουργούσε τρεις νέες βάσεις φορολόγησης με την επιβολή φόρου μισθωτών υπηρεσιών, φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων και ετήσιου τέλους εγγραφής στο μητρώο εταιρειών. Συγκεκριμένα, όλες οι εταιρείες του Γιβραλτάρ θα επιβαρύνονταν ετησίως με το ποσό των τριών χιλιάδων βρετανικών λιρών ανά εργαζόμενο και θα κατέβαλαν φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, αντίστοιχο με το γενικό φόρο ακινήτων, και ένα τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιρειών ύψους 300 βρετανικών λιρών¹⁴⁷ ετησίως. Οι εταιρείες θα υπάγονταν στους φόρους μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων μόνο εφόσον θα είχαν κερδοφορία και η ανώτατη επιβάρυνσή τους θα ανερχόταν σε ποσοστό 15% επί των κερδών τους.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απαγόρευσε την εφαρμογή του προταθέντος συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Γιβραλτάρ¹⁴⁸, χαρακτηρίζοντας σχεδόν κάθε πτυχή της φορολογικής μεταρρύθμισης ως έχουσα επιλεκτικό χαρακτήρα. Μεταξύ άλλων¹⁴⁹, η Επιτροπή θεώρησε ότι η προϋπόθεση ύπαρξης κερδών πριν από την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων θα ευνοούσε τις επιχειρήσεις που δεν έχουν κέρδη¹⁵⁰, ότι το ανώτατο όριο του 15% επί

¹⁴⁶ Για την υπόθεση αυτή βλ. J. Temple Lang, *The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment- A "Methodological Revolution"*?, *European State Aid Law Quarterly*, vol. 4, 2012, σελ. 805-812 και M. Lang, *State aid and taxation: Recent trends in the case law of the ECJ*, *European State Aid Law Quarterly*, vol. 2, 2012, σελ. 411-422.

¹⁴⁷ Η επιβάρυνση για τις μη κερδοσκοπικές εταιρείες θα ανερχόταν στο ποσό των 150 βρετανικών λιρών ετησίως.

¹⁴⁸ 2005/261/EK απόφαση της Επιτροπής, ό.π., υποσημείωση 142.

¹⁴⁹ Η προταθείσα μεταρρύθμιση θεωρήθηκε επιλεκτική και από περιφερειακή άποψη, καθόσον προέβλεπε σύστημα φόρου εταιρειών δυνάμει του οποίου οι εταιρείες του Γιβραλτάρ θα φορολογούνταν, γενικώς, με μικρότερο συντελεστή από τις εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου (σκέψη 127 της απόφασης). Ο ισχυρισμός περί περιφερειακής επιλεκτικότητας κρίθηκε αβάσιμος από το Πρωτοδικείο (ό.π., υποσημείωση 142) και δεν επανεξετάστηκε από το Δικαστήριο (ό.π., υποσημείωση 142), που περιορίστηκε να κηρύξει τη φορολογική μεταρρύθμιση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά λόγω της ευνοϊκής μεταχείρισης των εταιρειών που δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ.

¹⁵⁰ Σκέψεις 128 έως 133 της απόφασης.

των κερδών θα ευνοούσε τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν χαμηλά κέρδη σε σχέση με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεών τους¹⁵¹ και ότι οι φόροι μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων θα ευνοούσαν, από τη φύση τους, τις επιχειρήσεις που δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν θα υπόκειντο στον φόρο εταιρειών¹⁵².

Σε κάθε περίπτωση, η «αμηχανία» της Επιτροπής, απέναντι σε ένα φορολογικό σύστημα που και η ίδια χαρακτήρισε ως υβριδικό¹⁵³, ήταν προφανής κατά την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα των επιμέρους πτυχών της επίμαχης φορολογικής μεταρρύθμισης και εκδηλώθηκε με την αδυναμία της να οριοθετήσει το γενικό σύστημα αναφοράς και να προσδιορίσει τις παρεκκλίσεις από αυτό, δηλαδή την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Οι παραλείψεις αυτές αποτέλεσαν και το λόγο που η εν λόγω απόφαση ακυρώθηκε στο σύνολό της από το Πρωτοδικείο¹⁵⁴, το οποίο έκρινε ότι, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει προηγουμένως προσδιορίσει το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς του κράτους-μέλους, ούτε αποδείξει ότι οι υπό εξέταση διαφοροποιήσεις αποτελούν εξαιρέσεις, στην ουσία υποκαθιστά το κράτος-μέλος στον καθορισμό του φορολογικού του συστήματος και των συμφυών, για την επίτευξη των στόχων του, μηχανισμών και φορολογικών βάσεων και θέτει κατ' αυτόν τον τρόπο το κράτος-μέλος σε αδυναμία να δικαιολογήσει τις επίμαχες διαφοροποιήσεις¹⁵⁵. Το Πρωτοδικείο επεσήμανε επίσης, ότι στο υπό εξέταση στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών-μελών, που μπορούν να σχεδιάζουν ελεύθερα το σύστημα φόρου εταιρειών που θεωρούν ότι προσαρμόζεται καλύτερα στις ανάγκες των οικονομιών τους και ότι η εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων δεν θίγει την εξουσία τους να επιλέγουν την οικονομική πολιτική τους και, συνεπώς, το φορολογικό σύστημα και το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς που κρίνουν πρόσφορα για την κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων στους διάφορους συντελεστές της παραγωγής και στους οικονομικούς τομείς¹⁵⁶. Έτσι, κρίθηκε¹⁵⁷ ότι ο «υβριδικός» χαρακτήρας του προταθέντος φορολογικού συστήματος δεν αποδεικνύει ότι αυτό δεν μπορεί να αποτελεί κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς εφαρμοστέο στην επικράτεια του Γιβραλτάρ, δεδομένου και του γεγονότος ότι δεν υπάρχει εναρμονισμένο πρότυπο σχετικά με το «κοινό» ή «κανονικό» καθεστώς ενός εθνικού φορολογικού συστήματος.

Τελικά, το Δικαστήριο αναίρεσε την απόφαση του Πρωτοδικείου και αποφάνθηκε οριστικά επί της διαφοράς, κρίνοντας¹⁵⁸ ότι η μη φορολόγηση των

¹⁵¹ Σκέψεις 134 έως 141 της απόφασης.

¹⁵² Σκέψεις 142 έως 144 και 150 της απόφασης.

¹⁵³ Σκέψη 132 της απόφασης.

¹⁵⁴ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 18ης Δεκεμβρίου 2008 στις υποθέσεις T-211/04 και T-215/04, ό.π., υποσημείωση 142.

¹⁵⁵ Σκέψη 145.

¹⁵⁶ Σκέψη 146.

¹⁵⁷ Σκέψη 179.

¹⁵⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 15ης Νοεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P ό.π., υποσημείωση 142, σκέψεις 106 και 107.

εταιρειών «offshore» δεν είναι τυχαία συνέπεια του συστήματος, αλλά το αναπόφευκτο αποτέλεσμα του γεγονότος ότι οι βάσεις επιβολής του φόρου έχουν προβλεφθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε οι εταιρείες αυτές, οι οποίες, από τη φύση τους, δεν χρησιμοποιούν υπαλλήλους και δεν κατέχουν επαγγελματικούς χώρους, να μη διαθέτουν φορολογική βάση και ως εκ τούτου να απολαύουν επιλεκτικών πλεονεκτημάτων. Πρόκειται ενδεχομένως για τη μοναδική φορά στα χρονικά της νομολογίας του Δικαστηρίου που η επιλογή συγκεκριμένης φορολογικής βάσης από το οικείο κράτος-μέλος θεωρήθηκε ως κρατική ενίσχυση¹⁵⁹. Εν τω μεταξύ, η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ είχε ήδη υιοθετήσει σύστημα φορολόγησης των κερδών των εταιρειών με συντελεστή 10%¹⁶⁰, έναν από τους χαμηλότερους σε παγκόσμιο επίπεδο¹⁶¹.

2. Μορφές επιλεκτικότητας.

Ανεξάρτητα, βέβαια, από την κριτική που έχει ασκηθεί στην Επιτροπή και τα ευρωπαϊκά δικαστήρια σε σχέση με τη διασταλτική μέθοδο εφαρμογής μίας διάταξης της ΣΛΕΕ που, λόγω της κυριαρχικής αρμοδιότητας των κρατών-μελών στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, θα έπρεπε να ερμηνεύεται εξαιρετικά στενά, τα όργανα της Ένωσης- η Επιτροπή κυρίως με τις ανακοινώσεις της και τα δικαστήρια με τις αποφάσεις τους- έχουν επιτύχει σε μεγάλο βαθμό να αποσαφηνίσουν τις πλέον «δύστροπες» έννοιες του συστήματος των κρατικών ενισχύσεων και να διαφωτίσουν τα κράτη-μέλη ως προς τη μεθοδολογία αξιολόγησης που αμφότερα χρησιμοποιούν.

Στο πλαίσιο αυτό, στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης¹⁶², περιλαμβάνεται εκτενής ανάλυση των μορφών που μπορεί να παρουσιάσει η επιλεκτικότητα ενός μέτρου¹⁶³, καθώς και των κριτηρίων με τα οποία εξετάζεται κάθε μία από τις μορφές αυτές. Ειδικότερα, περιγράφονται η ουσιώδης επιλεκτικότητα, η οποία διακρίνεται περαιτέρω στη *de jure* επιλεκτικότητα, στη *de facto* επιλεκτικότητα και στην επιλεκτικότητα που απορρέει από διοικητικές πρακτικές, και η περιφερειακή επιλεκτικότητα και αναλύονται ορισμένα ειδικά θέματα που αφορούν φορολογικά μέτρα¹⁶⁴.

Ουσιώδης επιλεκτικότητα

Ουσιώδης επιλεκτικότητα προκύπτει όταν ένα μέτρο εφαρμόζεται μόνο σε ορισμένες επιχειρήσεις ή σε ορισμένους κλάδους της οικονομίας σε ένα συγκεκριμένο κράτος-μέλος. Η *de jure* επιλεκτικότητα προκύπτει απευθείας από τα νομικά κριτήρια

¹⁵⁹ Βλ. J. Temple Lang, *The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment*, ό.π., υποσημείωση 146, σελ. 812.

¹⁶⁰ Με βάση τον Income Tax Act του 2010, που τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2011.

¹⁶¹ Βλ. D. Moskowitz, *Countries with the Highest and Lowest Corporate Tax Rates*, άρθρο διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/051915/corporate-tax-rates-highs-and-lows.asp>.

¹⁶² Ό.π., υποσημείωση 62, σημεία 120 έως 155.

¹⁶³ Βλ. και L.M. Perdiago-Borrego, *State aid law and taxation*, Bocconi Legal Papers, 2016, σελ. 131.

¹⁶⁴ Σημεία 156 έως 184.

που τίθενται για τη χορήγηση του μέτρου, ενώ η de facto επιλεκτικότητα σε περιπτώσεις στις οποίες η δομή του μέτρου είναι τέτοια, ώστε τα αποτελέσματά του να ευνοούν μια συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων, παρ' όλο που τα τυπικά κριτήρια για την εφαρμογή του μέτρου διατυπώνονται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό. Παραδείγματα de jure επιλεκτικών μέτρων είναι οι φορολογικές απαλλαγές ή διευκολύνσεις που χορηγούνται σε επιχειρήσεις που έχουν ένα ορισμένο μέγεθος ή ορισμένη νομική μορφή ή σε επιχειρήσεις που έχουν συσταθεί κατά τη διάρκεια μίας συγκεκριμένης περιόδου. Στην υπόθεση T-211/05¹⁶⁵ το Πρωτοδικείο έκρινε¹⁶⁶ ότι το γεγονός ότι η μείωση του συντελεστή φόρου εισοδήματος και το δικαίωμα έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα ποσού ίσου με τις δαπάνες εισαγωγής σε εποπτευόμενο χρηματιστήριο χορηγούνταν μόνο σε επιχειρήσεις που εισήχθησαν στο χρηματιστήριο εντός της σύντομης περιόδου των δεκαπέντε μηνών κατά την οποία εφαρμόστηκε αυτό το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, καθιστούσε τα μέτρα αυτά επιλεκτικά. Στη διαμόρφωση της ανωτέρω κρίσης ελήφθη υπόψη η αυστηρότητα των προϋποθέσεων εισαγωγής στο χρηματιστήριο, η οποία, σε συνδυασμό με τη σύντομη περίοδο εφαρμογής του καθεστώτος, απέκλειε στην πραγματικότητα από τα χορηγούμενα πλεονεκτήματα όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν είχαν ήδη κινήσει τη διαδικασία εισαγωγής τους στο χρηματιστήριο ή δεν είχαν τουλάχιστον εξετάσει το ενδεχόμενο της εισαγωγής αυτής και δεν ήταν έτοιμες να αναλάβουν πολύ σύντομα μία τέτοια πρωτοβουλία.

De jure επιλεκτικό είναι και το μέτρο που χορηγείται μόνο σε επιχειρήσεις που ανήκουν σε όμιλο που έχει ορισμένα χαρακτηριστικά¹⁶⁷ ή σε εξαγωγικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες που συνδέονται με εξαγωγές¹⁶⁸. Στην

¹⁶⁵ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο τμήμα) της 4ης Σεπτεμβρίου 2009 στην υπόθεση T-211/05, Ιταλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2009, σελ. II-02777.

¹⁶⁶ Σκέψη 120.

¹⁶⁷ Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 22ας Ιουνίου 2006 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βασίλειο του Βελγίου και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-05479. Στις υποθέσεις αυτές εξετάστηκε το φορολογικό καθεστώς των βελγικών κέντρων συντονισμού, το οποίο παρέκκλιε του κοινού φορολογικού συστήματος στα εξής σημεία: α) το φορολογητέο εισόδημα των κέντρων καθοριζόταν κατ' αποκοπή σύμφωνα με τη μέθοδο που αποκαλείται «cost plus» και αντιστοιχεί σε ένα ποσοστό επί του ποσού των δαπανών και εξόδων λειτουργίας, από τα οποία αφαιρούνταν τα έξοδα προσωπικού, οι χρηματοοικονομικές δαπάνες και ο οφειλόμενος φόρος, β) τα κέντρα απαλλάσσονταν από τον φόρο ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που χρησιμοποιούσαν για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, γ) δεν οφειλόταν δικαίωμα εγγραφής 0,5% για τις εισφορές προς τα κέντρα και για τις αυξήσεις του εταιρικού τους κεφαλαίου, δ) τα κέντρα απαλλάσσονταν από τον φόρο κινητής περιουσίας, για τα μερίσματα, τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που διένειμαν και για τα έσοδα από τις καταθέσεις τους και ε) τα κέντρα κατέβαλαν ετήσιο φόρο 400.000 βελγικών φράγκων ανά μέλος προσωπικού πλήρους απασχολήσεως, που δεν μπορούσε να υπερβεί το ποσό των 4 εκατομμυρίων βελγικών φράγκων ανά κέντρο. Το Δικαστήριο χαρακτήρισε επιλεκτικό το ως άνω περιγραφόμενο καθεστώς (σκέψη 122), καθώς αυτό εφαρμοζόταν μόνο στους διεθνείς ομίλους, των οποίων οι θυγατρικές ήταν διασκορπισμένες σε τέσσερις τουλάχιστον διαφορετικές χώρες και οι οποίοι διαθέτουν κεφάλαιο και αποθεματικά ύψους τουλάχιστον ενός δισεκατομμυρίου βελγικών φράγκων και πραγματοποιούν ετήσιο ενοποιημένο κύκλο εργασιών ύψους τουλάχιστον δέκα δισεκατομμυρίων βελγικών φράγκων.

¹⁶⁸ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 121.

υπόθεση 57/86¹⁶⁹ το Δικαστήριο εξέτασε τη γενική μεταρρύθμιση του πιστωτικού συστήματος, η οποία τέθηκε σε εφαρμογή στην Ελλάδα τον Απρίλιο του 1983. Με βάση τη μεταρρύθμιση αυτή τα επιτόκια των δανείων καθορίστηκαν σε 21,5% για τις βιομηχανίες, σε 18,5% για τις επιχειρήσεις μεταποιήσεως γεωργικών προϊόντων και σε 14% για τις βιοτεχνίες. Το επιτόκιο 10,5% που εφαρμοζόταν στα δάνεια για εξαγωγή καταργήθηκε και προς αντιστάθμιση του μειονεκτήματος που προέκυψε από την κατάργηση αυτή για τους Έλληνες εξαγωγείς, χορηγήθηκε στους τελευταίους επιστροφή τόκων 3 έως 6%, υπό την προϋπόθεση της ταχείας εισαγωγής στη χώρα και της δραχμοποίησης του προερχομένου από τις εξαγωγές συναλλάγματος. Η επίδικη επιστροφή τόκων κρίθηκε¹⁷⁰ ότι αποτελούσε ενίσχυση για τις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις, κατά το μέτρο που αυτές ετύγχαναν ενός οικονομικού πλεονεκτήματος, με το οποίο μειώνονταν τα έξοδα των πωλήσεών τους στις αγορές των άλλων κρατών-μελών.

Ένα γλαφυρό παράδειγμα de facto επιλεκτικότητας, από την άλλη, προσφέρει η υπόθεση Brandt Italia SpA¹⁷¹, όπου η κρίση για τον επιλεκτικό χαρακτήρα της ρύθμισης του ιταλικού νομοθετικού διατάγματος 23 της 14ης Φεβρουαρίου 2003, που προέβλεπε τη χορήγηση διαφόρων πλεονεκτημάτων στους αγοραστές επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί σε διαδικασία αναγκαστικής διαχείρισης και απασχολούν τουλάχιστον 1000 εργαζόμενους, υπό την προϋπόθεση υπογραφής συλλογικής σύμβασης εργασίας μέχρι τις 30 Απριλίου 2003, βασίστηκε στο γεγονός ότι αυτή σχεδιάστηκε για να εφαρμοστεί- και τελικά εφαρμόστηκε- αποκλειστικά και μόνο σε μία επιχείρηση¹⁷². De facto επιλεκτική, άλλωστε, έχει κριθεί και η προαναφερθείσα περίπτωση¹⁷³ της εφαρμογής μίας φορολογικής ελάφρυνσης μόνο για ιδιαίτερα

¹⁶⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 1988 στην υπόθεση 57/86, Ελληνική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 02855.

¹⁷⁰ Σκέψη 8.

¹⁷¹ Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο τμήμα) της 12ης Σεπτεμβρίου 2007 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-239/04 και T-323/04, Ιταλική Δημοκρατία και Brandt Italia SpA κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2007, σελ. II-03265.

¹⁷² Σκέψη 66: «66. Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίδικου μέτρου, το Πρωτοδικείο υπενθυμίζει ότι το επίδικο μέτρο θεσπίστηκε στις 14 Φεβρουαρίου 2003, στο πλαίσιο διαδικασίας κατεπείγοντος. Η χορήγηση των προβλεπόμενων από το επίδικο μέτρο πλεονεκτημάτων εξηρτάτο από την ύπαρξη συλλογικής συμβάσεως, η οποία θα έπρεπε να έχει συναφθεί μέχρι τις 30 Απριλίου 2003. Κατά συνέπεια, η πρόσβαση στα πλεονεκτήματα αυτά ήταν δυνατή για διάστημα 2 μηνών και 17 ημερών. Τα προβλεπόμενα από το επίδικο μέτρο πλεονεκτήματα είναι εκείνα που προβλέπονται από την ισχύουσα γενική νομοθεσία. Εντούτοις, στο πλαίσιο του επίδικου μέτρου, δεν απαιτείται πλέον να τηρούνται οι περίπλοκες διαδικασίες από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση των εν λόγω πλεονεκτημάτων στο πλαίσιο της ισχύουσας γενικής νομοθεσίας, ενώ περιορίζεται σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του γενικού αυτού καθεστώτος, μεταξύ άλλων, με το να επιφυλλάσσεται το πλεονέκτημα του επίδικου μέτρου μόνο στις επιχειρήσεις που απασχολούν περισσότερους από 1000 εργαζόμενους, έναντι ελάχιστου αριθμού δεκαπέντε μόνο εργαζομένων που απαιτείται στο πλαίσιο του γενικού καθεστώτος. Τούτο είχε ως συνέπεια ότι το επίδικο μέτρο εφαρμόστηκε σε μία μόνο περίπτωση. Επιπλέον, στα στενογραφημένα πρακτικά των προηγουμένων της θεσπίσεως του επίδικου μέτρου συζητήσεων στο κοινοβούλιο, τα οποία παρουσίασε η Επιτροπή στη διάρκεια της έγγραφης διαδικασίας, αναφέρεται ρητά ότι η μεταβίβαση της Ocean προκάλεσε τη θέσπιση του επίδικου μέτρου. Κατά συνέπεια, το Πρωτοδικείο κρίνει ότι θεμελιώνεται ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου».

¹⁷³ Βλ. παραπάνω σελ. 25 και 26.

σημαντικές επενδύσεις, καθώς επί της ουσίας ευνοεί μόνο τις επιχειρήσεις με σημαντικούς χρηματοοικονομικούς πόρους¹⁷⁴.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν και οι περιπτώσεις επιλεκτικότητας που απορρέει από διοικητικές πρακτικές. Στις περιπτώσεις αυτές τα μέτρα εφαρμόζονται εκ πρώτης όψεως σε όλες τις επιχειρήσεις, αλλά επειδή η εκπλήρωση συγκεκριμένων κριτηρίων δεν οδηγεί αυτομάτως σε δικαίωμα εφαρμογής του μέτρου, η τελευταία εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο θα ασκήσει τη διακριτική της ευχέρεια η φορολογική διοίκηση. Αυτό μπορεί ιδίως να συμβεί όταν τα κριτήρια για τη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος διαμορφώνονται κατά τρόπο πολύ γενικό ή αόριστο, που συνεπάγεται αναγκαστικά την ύπαρξη περιθωρίου εκτίμησης κατά την αξιολόγησή τους, ή όταν η φορολογική διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό των δικαιούχων ή των προϋποθέσεων υπό τις οποίες χορηγείται ένα φορολογικό πλεονέκτημα, με βάση κριτήρια που δεν είναι συναφή προς το φορολογικό σύστημα. Έτσι, στην απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013¹⁷⁵, στο πλαίσιο προδικαστικού ερωτήματος φινλανδικού δικαστηρίου, το Δικαστήριο επεσήμανε¹⁷⁶ ότι εάν η φορολογική αρχή της Φινλανδίας είχε πράγματι τη δυνατότητα να καθορίζει ποιοι υπάγονται στη ρύθμιση του νόμου φορολογίας εισοδήματος περί εκπτώσεως των ζημιών, βάσει κριτηρίων άσχετων με το οικείο φορολογικό σύστημα, όπως είναι το κριτήριο της διατήρησης των θέσεων εργασίας, η κατ' αυτόν τον τρόπο άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής έναντι άλλων.

Ειδική μορφή επιλεκτικών μέτρων εξαιτίας του τρόπου άσκησης διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης αποτελούν και οι φορολογικές πρακτικές που έχουν γίνει διεθνώς γνωστές ως «tax rulings»¹⁷⁷. Οι πρακτικές αυτές συνίστανται στη νομιμοποίηση του φορολογικού σχεδιασμού των επιχειρήσεων από τις φορολογικές αρχές, με τον εκ των προτέρων καθορισμό της εφαρμογής του συνήθους φορολογικού συστήματος σε μια συγκεκριμένη υπόθεση, ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες και τις περιστάσεις της. Στην πράξη μπορούν να εκδηλωθούν με οποιαδήποτε συμβουλή, πληροφορία, ανακοίνωση, απάντηση σε αίτηση, ή άλλη ενέργεια με παρόμοιες συνέπειες, αναφορικά με την ερμηνεία ή την εφαρμογή διάταξης

¹⁷⁴ Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-127/99, T-129/99 και T-148/99, ό.π., υποσημείωση 137.

¹⁷⁵ Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 18ης Ιουλίου 2013 στην υπόθεση C-6/12, P Oy, δημοσιευμένη στην ψηφιακή συλλογή νομολογίας του Δικαστηρίου- Γενική Συλλογή και συγκεκριμένα στον ιστότοπο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0026>.

¹⁷⁶ Σκέψη 30.

¹⁷⁷ Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, για το θέμα των tax rulings N. Μπάρμπα, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, ό.π., υποσημείωση 33, σελ. 325 έως 328, Κ. Σαββαΐδου, Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax rulings», ΔΕΕ 2019, σελ. 921 επ., C. Bobby, A method inside the madness: Understanding the European Union state aid and taxation rulings, Chicago Journal of International Law, 2017, σελ. 186-215, J. Kavanagh και N. Robins, Corporate tax arrangements under EU state aid scrutiny, European State Aid Law Quarterly, vol. 3, 2015, σελ. 358-370 και T. Iliopoulos, The state aid cases of Starbucks and Fiat: New routes for the concept of selectivity?, European State Aid Law Quarterly, vol. 2, 2017, σελ. 263-271.

της φορολογικής νομοθεσίας που δίδεται από τη φορολογική διοίκηση και απευθύνεται σε συγκεκριμένο φορολογούμενο ή ομάδα φορολογουμένων.

Ορισμοί των «εκ των προτέρων διασυνοριακών αποφάσεων» («tax rulings») και των «εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης» («advance pricing arrangements») προστέθηκαν στο άρθρο 3 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ¹⁷⁸ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας με την οδηγία (ΕΕ) 2015/2376¹⁷⁹. Το πεδίο εφαρμογής αυτών των ορισμών είναι αρκετά ευρύ και καλύπτει εκτεταμένο φάσμα περιπτώσεων τέτοιων αποφάσεων¹⁸⁰ και συμφωνιών¹⁸¹.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί κατ' αρχήν θεμιτή την εκ των προτέρων έκδοση διοικητικών αποφάσεων σχετικά με τον τρόπο φορολογικής μεταχείρισης συγκεκριμένων συναλλαγών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται για λόγους ασφάλειας δικαίου¹⁸², όπως για να καθοριστεί εκ των προτέρων ο τρόπος εφαρμογής των διατάξεων μιας διμερούς φορολογικής συμφωνίας ή των εθνικών φορολογικών διατάξεων σε μια συγκεκριμένη υπόθεση ή ο τρόπος καθορισμού των εταιρικών κερδών βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Προτρέπει, σε κάθε περίπτωση, τα κράτη-μέλη να

¹⁷⁸ Ο.π., υποσημείωση 25.

¹⁷⁹ Οδηγία (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 2015, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 332 της 18.12.2015, σελ. 1.

¹⁸⁰ Σύμφωνα με τον ορισμό 14 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ εκ των προτέρων διασυνοριακή απόφαση είναι: «κάθε συμφωνία, κοινοποίηση ή κάθε άλλο μέσο ή ενέργεια με παρόμοια αποτελέσματα, περιλαμβανομένων και εκείνων που εκδίδονται, τροποποιούνται ή ανανεώνονται στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, που πληροί τους ακόλουθους όρους: α) εκδίδεται, τροποποιείται ή ανανεώνεται από ή για λογαριασμό της κυβέρνησης ή της φορολογικής αρχής κράτους μέλους ή των εδαφικών ή διοικητικών υποδιαιρέσεών του, συμπεριλαμβανομένων των αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης, ασχέτως αν χρησιμοποιείται πράγματι· β) εκδίδεται, τροποποιείται ή ανανεώνεται για συγκεκριμένο πρόσωπο ή ομάδα προσώπων, και την οποία το εν λόγω πρόσωπο ή η ομάδα προσώπων έχει δικαίωμα να επικαλεστεί· γ) αφορά την ερμηνεία ή την εφαρμογή νομοθετικής ή διοικητικής διάταξης σχετικά με τη διαχείριση ή επιβολή των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τους φόρους του κράτους μέλους ή των εδαφικών ή διοικητικών υποδιαιρέσεών του, συμπεριλαμβανομένων των αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης· δ) αφορά διασυνοριακή συναλλαγή ή το ερώτημα εάν οι δραστηριότητες που ασκούνται από πρόσωπο σε άλλη δικαιοδοσία δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση· και ε) εκδίδεται πριν από τις συναλλαγές ή τις δραστηριότητες σε άλλη δικαιοδοσία οι οποίες ενδέχεται να δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση ή πριν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης για την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν η συναλλαγή ή η σειρά συναλλαγών ή οι δραστηριότητες. Η διασυνοριακή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει, χωρίς να περιορίζεται σε αυτές, την πραγματοποίηση επενδύσεων, την παροχή αγαθών, υπηρεσιών, τη χρηματοδότηση ή τη χρησιμοποίηση υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων και δεν εμπλέκει κατ' ανάγκη άμεσα το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται η εκ των προτέρων διασυνοριακή απόφαση».

¹⁸¹ Σύμφωνα με τον ορισμό 15 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ εκ των προτέρων συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι: «κάθε συμφωνία, κοινοποίηση ή κάθε άλλο μέσο ή ενέργεια με παρόμοια αποτελέσματα, περιλαμβανομένων και εκείνων που εκδίδονται, τροποποιούνται ή ανανεώνονται στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, που πληροί τους ακόλουθους όρους: α) εκδίδεται, τροποποιείται ή ανανεώνεται από ή για λογαριασμό της κυβέρνησης ή της φορολογικής αρχής ενός ή περισσότερων κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων τυχόν εδαφικών ή διοικητικών υποδιαιρέσεών του, καθώς και των αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης, ασχέτως αν χρησιμοποιείται πράγματι· β) εκδίδεται, τροποποιείται ή ανανεώνεται για συγκεκριμένο πρόσωπο ή ομάδα προσώπων, και την οποία το εν λόγω πρόσωπο ή η ομάδα προσώπων έχει δικαίωμα να επικαλεστεί· και γ) καθορίζει πριν από τις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ένα σύνολο κατάλληλων κριτηρίων για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης των εν λόγω συναλλαγών ή καθορίζει την κατανομή των κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση».

¹⁸² Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 169.

εφαρμόζουν διαφανή πρακτική λήψης διοικητικών αποφάσεων τύπου «tax ruling» και να δημοσιεύουν τις αποφάσεις τους και υπενθυμίζει ότι, κατά την έκδοση μίας τέτοιας απόφασης, πρέπει να τηρούνται οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων¹⁸³.

Όταν μία φορολογική απόφαση τύπου «tax ruling» εγκρίνει ένα αποτέλεσμα το οποίο δεν αντιστοιχεί στο αποτέλεσμα που θα είχε η κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος- για παράδειγμα όταν επιτρέπεται σε έναν φορολογούμενο να εφαρμόσει τιμές μεταβίβασης σε ενδοομιλικές συναλλαγές που δεν αντιστοιχούν σε εκείνες που θα είχαν χρεωθεί σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που διαπραγματεύονται υπό ανάλογες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού¹⁸⁴- η εν λόγω απόφαση θεωρείται ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη της.

Από το 2013 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει ερευνήσει πολυάριθμες υποθέσεις προτιμησιακών πρακτικών των φορολογικών αρχών και έχει εκδώσει αρκετές αποφάσεις, με τις οποίες υποχρεώνει τα κράτη-μέλη να ανακτήσουν σημαντικά ποσά από τις επωφελούμενες- συνήθως επί πολλά έτη- επιχειρήσεις. Ορόσημο αποτελεί στο πεδίο αυτό η απόφαση¹⁸⁵ σχετικά με την κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε από την

¹⁸³ Ο.π., σημείο 170.

¹⁸⁴ Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημεία 172 και 173: «172. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί αναγκαστικά μέρος της αξιολόγησης της Επιτροπής σχετικά με τα φορολογικά μέτρα που χορηγούνται σε εταιρείες ομίλων σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ανεξαρτήτως του αν ένα κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την εν λόγω αρχή στην εθνική έννομη τάξη του και με ποια μορφή. Χρησιμοποιείται για να διαπιστωθεί κατά πόσον τα φορολογητέα κέρδη μιας εταιρείας ομίλου για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος εταιρειών έχουν προσδιοριστεί βάσει μιας μεθοδολογίας που οδηγεί σε μια αξιόπιστη προσέγγιση των αποτελεσμάτων με βάση την αγορά. Μια φορολογική απόφαση που υιοθετεί μια τέτοια μεθοδολογία διασφαλίζει ότι η εν λόγω εταιρεία δεν αντιμετωπίζεται ευνοϊκά σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες της εταιρικής φορολόγησης των κερδών στο οικείο κράτος μέλος, σε σύγκριση με αυτόνομες εταιρείες που φορολογούνται με βάση το λογιστικό τους κέρδος, που αντιπροσωπεύει τιμές που καθορίζονται στην αγορά κατόπιν διαπραγματεύσεως σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόζει η Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των αποφάσεων για την ενδοομιλική τιμολόγηση στο πλαίσιο των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων αποτελεί, ως εκ τούτου, εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, το οποίο απαγορεύει την άνιση μεταχείριση στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση. Η εν λόγω αρχή δεσμεύει τα κράτη μέλη και οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες δεν εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της. 173. Όταν εξετάζεται κατά πόσον μια απόφαση ενδοομιλικής τιμολόγησης συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή μπορεί να λαμβάνει υπόψη την καθοδήγηση που παρέχεται από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης («ΟΟΣΑ»), ιδίως τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές αρχές. Οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δεν εξετάζουν τα ζητήματα κρατικών ενισχύσεων αυτά καθαυτά, αλλά εκφράζουν τη διεθνή συναίνεση για την ενδοομιλική τιμολόγηση και παρέχουν χρήσιμη καθοδήγηση στις φορολογικές διοικήσεις και στις πολυεθνικές επιχειρήσεις σχετικά με το πώς μπορεί να διασφαλιστεί ότι μια μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης παράγει αποτελέσματα σύμφωνα με τους όρους της αγοράς. Ως εκ τούτου, εάν μια συμφωνία σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση συνάδει με την καθοδήγηση που παρέχεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, που περιλαμβάνει την καθοδήγηση για την επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου και οδηγεί σε μια αξιόπιστη προσέγγιση ενός αποτελέσματος που βασίζεται στην αγορά, μια φορολογική απόφαση τύπου «tax ruling» που εγκρίνει την εν λόγω συμφωνία είναι απίθανο να εμπεριέχει κρατική ενίσχυση».

¹⁸⁵ Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple, C/2016/5605, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 187 της 19.7.2017, σελ. 1.

Ιρλανδία σε θυγατρικές εταιρείες του αμερικάνικου τεχνολογικού κολοσσού Apple, με την οποία η Επιτροπή έκρινε ότι οι δύο φορολογικές αποφάσεις, οι οποίες προσδιόριζαν το φορολογητέο κέρδος των δύο ιρλανδικών θυγατρικών της Apple στην Ιρλανδία, Apple Sales International και Apple Operations Europe, μεταξύ των ετών 1991 και 2015, χορήγησαν στις επιχειρήσεις αυτές παράνομα φορολογικά οφέλη ύψους 13 δισεκατομμυρίων ευρώ. Η απόφαση αυτή, σύμφωνα με δημοσιεύματα του τύπου¹⁸⁶, προκάλεσε ακόμα και την αντίδραση του Υπουργείου Οικονομικών των Η.Π.Α. και στη συνέχεια ακυρώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο¹⁸⁷, καθώς κρίθηκε ότι η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει επαρκώς την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ.

Στην ελληνική έννομη τάξη η πρακτική των συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων («advance pricing agreements») εισήχθη με το άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας¹⁸⁸ υπό τον τίτλο «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης». Σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, οι ενδιαφερόμενες οντότητες υποβάλλουν στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, καθώς και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, περιορίζεται στην επαλήθευση της τήρησης των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης, υπό τον όρο ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι που ίσχυαν κατά την έκδοσή της.

Περιφερειακή επιλεκτικότητα

Οι φορολογικές ελαφρύνσεις που ισχύουν μόνο σε ορισμένες γεωγραφικές περιφέρειες της επικράτειας ενός κράτους-μέλους δεν είναι εξ ορισμού επιλεκτικές. Αυτό συμβαίνει επειδή το πλαίσιο αναφοράς, με το οποίο συγκρίνεται κάθε φορά ένα

¹⁸⁶ «Κομισιόν: Ζητά €13 δισ. φόρους από την Apple», δημοσίευμα της Τρίτης, 30 Αυγούστου 2016 στον ειδησεογραφικό ιστότοπο capital.gr, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.capital.gr/epixeiriseis/3150336/komision-zita-13-dis-forous-apo-tin-apple>.

¹⁸⁷ Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (έβδομο πενταμελές τμήμα) της 15ης Ιουλίου 2020 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-778/16 και T-892/16, Ιρλανδία, Apple Sales International και Apple Operations Europe κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, διαθέσιμη στην αγγλική γλώσσα στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=228621&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=EN&cid=16256103>.

¹⁸⁸ Νόμος 4174/2013, ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013.

μέτρο για να προσδιοριστεί εάν συνιστά πλεονέκτημα με επιλεκτικό χαρακτήρα, δεν καθορίζεται αναγκαστικά από τα εδαφικά όρια του οικείου κράτους-μέλους¹⁸⁹.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, έχει διακρίνει τρεις περιπτώσεις περιφερειακής επιλεκτικότητας¹⁹⁰, με κριτήριο την αρχή που λαμβάνει την απόφαση χορήγησης του μέτρου. Στην πρώτη περίπτωση, η κεντρική κυβέρνηση ενός κράτους-μέλους αποφασίζει μονομερώς να εφαρμόσει χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας εντός μιας προσδιορισμένης γεωγραφικής περιοχής, οπότε και πρόκειται για κλασσική μορφή επιλεκτικού μέτρου με περιφερειακό χαρακτήρα. Στη δεύτερη περίπτωση, υφίσταται σύμμετρη κατανομή αρμοδιοτήτων στον τομέα της φορολογίας από την κεντρική κυβέρνηση στις περιφερειακές, δημοτικές ή άλλες αποκεντρωμένες αρχές του κράτους-μέλους, οι οποίες έχουν αυτόνομη εξουσία να καθορίζουν τους εφαρμοστέους φορολογικούς συντελεστές στο έδαφος της χωρικής τους αρμοδιότητας, σε καθεστώς πλήρους ανεξαρτησίας από την κεντρική κυβέρνηση, οπότε και δεν μπορεί να προκύψει ζήτημα επιλεκτικότητας. Παράδειγμα επιβολής φορολογίας από αποκεντρωμένες αρχές αποτελεί ο *Gewerbesteuer*, ένας φόρος που επιβάλλεται σε όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις από τους κατά τόπο Δήμους στην Γερμανία¹⁹¹. Ο φόρος αυτός καθορίζεται σε ποσοστό επί του φόρου που επιβάλλεται στις επιχειρήσεις με βάση το γενικό φορολογικό σύστημα του γερμανικού κράτους και η επιβολή του αποφασίζεται από τις δημοτικές αρχές ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ανάγκες της γεωγραφικής περιοχής αρμοδιότητάς τους.

Η τρίτη περίπτωση περιφερειακής επιλεκτικότητας που περιγράφεται από την Επιτροπή συντρέχει όταν υπάρχει ασύμμετρη εκχώρηση αρμοδιοτήτων στον τομέα της φορολογίας, δηλαδή όταν μόνο ορισμένες περιφερειακές ή τοπικές αρχές έχουν την αρμοδιότητα θέσπισης φορολογικών μέτρων στο έδαφος της χωρικής τους αρμοδιότητας. Ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός ευνοϊκού μέτρου στις περιπτώσεις αυτές εξετάζεται σε συνάρτηση με τον βαθμό αυτονομίας που έχει η αποκεντρωμένη αρχή κατά τη λήψη των σχετικών αποφάσεών της. Εάν η αυτονομία αυτή υφίσταται σε θεσμικό, διαδικαστικό και οικονομικό και δημοσιονομικό επίπεδο, η ορισμένη γεωγραφική περιφέρεια αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς για το υπό εξέταση μέτρο με συνέπεια την απουσία- περιφερειακής τουλάχιστον- επιλεκτικότητας.

Τα επιμέρους κριτήρια της αξιολόγησης κάθε μορφής αυτονομίας καθορίστηκαν από το Δικαστήριο στην απόφασή του επί της υπόθεσης των Αζόρων¹⁹², υιοθετήθηκαν από όλες τις μεταγενέστερες αποφάσεις της Επιτροπής και των

¹⁸⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 στην υπόθεση C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-07115, σκέψη 57.

¹⁹⁰ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 144.

¹⁹¹ Βλ. K. Bacon, *State aid and general measures*, ό.π., υποσημείωση 100, σελ. 301.

¹⁹² Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 στην υπόθεση C-88/03, ό.π., υποσημείωση 189.

δικαστηρίων της Ένωσης¹⁹³ κατά την εξέταση της παραμέτρου της περιφερειακής επιλεκτικότητας και ενσωματώθηκαν στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης¹⁹⁴. Ειδικότερα, το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε¹⁹⁵ ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο μια περιφερειακή αρχή να τελεί υπό νομικό και πραγματικό καθεστώς που να της παρέχει επαρκή αυτονομία έναντι της κεντρικής κυβέρνησης του κράτους-μέλους και να διαδραματίζει εκείνη ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις, έθεσε ως πρώτη προϋπόθεση στοιχειοθέτησης της αυτονομίας αυτής¹⁹⁶ την υπαγωγή της περιφερειακής ή τοπικής αρχής, από συνταγματικής άποψης, σε πολιτικό και διοικητικό καθεστώς διακρινόμενο από αυτό της κεντρικής κυβερνήσεως. Η εκτίμηση του εάν το πρώτο αυτό κριτήριο πληρούται σε κάθε υπό εξέταση περίπτωση μέτρων περιφερειακού χαρακτήρα περιλαμβάνει, σύμφωνα με την Επιτροπή¹⁹⁷, την εξέταση του συντάγματος και των άλλων σχετικών νόμων ενός κράτους-μέλους, προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσον μια συγκεκριμένη περιφέρεια έχει πράγματι το δικό της ξεχωριστό πολιτικό και διοικητικό σύστημα και κατά πόσον οι δικοί της αυτοδιοικούμενοι οργανισμοί ασκούν αυτόνομη φορολογική εξουσία.

Για τη διαπίστωση της ύπαρξης διαδικαστικής αυτονομίας, από την άλλη, εξετάζεται το κατά πόσον οι αποφάσεις της αποκεντρωμένης αρχής για την εφαρμογή ενός φορολογικού μέτρου λαμβάνονται υπό καθεστώς ανεξαρτησίας, δηλαδή χωρίς την παρέμβαση της κεντρικής κυβέρνησης στον καθορισμό του περιεχομένου τους. Αυτό δεν προϋποθέτει την απόλυτη αποσύνδεση του φορολογικού μέτρου περιορισμένης τοπικής εμβέλειας από το γενικό φορολογικό σύστημα του κράτους-μέλους. Για παράδειγμα, στην περιφερειακή αρχή μπορεί να έχει εκχωρηθεί μόνο η αρμοδιότητα καθορισμού των φορολογικών συντελεστών, χωρίς αυτή να περιλαμβάνει δυνατότητα μεταβολής της φορολογικής βάσης ή των εξαιρέσεων και των απαλλαγών από το φόρο. Σύμφωνα με την Επιτροπή¹⁹⁸ εξάλλου, η πρόβλεψη διαδικασιών διαβούλευσης ή συνεννόησης μεταξύ των κεντρικών και των περιφερειακών αρχών για την αποφυγή συγκρούσεων δεν αναιρεί την ύπαρξη διαδικαστικής αυτονομίας, υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι η τελική απόφαση για την εφαρμογή ενός φορολογικού μέτρου παραμένει στην αρμοδιότητα της περιφερειακής αρχής. Όπως επισημάνθηκε δε στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση του φορολογικού καθεστώτος της Αυτόνομης

¹⁹³ Βλ. ιδίως απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 11ης Σεπτεμβρίου 2008 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-428/06 έως C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja)* και λοιποί κατά *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* και λοιπών, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2008, σελ. I-06747 και απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 18ης Δεκεμβρίου 2008 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-211/04 και T-215/04, ό.π., υποσημείωση 142.

¹⁹⁴ Ο.π., υποσημείωση 62, σημεία 145 έως 155.

¹⁹⁵ Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 στην υπόθεση C-88/03, ό.π., υποσημείωση 189, σκέψη 58.

¹⁹⁶ Σκέψη 67.

¹⁹⁷ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 146.

¹⁹⁸ Ο.π., σημείο 149.

Κοινότητας της Χώρας των Βάσκων¹⁹⁹, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μια περιφερειακή αρχή δεν διαθέτει επαρκή αυτονομία αποκλειστικά και μόνο για τον λόγο ότι ασκείται δικαστικός έλεγχος επί των πράξεων που εκδίδει, δεδομένου και του γεγονότος ότι η δυνατότητα ελέγχου των διοικητικών πράξεων από τα εθνικά δικαστήρια είναι εγγενές χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου.

Τέλος, η ανάληψη της ευθύνης για τις πολιτικές, οικονομικές και δημοσιονομικές συνέπειες ενός ευνοϊκού φορολογικού μέτρου εκ μέρους της περιφερειακής αρχής αποτελεί τον πυρήνα της οικονομικής και δημοσιονομικής της αυτονομίας έναντι της κεντρικής κυβέρνησης. Αυτό σημαίνει ότι, σε κάθε περίπτωση, οι δυσμενείς οικονομικές συνέπειες της μείωσης των φορολογικών εσόδων συγκεκριμένης περιφέρειας, εξαιτίας της παροχής φορολογικών πλεονεκτημάτων στους φορολογούμενους που είναι εγκατεστημένοι στην περιοχή, δεν πρέπει να αντισταθμίζονται με μεταφορές πόρων ή επιδοτήσεις από άλλες περιφέρειες ή από την κεντρική κυβέρνηση²⁰⁰. Μπορούν να αντισταθμίζονται όμως από την παράλληλη αύξηση των φορολογικών εσόδων λόγω της προσέλκυσης νέων επενδύσεων και επιχειρήσεων, εξαιτίας της παροχής αυτών των φορολογικών πλεονεκτημάτων. Επιπλέον, η δημοσιονομική και οικονομική αυτονομία της περιφερειακής αρχής δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η αρμοδιότητα θέσπισης κανόνων για την είσπραξη των φόρων και η εξουσία πραγματικής είσπραξής τους παραμένουν στην κεντρική διοίκηση του κράτους-μέλους. Αυτονόητο είναι από την άλλη, ότι δημοσιονομική αυτονομία δεν μπορεί να υπάρξει σε περίπτωση που η περιφερειακή αρχή δεν είναι υπεύθυνη για τη διαχείριση του προϋπολογισμού της.

3. Αιτιολόγηση ενός επιλεκτικού μέτρου από τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος.

Η διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν επαρκεί για την υπαγωγή του στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατ' άρθρο 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ. Απομένει ένα τελευταίο στάδιο ελέγχου από την Επιτροπή και τα δικαστήρια της Ένωσης που περιλαμβάνει την εξέταση του κατά πόσον η συγκεκριμένη παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος.

Όπως επισημαίνει η Επιτροπή²⁰¹, εάν ένα εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος, παύει να θεωρείται επιλεκτικό. Η φύση του συστήματος αναφοράς ταυτίζεται εννοιολογικά με τις εγγενείς θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του, ενώ η γενική οικονομία συντίθεται από τους μηχανισμούς που ενυπάρχουν στο σύστημα και είναι απαραίτητοι

¹⁹⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 11ης Σεπτεμβρίου 2008 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-428/06 έως C-434/06, ό.π., υποσημείωση 193, σκέψη 83.

²⁰⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 στην υπόθεση C-88/03, ό.π., υποσημείωση 189, σκέψεις 67 και 68.

²⁰¹ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 128.

για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητά του²⁰². Εγγενή χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος αποτελούν, μεταξύ άλλων, η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της αποφυγής της διπλής φορολογίας, η αναδιανεμητική λειτουργία του φόρου εισοδήματος, η βελτιστοποίηση της είσπραξης των φορολογικών εσόδων και η προσπάθεια περιορισμού του διαχειριστικού κόστους των επιφορτισμένων με την παρακολούθηση της συμμόρφωσης των φορολογούμενων αρχών.

Τα κράτη-μέλη, σε κάθε περίπτωση, δεν δικαιούνται να επικαλεστούν στόχους εξωγενείς σε σχέση με το φορολογικό σύστημα, όπως η αναπτυξιακή, η περιβαλλοντική ή η κοινωνική πολιτική τους, για να δικαιολογήσουν την επιλεκτικότητα ενός φορολογικού μέτρου. Η επιδίωξη τέτοιων στόχων πάντως μπορεί να αποτελέσει το θεμέλιο της υπαγωγής μίας χαρακτηρισμένης κρατικής ενίσχυσης στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 107 της ΣΛΕΕ.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης²⁰³ το βάρος απόδειξης της δικαιολόγησης ενός εκ πρώτης όψεως επιλεκτικού μέτρου από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος το φέρει το οικείο κράτος-μέλος, το οποίο οφείλει επιπλέον να καταδείξει ότι η υπό εξέταση παρέκκλιση δεν υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου.

Κλασσικά και κοινώς αποδεκτά παραδείγματα φορολογικών μέτρων²⁰⁴, των οποίων ο επιλεκτικός χαρακτήρας αιτιολογείται με βάση τις αρχές που διέπουν το γενικό φορολογικό σύστημα, είναι η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας ως απόρροια της αρχής της επιβολής φόρων με βάση την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, η μη φορολόγηση οντοτήτων που δεν έχουν κερδοφορία, η ευνοϊκή μεταχείριση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών, τα απλοποιημένα συστήματα κατ' αποκοπή φορολόγησης οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στην αγροτική οικονομία ή την αλιεία, η εξαίρεση από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων πράξεων που συνεπάγονται απλά την αλλαγή της νομικής κατάστασης μίας υφιστάμενης επιχείρησης και η απαλλαγή των επιχειρήσεων με πολύ μικρό τζίρο από την υποχρέωση υπαγωγής σε καθεστώς Φ.Π.Α..

Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις όπου ευνοϊκές φορολογικές ρυθμίσεις εφαρμόζονται στο σύνολο συγκεκριμένων κλάδων της οικονομίας, ακριβώς λόγω της φύσης ή της εν γένει οικονομίας του φορολογικού συστήματος. Σε αυτό το πλαίσιο εντάσσονται οι ρυθμίσεις του άρθρου 27Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος²⁰⁵ για την αναβαλλόμενη φορολογία των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και οι κανόνες φορολόγησης των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων²⁰⁶. Στην περίπτωση των

²⁰² Ο.π., σημείο 138.

²⁰³ Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Νοεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, ό.π., υποσημείωση 142, σκέψη 146.

²⁰⁴ Βλ. Κ. Πέρρου, Η νόθευση του ανταγωνισμού μέσω διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης και οι συνέπειές της, ό.π., υποσημείωση 126, σελ. 1132.

²⁰⁵ Νόμος 4172/2013, ΦΕΚ Α' 167/23.7.2013.

²⁰⁶ Βλ. και H.C. Luja, Group taxation, sectoral tax benefits and de facto selectivity in state aid review, ό.π., υποσημείωση 130, σελ. 484-486.

τελευταίων γίνεται αποδεκτό²⁰⁷ ότι, εφόσον στην πραγματικότητα λειτουργούν ως ενδιάμεσοι φορείς μεταξύ μεμονωμένων επενδυτών και των εταιρειών στις οποίες επενδύουν, είναι θεμιτή η προσαρμογή της φορολογικής επιβάρυνσής τους σε επίπεδο ικανό να αποτρέψει τη διπλή οικονομική φορολογία²⁰⁸ που συνεπάγεται η άνευ ειδικών όρων φορολόγησή τους. Στόχος της συγκεκριμένης παρέμβασης είναι να εξισώσει, στο μέτρο του δυνατού, τη συνολική τελική φορολογική επιβάρυνση που αναλογεί στις επενδύσεις που πραγματοποιούνται μέσω των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων με αυτή που αναλογεί στις άμεσες επενδύσεις από ιδιώτες επενδυτές. Κατά συνέπεια, τα φορολογικά μέτρα που εξυπηρετούν τον ανωτέρω σκοπό δεν θα πρέπει να θεωρούνται επιλεκτικά, εφόσον δικαιολογούνται από τις γενικές αρχές που είναι συμφυείς με τα ευρωπαϊκά φορολογικά συστήματα, ήτοι, συγκεκριμένα, από την προσπάθεια αποφυγής της διπλής φορολογίας μέσω της μείωσης ή της εξάλειψής της, χωρίς βέβαια αυτό να σημαίνει ότι αυτοί οι οργανισμοί θα πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο επί των αμοιβών που χρεώνουν για τη διαχείριση των επενδύσεων που πραγματοποιούν, αφού κάτι τέτοιο θα υπερέβαινε τα αναγκαία όρια για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής της διπλής φορολογίας.

Ειδικούς κανόνες φορολόγησης δικαιολογεί η φύση και η εν γένει οικονομία ενός φορολογικού συστήματος και στην περίπτωση των συνεταιρισμών, υπό τις προϋποθέσεις που περιγράφηκαν από το Δικαστήριο στην υπόθεση *Paint Graphos*²⁰⁹. Συγκεκριμένα, επισημάνθηκε ότι οι συνεταιρισμοί δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις εμπορικές επιχειρήσεις, καθώς λειτουργούν με βάση την αρχή της υπεροχής του ατόμου, η οποία εκδηλώνεται στους ειδικούς κανόνες σχετικά με τους όρους εισόδου, αποχωρήσεως και διαγραφής των μελών τους, οι δραστηριότητές τους ασκούνται με σκοπό το αμοιβαίο όφελος των μελών τους, τα οποία είναι ταυτόχρονα χρήστες, πελάτες ή προμηθευτές του συνεταιρισμού, τα αποθεματικά και τα στοιχεία του ενεργητικού τους δεν δύνανται να διανεμηθούν, αλλά χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για το κοινό συμφέρον των μελών και έχουν γενικά περιορισμένη πρόσβαση σε χρηματοδότηση και χαμηλά περιθώρια κέρδους.

Υπό τις παραπάνω συνθήκες, και υπό την προϋπόθεση ότι η τήρηση των παραπάνω όρων ελέγχεται από το οικείο κράτος-μέλος, δικαιολογείται μία παρέκκλιση από το γενικό φορολογικό σύστημα, που θα είχε ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα, την απαλλαγή των συνεταιρισμών από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα

²⁰⁷ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 161.

²⁰⁸ Διπλή οικονομική φορολογία συντρέχει όταν δύο διαφορετικά πρόσωπα υποβάλλονται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο. Από την άλλη, διπλή νομική φορολογία συντρέχει όταν το ίδιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποβάλλεται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο.

²⁰⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 8ης Σεπτεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze και Agenzia delle Entrate κατά Paint Graphos Soc. coop. arl, Adige Carni Soc. coop. arl*, υπό εκκαθάριση κατά *Agenzia delle Entrate και Ministero dell'Economia e delle Finanze και Ministero delle Finanze κατά Michele Franchetto*, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2011, σελ. I-07611.

κέρδη που διανέμουν στα μέλη τους και η φορολόγηση των ποσών αυτών μόνο ως εισόδημα των μελών του.

ΣΤ. Η νόθευση ή η απειλή νόθευσης του ανταγωνισμού.

Μετά τον οριστικό χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού-σύμφωνα με τον διεξοδικό έλεγχο που απαιτείται να διεξαχθεί, όπως καταδείχθηκε στην αμέσως προηγούμενη ενότητα- επιβάλλεται να εξεταστεί εάν η εφαρμογή του εν λόγω μέτρου νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Συνήθως αυτή η προϋπόθεση εξετάζεται από κοινού με το κριτήριο του επηρεασμού των συναλλαγών μεταξύ κρατών-μελών, καθώς, παρά το γεγονός ότι πρόκειται για δύο διακριτά στοιχεία της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης, θεωρούνται από την Επιτροπή άρρηκτα συνδεδεμένα²¹⁰.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την Επιτροπή²¹¹, η χορήγηση ενός πλεονεκτήματος θεωρείται δυνάμενη να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, ακόμη και εάν δεν συμβάλλει στην επέκταση ή στην απόκτηση μεριδίου αγοράς από την αποδέκτρια επιχείρηση, αφού αρκεί η περιέλευσή της σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με αυτή στην οποία βρισκόταν πριν από τη χορήγηση της ενίσχυσης. Η νόθευση του ανταγωνισμού δεν απαιτείται να είναι σημαντική ή ουσιώδης. Έτσι, δεν παίζει ρόλο για τον χαρακτηρισμό ενός επιλεκτικού μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης, το γεγονός ότι το ύψος της ενίσχυσης είναι χαμηλό ή ότι το μέγεθος της ευνοούμενης επιχείρησης είναι μικρό.

Στην πραγματικότητα βέβαια, στις υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, η Επιτροπή και τα δικαστήρια έχουν επικεντρωθεί σχεδόν αποκλειστικά στο κριτήριο της επιλεκτικότητας και σπάνια αναλύουν αυτές τις δύο εξίσου κρίσιμες προϋποθέσεις της διάταξης του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ²¹². Αντίθετα, κατά την αξιολόγηση του κριτηρίου νόθευσης ή απειλής νόθευσης του ανταγωνισμού, περιορίζονται σε μία απλή διαπίστωση ότι οι ευνοούμενες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε αγορά που είναι ανοιχτή στον ανταγωνισμό και άρα μόνο η περιέλευσή τους σε πλεονεκτική θέση αρκεί για να πληρωθεί η προϋπόθεση του επηρεασμού του ανταγωνισμού.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός, άλλωστε, ότι η οριοθέτηση της σχετικής αγοράς, εντός της οποίας δραστηριοποιείται η ευνοούμενη επιχείρηση²¹³, ενώ αποτελεί

²¹⁰ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 186.

²¹¹ Ό.π., σημείο 189.

²¹² Βλ. C. H.J.I. Panayi, State aid and Tax: The third way?, Intertax, No. 6/7, 2004, σελ. 291, όπου η συγγραφέας σχολιάζει με απογοήτευση τη σκέψη 78 της απόφασης του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-92/00 και T-103/00, ό.π., υποσημείωση 123, η οποία έχει επί λέξει ως εξής: «78. Επιπλέον, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς των προσφευγουσών, κατά τη νομολογία δεν απαιτείται να είναι αισθητές ή ουσιώδεις η στρέβλωση του ανταγωνισμού ή η απειλή στρεβλώσεως και η επίπτωση επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών».

²¹³ Βλ. και Ανακοίνωση της Επιτροπής όσον αφορά τον ορισμό της σχετικής αγοράς για τους σκοπούς του κοινοτικού δικαίου ανταγωνισμού, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 372 της 9.12.1997, σελ. 5, όπου στο

ένα από τα χρησιμότερα εργαλεία κατά την αξιολόγηση των λοιπών περιπτώσεων παραβίασης των κανόνων του ελεύθερου ανταγωνισμού (συγκεντρώσεις επιχειρήσεων, εναρμονισμένες πρακτικές, απαγορευμένες συμπράξεις, καταχρηστική εκμετάλλευση δεσπόζουσας θέσης κ.ο.κ.), δεν εμφανίζεται καν ως έννοια κατά τη διαδικασία ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων. Κατά συνέπεια, δεν εξετάζεται εάν ο αποδέκτης μίας ενίσχυσης περιέρχεται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές του, αλλά εάν αποκτά οποιοδήποτε πλεονέκτημα σε σύγκριση με οποιονδήποτε άλλον δραστηριοποιούμενο εντός της επικράτειας του οικείου κράτους-μέλους ή εντός ενός στενότερα προσδιορισθέντος γεωγραφικού συστήματος αναφοράς. Έτσι, στην υπόθεση *Adria-Wien Pipeline GmbH*²¹⁴ κρίθηκε ότι οι επιχειρήσεις παραγωγής ενσώματων αγαθών ευνοήθηκαν, από την επιστροφή μέρους των φόρων που επιβάλλονται στην κατανάλωση φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, έναντι των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, με τις οποίες, βέβαια, δεν βρίσκονται σε σχέση ανταγωνισμού.

Επιπρόσθετα, και οι επικριτές της τάσης διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ από την Επιτροπή και τα δικαστήρια, κατά την ερμηνεία του στοιχείου της επιλεκτικότητας στα μέτρα φορολογικού χαρακτήρα, προτρέπουν τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης να δώσουν μεγαλύτερη έμφαση στο κριτήριο της στρέβλωσης του ανταγωνισμού²¹⁵, ώστε να επιτευχθεί η επιθυμητή από όλες τις πλευρές-ισορροπία μεταξύ των εξουσιών της Επιτροπής ως προς τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων και της κυριαρχικής αρμοδιότητας των κρατών-μελών σε ζητήματα άμεσης φορολογίας.

Z. Ο επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών.

Ο επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών είναι η τελευταία προϋπόθεση που πρέπει να πληρούται για να κηρυχθεί ένα φορολογικό πλεονέκτημα ως κρατική ενίσχυση που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά. Η διαπίστωση συνδρομής αυτού του κριτηρίου περιορίζεται στις περιπτώσεις που οι χορηγούμενες ενισχύσεις υπερβαίνουν τα χρηματικά όρια που καθορίζονται στον Κανονισμό *de minimis*²¹⁶. Βέβαια, στην περίπτωση των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα είναι εξαιρετικά δυσχερές η εκ των προτέρων ποσοτικοποίηση των υπό διερεύνηση φορολογικών ελαφρύνσεων. Εάν πρόκειται δε για μέτρο ευρείας εφαρμογής, σχεδόν αδύνατος καθίσταται και ο εκ των υστέρων έλεγχος της υπέρβασης ή μη των ορίων για τον χαρακτηρισμό μίας ενίσχυσης ως ήσσονος σημασίας.

σημείο 58 (1) περιγράφεται η χρησιμότητα του εργαλείου της οριοθέτησης της σχετικής αγοράς στο πλαίσιο της αξιολόγησης των κρατικών ενισχύσεων.

²¹⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 8ης Νοεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-143/99, ό.π., υποσημείωση 132.

²¹⁵ G. Matsos, *Systematic misconceptions of state aid law in the area of taxation*, ό.π., υποσημείωση 31, σελ. 492.

²¹⁶ Ό.π., υποσημείωση 47.

Κατά τ' άλλα, σύμφωνα με την Επιτροπή²¹⁷ και μάλλον κατά διασταλτική ερμηνεία της γραμματικής διατύπωσης της διάταξης του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ- δεν είναι απαραίτητο να αποδειχθεί ότι η ενίσχυση έχει πραγματικές επιπτώσεις στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών, αλλά μόνο ότι η ενίσχυση δύναται να επηρεάσει τις εν λόγω συναλλαγές. Ούτε αυτός ο δυνητικός επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών απαιτείται να είναι σημαντικός ή ουσιώδης. Έτσι, απαγορευμένη κρατική ενίσχυση μπορεί να συνιστά και η ευνοϊκή μεταχείριση μίας επιχείρησης που δραστηριοποιείται αποκλειστικά εντός της επικράτειας του οικείου κράτους-μέλους ή που εξάγει όλη της την παραγωγή σε τρίτες χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η μόνη κρίσιμη παράμετρος είναι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών²¹⁸. Η Επιτροπή σε ορισμένες αποφάσεις της έκρινε ότι, λόγω των ειδικών περιστάσεων των εξεταζόμενων υποθέσεων, ορισμένα ελεγχόμενα μέτρα είχαν αποκλειστικά τοπικό αντίκτυπο και δεν ήταν ικανά να επηρεάσουν τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών²¹⁹. Παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο δικαιούχος παρείχε αγαθά ή υπηρεσίες σε μια περιορισμένη περιοχή ενός κράτους-μέλους, χωρίς να είναι σε θέση να προσελκύσει πελάτες από άλλα κράτη-μέλη, απαριθμούνται στην ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης²²⁰. Ορισμένα από αυτά είναι και τα παρακάτω: α) αθλητικές εγκαταστάσεις και εγκαταστάσεις αναψυχής που εξυπηρετούν κυρίως ένα τοπικό κοινό, β) πολιτιστικές εκδηλώσεις που διοργανώνονται από οντότητες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα, αλλά είναι απίθανο να προσελκύσουν επισκέπτες από άλλα κράτη-μέλη, γ) νοσοκομεία και άλλες εγκαταστάσεις υγειονομικής περίθαλψης που παρέχουν το σύνηθες φάσμα ιατρικών υπηρεσιών και απευθύνονται σε τοπικό πληθυσμό, δ) μέσα ενημέρωσης τα οποία, για γλωσσικούς και γεωγραφικούς λόγους, έχουν τοπικά περιορισμένο κοινό, ε) ένα συνεδριακό κέντρο, στην περίπτωση όπου η θέση του είναι απίθανο να αποσπάσει χρήστες από άλλα κέντρα που βρίσκονται σε άλλα κράτη-μέλη, στ) μια πλατφόρμα πληροφόρησης και δικτύωσης για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων ανεργίας και κοινωνικών συγκρούσεων σε μια προκαθορισμένη και πολύ μικρή περιοχή, ζ) μικρά αεροδρόμια ή λιμάνια, τα οποία εξυπηρετούν κυρίως τοπικούς χρήστες και η) η χρηματοδότηση ορισμένων εγκαταστάσεων με συρματοσχοίνο για τη μεταφορά κοινού (και ιδίως χιονοδρομικών αναβατήρων), σε περιοχές με λίγες εγκαταστάσεις και περιορισμένες τουριστικές δυνατότητες.

²¹⁷ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 190.

²¹⁸ Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, ό.π., υποσημείωση 61, σημείο B.11.

²¹⁹ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, ό.π., υποσημείωση 62, σημείο 196.

²²⁰ Σημείο 197.

IV. Αντί επιλόγου.

Ο συντάκτης του άρθρου 92 παρ. 1 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 25 Μαρτίου του 1957 δεν προέβλεψε ότι η ίδια ακριβώς διάταξη θα εφαρμόζεται πολλές δεκαετίες αργότερα, κατά τον έλεγχο πολυσέλιδων συμφωνιών προέγκρισης ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ φορολογικών αρχών και πολυεθνικών ομίλων από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ούτε ενδεχομένως μπορούσε να φανταστεί ότι το άρθρο που συνέταξε θα αποτελούσε το όχημα για την απαγόρευση εφαρμογής ενός νέου συστήματος εταιρικής φορολογίας, που υποβλήθηκε προς έγκριση στην Επιτροπή από το Ηνωμένο Βασίλειο για λογαριασμό του Γιβραλτάρ. Και είναι βέβαιο ότι δεν είχε την πρόθεση να θέσει υπό αμφισβήτηση τις θεμελιώδεις αρχές που θέτουν περιορισμούς στην αυθαίρετη άσκηση φορολογικής εξουσίας σε πανευρωπαϊκό επίπεδο.

Επί πολλά έτη άλλωστε, οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις εφαρμόζονταν σχεδόν αποκλειστικά σε περιπτώσεις άμεσων επιχορηγήσεων των κρατών-μελών προς μία ή περισσότερες ωφελούμενες επιχειρήσεις. Όταν άρχισε να διαφαίνεται ότι ο ανταγωνισμός μπορεί να νοθευτεί και οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές να επηρεαστούν και μέσω ενισχύσεων υπό τη μορφή επιλεκτικών φορολογικών ελαφρύνσεων, δεν έγινε καμία προσαρμογή στο ρυθμιστικό πλαίσιο, ώστε αυτό να εφαρμοστεί ομαλά και χωρίς αντιπαραθέσεις σε ένα πεδίο όπου τα κράτη-μέλη διατηρούν διαχρονικά την κυριαρχική τους αρμοδιότητα. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την εξαιρετικά διασταλτική ερμηνεία της έννοιας της επιλεκτικότητας από την Επιτροπή και τα δικαστήρια της Ένωσης, έχει οδηγήσει τα κράτη-μέλη σε ένα «κανονιστικό αδιέξοδο». Από τη μία πλευρά, οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις είναι ελεύθερες να καθορίζουν την οικονομική τους πολιτική και να επιλέγουν το φορολογικό σύστημα που συμβάλλει αποτελεσματικότερα στην επίτευξη των στόχων τους, από την άλλη οποιαδήποτε πρωτοβουλία φορολογικής μεταρρύθμισης, μικρότερης ή μεγαλύτερης εμβέλειας, κινδυνεύει να ανασχεθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στην καλύτερη περίπτωση πριν από την εφαρμογή της, στην χειρότερη μετά από αυτήν, με ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες και τους «ωφεληθέντες» φορολογούμενους.

Ιδιαίτερα προβληματική στο πεδίο των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα αποδεικνύεται η δυνατότητα της Επιτροπής να αναζητήσει τις παρανόμως χορηγηθείσες φορολογικές ενισχύσεις σε βάθος δεκαετίας. Και ναι μεν η αποκατάσταση υγιών ανταγωνιστικών συνθηκών στο πλαίσιο μίας ενιαίας αγοράς είναι ένας απόλυτα θεμιτός στόχος που πρέπει να επιτευχθεί με κάθε μέσο, στην περίπτωση του φορολογικού δικαίου όμως, η πρακτική της ανάκτησης με βάση τις αποφάσεις ενός διοικητικού οργάνου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενδεχομένως και να δημιουργεί περισσότερα ζητήματα από αυτά που επιχειρεί να επιλύσει²²¹.

Το ζήτημα της συνταγματικότητας των διατάξεων του ελληνικού δικαίου, με τις οποίες υλοποιείται η υποχρέωση ανάκτησης των ποσών με τα οποία επωφελήθηκαν

²²¹ Βλ. και G. Matsos, Systematic misconceptions of state aid law in the area of taxation, ό.π., υποσημείωση 31, σελ. 493 έως 496.

οι εγχώριες επιχειρήσεις²²², έχει προ πολλού επιλυθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας. Με σειρά αποφάσεών του²²³ το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της χώρας έκρινε εξ αρχής ανίσχυρες- ως αντικείμενες στις επιταγές του κοινοτικού δικαίου- τις διατάξεις με τις οποίες χορηγήθηκαν οι επίδικες παράνομες κρατικές ενισχύσεις υπό τη μορφή φορολογικής απαλλαγής στις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις και, εξ αυτού του λόγου, τις διατάξεις με τις οποίες προβλέφθηκε η ανάκτηση των ενισχύσεων αυτών ως μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγόρευσης αναδρομικής ισχύος φορολογικού νόμου.

Με τη λύση που υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο της Επικρατείας βέβαια, δεν χρειάστηκε να εξεταστεί το θέμα της σύγκρουσης και της ιεραρχίας μεταξύ του κοινοτικού δικαίου και των συνταγματικών διατάξεων. Το ζήτημα όμως παραμένει και είναι περισσότερο επίκαιρο από ποτέ, αφού δύσκολα μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η ανατροπή φορολογικών «κεκτημένων», σε ορισμένες περιπτώσεις πολλά έτη μετά την αρχική θέσπιση των επίμαχων διατάξεων- ακόμα και εάν δεν παραβιάζει ευθέως τις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου και της περιορισμένης αναδρομικής εφαρμογής του φορολογικού νόμου- τουλάχιστον δημιουργεί συνθήκες πρωτόγνωρης ανασφάλειας δικαίου.

²²² Βλ. για το θέμα Σ. Μαρουσάκη, Αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3220/2004- Η ανάκτηση παράνομης κρατικής ενίσχυσης είναι αντισυνταγματική;, ΔΕΕ 2007, σελ. 1171 επ..

²²³ ΣτΕ 1957/1999, δημοσιευμένη σε ΝοΒ 2001, σελ. 115, ΣτΕ 1333-1335/2002, ΣτΕ 1916-1918/2002, ΣτΕ 115/2004, ΣτΕ 1861/2004, ΣτΕ 1861/2004, ΣτΕ 49/2006, άπασες δημοσιευμένες στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Συγγράμματα

Λ. Κοτσίρης, Ευρωπαϊκό Εμπορικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 3η έκδ., 2018.

Ν. Μπάρμπας, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 8η έκδ., 2020.

Β. Σκουρή, Συνθήκη της Λισσαβώνας, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2020.

Άρθρα- Μελέτες

K. Bacon, State aid and general measures, YEL, 1997, σελ. 269-321.

C. Bobby, A method inside the madness: Understanding the European Union state aid and taxation rulings, Chicago Journal of International Law, 2017, σελ. 186-215.

T. Iliopoulos, The state aid cases of Starbucks and Fiat: New routes for the concept of selectivity?, European State Aid Law Quarterly, vol. 2, 2017, σελ. 263-271.

J. Kavanagh και N. Robins, Corporate tax arrangements under EU state aid scrutiny, European State Aid Law Quarterly, vol. 3, 2015, σελ. 358-370.

J. Kociubinski, Selectivity criterion in state aid control, Wroclaw Review of Law, Administration and Economics, 2012, σελ. 1-15.

M. Lang, State aid and taxation: Recent trends in the case law of the ECJ, European State Aid Law Quarterly, vol. 2, 2012, σελ. 411-422.

H. Lopez, General thoughts on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax matters, European State Aid Law Quarterly, vol. 9, 2010, σελ. 807-819.

R. H.C. Luja, Group taxation, sectoral tax benefits and de facto selectivity in state aid review, European State Aid Law Quarterly, vol. 4, 2009, σελ. 473-488.

Σ. Μαρουσάκη, Αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3220/2004- Η ανάκτηση παράνομης κρατικής ενίσχυσης είναι αντισυνταγματική;, ΔΕΕ 2007, σελ. 1171 επ.

Ε. Μαστρομανώλης, Κεφαλαιοποίηση χρεών προβληματικής επιχείρησης (άρθρο 44 Ν 1892/90). Σύμφωνη με τις κοινοτικές διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων;, ΔΕΕ 1999, σελ. 133 επ.

G. Matsos, Systematic misconceptions of state aid law in the area of taxation, European State Aid Law Quarterly, vol. 3, 2014, σελ. 491-504.

M. Merola, The rebus of selectivity in fiscal aid: a nonconformist view on and beyond case law, World Competition, 2016, Issue 4, σελ. 533-556.

C. Micheau, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, EC Tax Review, Issue 6, 2008, σελ. 276-284.

C. H.J.I. Panayi, State aid and Tax: The third way?, Intertax, No. 6/7, 2004, σελ. 283-306.

L.M. Perdiago-Borrego, State aid law and taxation, Bocconi Legal Papers, 2016, σελ. 97-154.

B. Pérez-Bernabeu, Refining the derogation test on material tax selectivity, European State Aid Law Quarterly, vol. 16, 2017, σελ. 582-597.

Κ. Πέρρου, Η νόθευση του ανταγωνισμού μέσω διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης και οι συνέπειές της: Πώς ένα φθηνό εισιτήριο εισόδου στο καζίνο μπορεί να κοστίσει πολύ ακριβά, ΔΕΕ 2011, σελ. 1129-1136.

Δ. Ράικος, Αναστολή εκτέλεσης πράξεων ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 2, 2014, σελ. 118.

P. Rossi-Maccanico, The Specificity Criterion in Fiscal Aid Review, EC Tax Review, no. 2, 2007, σελ. 90-103.

P. Rossi-Maccanico, The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice, European State Aid Law Quarterly, Vol. 8, 2009, σελ. 161-176.

Κ. Σαββαΐδου, Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax rulings», ΔΕΕ 2019, σελ. 921 επ.

W. Schön, Taxation and state aid law in the European Union, Common Market Law Review 1999, σελ. 911.

Χ. Συνοδινός, Εφαρμογή διατάξεων ανταγωνισμού σε δημόσιες και δη μονοπωλιακές επιχειρήσεις, ΔΕΕ 1999, σελ. 825 επ.

J. Temple Lang, The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment- A "Methodological Revolution"?, European State Aid Law Quarterly, vol. 4, 2012, σελ. 805-812.

Κανονισμοί του Συμβουλίου και της Επιτροπής

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 1998 για την εφαρμογή των άρθρων 92 και 93 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 142 της 14.5.1998, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 139/2004 του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 24 της 29.1.2004, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της

Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΕ) 1408/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας στον γεωργικό τομέα, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σελ. 9.

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 651/2014 της Επιτροπής, της 17ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 187 της 26.6.2014, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΕ) 702/2014 της Επιτροπής, της 25ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων στους τομείς της γεωργίας και δασοκομίας και σε αγροτικές περιοχές συμβιβάσιμων με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 193 της 1.7.2014, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΕ) 717/2014 της Επιτροπής, της 27ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας στους τομείς της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 190 της 28.6.2014, σελ. 45.

Κανονισμός (ΕΕ) 1388/2014 της Επιτροπής, της 16ης Δεκεμβρίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, τη μεταποίηση και την εμπορία προϊόντων αλιείας και υδατοκαλλιέργειας συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 369 της 24.12.2014, σελ. 37.

Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1588 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων, που είναι δημοσιευμένος σε ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σελ. 1.

Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιευμένος σε ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σελ. 9.

Οδηγίες του Συμβουλίου και της Επιτροπής

Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 157 της 26.6.2003, σελ. 49.

Οδηγία 2006/111/ΕΚ της Επιτροπής, της 16ης Νοεμβρίου 2006, για τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και των δημοσίων επιχειρήσεων καθώς και για τη χρηματοοικονομική διαφάνεια εντός ορισμένων επιχειρήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 318 της 17.11.2006, σελ. 17.

Οδηγία 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 310 της 25.11.2009, σελ. 34.

Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 84 της 31.3.2010, σελ. 1.

Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 64 της 11.3.2011, σελ. 1.

Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 345 της 29.12.2011, σελ. 8, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία του Συμβουλίου 2014/86/ΕΕ, της 8ης Ιουλίου 2014, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 219 της 25.7.2014, σελ. 40 και την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 21 της 28.1.2015, σελ. 1.

Οδηγία (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 2015, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 332 της 18.12.2015, σελ. 1.

Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σελ. 1, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2017/952 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 144 της 7.6.2017, σελ. 1.

Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 265 της 14.10.2017, σελ. 1. 90/436/ΕΟΚ, Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 225 της 20.8.1990, σελ. 10.

Ανακοινώσεις της Επιτροπής

Ανακοίνωση της Επιτροπής όσον αφορά τον ορισμό της σχετικής αγοράς για τους σκοπούς του κοινοτικού δικαίου ανταγωνισμού, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 372 της 9.12.1997, σελ. 5.

Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σελ. 3.

Ανακοίνωση C(2004)43 της Επιτροπής, Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσιών μεταφορών, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 13 της 17.1.2004, σελ. 3.

Ανακοίνωση της Επιτροπής για την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις με τη μορφή εγγυήσεων, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 155 της 20.6.2008, σελ. 10.

Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις στην αντιστάθμιση για παροχή δημόσιας υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 8 της 11.1.2012, σελ. 4.

Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές της ΕΕ για την εφαρμογή των κανόνων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά την ταχεία ανάπτυξη των ευρυζωνικών δικτύων, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 25 της 26.1.2013, σελ. 1.

Κατευθυντήριες γραμμές για τις ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα 2014-2020, δημοσιευμένες σε ΕΕ C 209 της 23.7.2013, σελ. 1.

Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προώθηση των επενδύσεων χρηματοδότησης επιχειρηματικού κινδύνου, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 19 της 22.1.2014, σελ. 4.

Ανακοίνωση της Επιτροπής, Κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στους τομείς του περιβάλλοντος και της ενέργειας (2014-2020), δημοσιευμένη σε ΕΕ C 200 της 28.6.2014, σελ. 1.

Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, C/2016/2946, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 262 της 19.7.2016, σελ. 1.

Αποφάσεις του Δικαστηρίου

Απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Φεβρουαρίου 1961 στην υπόθεση 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Ανωτάτης Αρχής της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1954-1964, σελ. 00549.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 1974 στην υπόθεση 173/73, Κυβέρνηση Ιταλικής Δημοκρατίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1974, σελ. 00351.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Μαρτίου 1980 στην υπόθεση 61/79, Amministrazione delle finanze dello Stato κατά Denkavit italiana Srl, δημοσιευμένη στην ελληνική ειδική έκδοση της συλλογής της νομολογίας 1980, σελ. I 00605.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1985, σελ. 2655.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 28^{ης} Ιανουαρίου 1986 που εκδόθηκε στην υπόθεση 270/83, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, δημοσιευμένη σε ΕΕ C 44 της 26.02.1986, σελ. 5.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Ιουνίου 1987 στην υπόθεση 118/85, Επιτροπή κατά Ιταλίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1987, σελ. 2599.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Φεβρουαρίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 67, 68 και 70/85, Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV και λοιποί κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 219.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 1988 στην υπόθεση 57/86, Ελληνική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 02855.

Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 27ης Σεπτεμβρίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 106 έως 120/87, Αστερίς ΑΕ και λοιποί κατά Ελληνικής Δημοκρατίας και Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1988, σελ. 05515.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-305/89, Ιταλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1991, σελ. I-01603.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Μαρτίου 1993 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-72/91 και C-73/91, Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG κατά Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1993, σελ. I-00887.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-397/92, Banco de Crédito Industrial SA, υπό την επωνυμία Banco Exterior de España SA κατά Ayuntamiento de Valencia,, δημοσιευμένη στην Συλλογή της Νομολογίας 1994, σελ. I-00877.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Νοεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance, Société Paternelle-Vie, Union des assurances de Paris-Vie και Caisse d'assurance et de prévoyance mutuelle des

agriculteurs κατά Ministère de l'Agriculture et de la Pêche, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1995, σελ. I-04013.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 1998 στην υπόθεση C-35/96, Επιτροπή κατά Ιταλίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή 1998, σελ. I-3851.

Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 1ης Δεκεμβρίου 1998 στην υπόθεση C-200/97, Ecotrade Srl κατά Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1998, σελ. I-07907.

Απόφαση του Δικαστηρίου (έκτο τμήμα) της 17ης Ιουνίου 1999 στην υπόθεση C-75/97, Βασίλειο του Βελγίου κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 1999, σελ. I-03671.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Σεπτεμβρίου 2000 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-180/98 έως C-184/98, Pavel Pavlov κ.λπ. κατά Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. I-06451.

Απόφαση του Δικαστηρίου (έκτο τμήμα) της 12ης Οκτωβρίου 2000 στην υπόθεση C-480/98, Βασίλειο της Ισπανίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. I-08717.

Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 8ης Νοεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH κατά Finanzlandesdirektion für Kärnten, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2001, σελ. I-08365.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Μαΐου 2002 στην υπόθεση C-482/99, Γαλλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. I-04397.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 24ης Ιουλίου 2003 στην υπόθεση C-280/00, Altmark Trans GmbH και Regierungspräsidium Magdeburg κατά Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2003, σελ. I-07747.

Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 10ης Ιανουαρίου 2006 στην υπόθεση C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze κατά Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato και Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-00289.

Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 22ας Ιουνίου 2006 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βασίλειο του Βελγίου και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-05479.

Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 6ης Σεπτεμβρίου 2006 στην υπόθεση C-88/03, Πορτογαλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. I-07115.

Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 11ης Σεπτεμβρίου 2008 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-428/06 έως C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) και λοιποί κατά Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya και λοιπών, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2008, σελ. I-06747.

Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 8ης Σεπτεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze και Agenzia delle Entrate κατά Paint Graphos Soc. coop. arl, Adige Carni Soc. coop. arl, υπό εκκαθάριση κατά Agenzia delle Entrate και Ministero dell'Economia e delle Finanze και Ministero delle Finanze κατά Michele Franchetto, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2011, σελ. I-07611.

Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 15ης Νοεμβρίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Ευρωπαϊκή Επιτροπή και Βασίλειο της Ισπανίας κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2011, σελ. I-11176.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Μαρτίου 2012 στην υπόθεση C-354/10, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, δημοσιευμένη στην ψηφιακή συλλογή νομολογίας του Δικαστηρίου- Γενική συλλογή- «Πληροφορίες για τις μη δημοσιευόμενες αποφάσεις» και συγκεκριμένα στον ιστότοπο: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-354/10&language=EL>.

Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 18ης Ιουλίου 2013 στην υπόθεση C-6/12, P Oy, δημοσιευμένη στην ψηφιακή συλλογή νομολογίας του Δικαστηρίου- Γενική Συλλογή και συγκεκριμένα στον ιστότοπο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0026>.

Αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου (Πρωτοδικείου)

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 29ης Σεπτεμβρίου 2000 στην υπόθεση T-55/99, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. II-03207.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο τμήμα) της 12ης Δεκεμβρίου 2000 στην υπόθεση T-128/98, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2000, σελ. II-03929.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-92/00 και T-103/00, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Ramondín, SA και Ramondín Cápsulas, SA κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. II-01385.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-127/99, T-129/99 και T-148/99, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Comunidad Autónoma del País Vasco και Gasteizko Industria Lurra, SA και Daewoo Electronics Manufacturing España, SA κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2002, σελ. II-01275.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο πενταμελές τμήμα) της 5ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση T-351/02, Deutsche Bahn AG κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2006, σελ. II-01047.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο τμήμα) της 12ης Σεπτεμβρίου 2007 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-239/04 και T-323/04, Ιταλική Δημοκρατία και Brandt Italia SpA κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2007, σελ. II-03265.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο πενταμελές τμήμα) της 18ης Δεκεμβρίου 2008 στις υποθέσεις T-211/04 και T-215/04, Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2008, σελ. II-03745.

Απόφαση του Πρωτοδικείου (τρίτο τμήμα) της 4ης Σεπτεμβρίου 2009 στην υπόθεση T-211/05, Ιταλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δημοσιευμένη στη Συλλογή της Νομολογίας 2009, σελ. II-02777.

Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 1ης Ιουλίου 2010 στην υπόθεση T-64/08, Nuova Terni Industrie Chimiche SpA κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, δημοσιευμένη στη γαλλική γλώσσα στη Συλλογή της Νομολογίας 2010, σελ. II-00125.

Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (έβδομο πενταμελές τμήμα) της 15ης Ιουλίου 2020 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-778/16 και T-892/16, Ιρλανδία, Apple Sales International και Apple Operations Europe κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, διαθέσιμη στην αγγλική γλώσσα στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=228621&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=EN&cid=16256103>.

Αποφάσεις της Επιτροπής

80/932/ΕΟΚ απόφαση της Επιτροπής, της 15ης Σεπτεμβρίου 1980, περί συστήματος μερικής υπαγωγής στην φορολογία των εργοδοτικών εισφορών στο σύστημα ασφάλισης ασθενείας στην Ιταλία, δημοσιευμένη στην αγγλική γλώσσα σε ΕΕ L 264 της 8.10.1980, σελ. 28.

2003/515/ΕΚ απόφαση της Επιτροπής, της 17^{ης} Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 180 της 18.7.2003, σελ. 52.

2003/755/EK απόφαση της Επιτροπής, της 17^{ης} Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 282 της 30.10.2003, σελ. 25.

2005/261/EK απόφαση της Επιτροπής, της 30^{ης} Μαρτίου 2004, για το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιρειών της κυβέρνησης του Γιβραλτάρ, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 85 της 2.4.2005, σελ. 1.

Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple, C/2016/5605, δημοσιευμένη σε ΕΕ L 187 της 19.7.2017, σελ. 1.

Αποφάσεις ελληνικών δικαστηρίων

ΕφΑθ 2346/1992, δημοσιευμένη σε ΕΕμπΔ 1992, σελ. 652.

ΣτΕ 1957/1999, δημοσιευμένη σε ΝοΒ 2001, σελ. 115.

ΣτΕ 1333-1335/2002, δημοσιευμένες στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΣτΕ 1916-1918/2002, δημοσιευμένες στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΣτΕ 115/2004, δημοσιευμένη στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΣτΕ 1861/2004, δημοσιευμένη στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΣτΕ 1861/2004, δημοσιευμένη στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

ΣτΕ 49/2006, δημοσιευμένη στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «Νόμος».

Διάφορα

D. Moskowitz, Countries with the Highest and Lowest Corporate Tax Rates, άρθρο διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/051915/corporate-tax-rates-highs-and-lows.asp>.

Δελτίο Τύπου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, 1 Δεκεμβρίου 1995, IP/95/1329, διαθέσιμο στον ιστότοπο: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_95_1329.

Έκθεση για την υλοποίηση της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ανταγωνισμού, C (2004) 434, σημείο 19, διαθέσιμη στον ιστότοπο: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2004/EL/3-2004-434-EL-1-0.Pdf>.

Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance, Tax Benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy, March 2017, διαθέσιμη στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας στην ηλεκτρονική διεύθυνση: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

«Κομισιόν: Ζητά €13 δισ. φόρους από την Apple», δημοσίευμα της Τρίτης, 30 Αυγούστου 2016 στον ειδησεογραφικό ιστότοπο capital.gr, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.capital.gr/epixeiriseis/3150336/komision-zita-13-dis-forous-apo-tin-apple>.