

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**Π.Μ.Σ. ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

Επιβλέπων καθηγητής: Κωνσταντίνος Στεφάνου

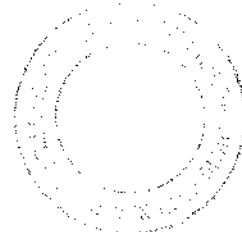
Ασημίνα Π. Μαλλάκη

«Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός

(*harmful tax competition*)

υπό το φως της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων»

Οκτώβριος 2010



Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
A. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ	8
1. Η φορολογική εξουσία του Κράτους (Μέλους)	8
2. Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού	9
2.1. Η θεωρητική προσέγγιση	9
2.2. Η εκδήλωση του φαινομένου	11
2.3. Ο φορολογικός ανταγωνισμός ως παράγων βελτιστοποίησης και σύγκλισης εθνικών κανόνων εντός του ευρωπαϊκού και του διεθνούς πεδίου	14
3. Ο φορολογικός ανταγωνισμός στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής	17
3.1. Οι πόλοι της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής	17
3.1.1. Η ανάγκη φορολογικής ουδετερότητας στο εσωτερικό της Ένωσης	17
3.1.2. Η απαγόρευση των διακρίσεων στο ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο - Η αρχή της φορολογικής ισότητας.	18
3.2. Ο φορολογικός ανταγωνισμός στη βάση της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας των κρατών – μελών	19
3.3. Η κατάργηση των εμποδίων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές στον τομέα της άμεσης φορολογίας των κρατών –μελών	21
3.4. Προστασία και διασφάλιση της οικονομικής κινητικότητας	22

4. Οι κρατικές ενισχύσεις: παράγων πρόκλησης επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού	23
4.1. Ο φορολογικός ανταγωνισμός ως επιζήμιος/επιβλαβής	23
4.2. Ο υγιής και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, ανάλογα με το χαρακτήρα των κρατικών ενισχύσεων	24
4.3. Η παροχή συμβιβάσιμων με την κοινή αγορά κρατικών φορολογικών ενισχύσεων ως μέσο διατήρησης του υγιούς φορολογικού ανταγωνισμού	26
4.4. Ο φορολογικός ανταγωνισμός επιζήμιος εκ των αποτελεσμάτων του	28
 5. Η καταπολέμη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού σε επίπεδο soft law: Κώδικας Συμπεριφοράς	31
5.1. Περιεχόμενο του Κώδικα	32
5.2. Νομική φύση και δεσμευτικότητα του Κώδικα	34
 6. Οι γενικές προσεγγίσεις της Επιτροπής σχετικά με τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων για την προστασία του φορολογικού ανταγωνισμού	38
6.1. Διάκριση σε υφιστάμενες και νέες ενισχύσεις και έννομες συνέπειες	39
6.1.1. Υφιστάμενες ενισχύσεις	39
6.1.2. Νέες ενισχύσεις ή τροποποίηση όρων υφισταμένων	40
6.2. Κρατικές ενισχύσεις συμβατές ex lege με την εσωτερική αγορά	42
6.3. Η άσκηση διαπλαστικής εξουσίας από την Επιτροπή	44
6.4. «Ηπιο δίκαιο» (soft law) της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις	45

B. ΕΜΠΕΙΡΙΚΟ ΜΕΡΟΣ	48
I. Το ζήτημα των φορολογικών απαλλαγών μέσα από τις Ετήσιες Εκθέσεις της Επιτροπής για τις Κρατικές Ενισχύσεις και τις Εκθέσεις για την Πολιτική του Ανταγωνισμού	48
II. Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα μέσα από τη νομολογία του ΔΕΕ	90
1. Η έννοια της ασυμβίβαστης με την κοινή αγορά ενίσχυση φορολογικού χαρακτήρα	90
1.1. Η σημασία της εννοιολογικής οριοθέτησης - Η απουσία συγκεκριμένου νομικού ορισμού	90
2. Εννοιολογικά στοιχεία της συμβίβαστης με την εσωτερική αγορά ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα	93
2.1. Το όφελος του λήπτη και η δαπάνη του κράτους	94
2.1.1. Παροχή οικονομικού-ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στο λήπτη	94
2.1.2. Το «κρατικό» στοιχείο της ενίσχυσης	96
2.2. Η στρέβλωση του ανταγωνισμού και η επιλεκτικότητα του μέτρου (specificity criterion, critere de selectivite)	98
2.2.1. Συνέπειες στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών	98
2.2.2. Η προϋπόθεση επίδρασης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο-η εφαρμογή του κανόνα <i>de minimis</i>	101
2.2.3. Ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου	104
Συμπεράσματα	107
Πίνακας Ετήσιων Εκθέσεων της Επιτροπής	109
Πίνακας Νομολογίας ΔΕΕ, Γενικού Δικαστηρίου	111
Βιβλιογραφία	113

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως ενός διεθνούς δρώντος στον οποίο έχουν παραχωρηθεί αρμοδιότητες σε σειρά τομέων που παραδοσιακά υπάγονται στην κρατική δράση, χαρακτηρίζεται διαχρονικά από την προσπάθεια των κρατών-μελών της να διατηρήσουν ορισμένους χώρους ανέλεγκτης εθνικής δράσης προστατεύοντας και διαφυλάσσοντάς τους ως τους χώρους εκείνους που άπτονται του «σκληρού πυρήνα» της κρατικής τους κυριαρχίας. Στον τομέα της φορολογίας βρίσκει αυτή η τάση την πλέον έντονη εκδήλωσή της, δεδομένου ότι η φορολογία αποτελεί για τα κράτη μηχανισμό απόκτησης δημοσιονομικών εσόδων αλλά και εργαλείο οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Στην προσπάθειά τους να διαφυλάξουν τη φορολογική τους κυριαρχία, τα κράτη έθεσαν τον φορολογικό τομέα εκτός του πεδίου δράσης της Ένωσης¹, με εξαίρεση την πρόβλεψη για τη ανάληψη μίας περιορισμένης σε έκταση εναρμονιστικής δράσης σε συγκεκριμένα ζητήματα, πάντοτε όμως υπό όρους ομοφωνίας.

Η αύξουσα δυναμική, ωστόσο, της ενοποιητικής διαδικασίας αποδεικνύει ότι η ίδια δε μπορεί να συγχωρήσει ούτε να δικαιολογήσει τη διατήρηση στους κόλπους της και στη σύλληψή της ενός χώρου στεγανού, εντός του οποίου η φορολογία ασκείται υπό όρους και κανόνες αυστηρά εθνικούς, κρατικούς, επειδή ακριβώς η ίδια η άσκηση της φορολογικής πολιτικής δε μπορεί να ασκηθεί υπό συνθήκες στεγανοποίησης και απομονωτισμού. Τα αποτελέσματά της γίνονται αισθητά και επηρεάζουν αποφασιστικά την ανάληψη και άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, την κίνηση εμπορευμάτων και κεφαλαίων και την παροχή υπηρεσιών, δηλαδή την κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής, που είναι εγγενής παράμετρος της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, όπως αυτή διαγράφεται στο α. 4 παρ. 2 (α) ΣΛΕΕ και ως οικονομικός στόχος εξειδικεύεται στο α. 26 ΣΛΕΕ, που ορίζει την εσωτερική αγορά ως χώρο άνευ εσωτερικών συνόρων μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, εντός του οποίου, η κατ'αρχήν παρακρατημένη αρμοδιότητα στον τομέα της φορολογίας αναγκάζεται να περιχαρακωθεί και να

¹ Πρβλ. τη διατύπωση της αποφ. ΔΕΚ της 05.02.1963 στη Υπόθεση Van Gend en Loos, 26/62, Rec 1963 σ.3, υπό ΠΒ.

ασκηθεί «υπό όρους τους οποίους διαγράφουν... η αναγωγή στην Αγορά, τον ουδέτερο μηχανισμό κατανομής εισοδημάτων, ο οποίος και υπαγορεύει, σε εθνικό και μεταεθνικό επίπεδο, το ορθό μέτρο πολιτικής παρέμβασης στον κοινωνικό αυτοπροσδιορισμό»². Γι' αυτό το σκοπό προβλέπεται στα άρθρα 113 και 115 ΣΛΕΕ συντρέχουσα αρμοδιότητα των κρατών μελών της Ε.Ε. για την εναρμόνιση ή την προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών, στο βαθμό που είναι αναγκαία ή έχει άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς.

Η παρούσα εργασία σκοπό έχει να αναδείξει τα ζητήματα της συνύπαρξης μέσα στο ίδιο το σώμα των δύο αυτών, κατ' αρχήν ασυμβίβαστων και μετέπειτα αντίρροπων τάσεων, της τάσης για κρατική-εθνική υπεροχή και επικράτηση με μέσα εσωτερικά-κρατικά, από τη μία πλευρά, και εκείνης της επιβολή μιας κοινής πολιτικής γραμμής ομού μετά της άσκησης ελέγχου τήρησής της, από την άλλη. Τα σημεία ταύτισης των δύο τάσεων είναι κατά περιπτώσεις πολλά. Η απόσταση, στις περιπτώσεις, εκείνες όπου δεν υφίσταται ταύτιση και σύμπλευση, είναι, ωστόσο, μεγάλη. Η ισορροπία μεταξύ των δύο τάσεων επιτυγχάνεται στο βαθμό που γίνεται αντιληπτό το εύρος και η σημασία του επιδιωκόμενου με τη συμμετοχή του κράτους μέλους στο λεγόμενο ευρωπαϊκό εγχείρημα σκοπού και με τη διαπίστωση, ωστόσο, και των ορίων αυτής της συμμετοχής, τόσο προς τα εξω, όσο και προς τα μέσα.

Η παρούσα εργασία, λοιπόν, θα αναδείξει αυτό το πεδίο σύγκρουσης που υφίσταται μεταξύ των δύο πόλων, της φορολογικής κυριαρχίας και της εσωτερικής (ευρωπαϊκής) αγοράς, όπου τα δύο στοιχεία θέτουν όρια το ένα στο άλλο και αλληλεπιδρούν. Καθώς η φορολογική κυριαρχία δημιουργεί προβλήματα στην ισορροπία του φορολογικού ανταγωνισμού, στον οποίο στηρίζεται και τον οποίο αμφίδρομα προστατεύει η υγιώς και εύρυθμα λειτουργούσα εσωτερική αγορά, η τελευταία επιχειρεί να την περιχαρακώσει ασκώντας τα δικά της μέσα και εργαλεία, στο πλαίσιο της δοτής της αρμοδιότητας, δε μπορεί όμως να το επιτύχει πλήρως.

Στο Μέρος υπό (Α), το οποίο και τιτλοφορείται «Θεωρητικό», επιχειρούμε να αναδείξουμε θεωρητικά και να προσεγγίσουμε εννοιολογικά τα αντιμαχόμενα πεδία, ήτοι εκείνο της κρατικής φορολογικής κυριαρχίας και εκείνο της εσωτερικής αγοράς και τις δυνάμεις που ασκούνται εντός τους. Εξετάζονται, λοιπόν, τα όρια της

² Σκανδάλης Ν., Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Αθήνα-Κομοτηνή, εκδ. Αντ. Σάκουλα, 2006, Σ. 121-122.

φορολογικής πολιτικής, όταν αυτή ασκείται με μέσα εθνικά, ως εμπίπτουσα στο σκληρό πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας, και ερευνάται το εύρος της ελευθερίας του κράτους μέλους κατά την παραχώρηση κρατικών ενισχύσεων, όταν αυτές έχουν τη μορφή των φορολογικών απαλλαγών, αφενός, αφετέρου δε εξετάζεται η άσκηση της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής που στοχεύει στη διαφύλαξη του φορολογικού ανταγωνισμού στο εσωτερικό της Ένωσης υγιούς και ανόθευτου από τις ασυμβίβαστες με αυτόν κρατικές παρεμβάσεις, μίας αρμοδιότητας, άλλωστε, που τα ίδια τα κράτη μέλη της παραχώρησαν να ασκεί και την αναγνωρίζουν.

Στο Μέρος υπό (B), το οποίο αποκαλείται «Εμπειρικό» και αποτελείται από δύο τμήματα (I και II), εξετάζονται τα ζητήματα που εκτίθενται υπό (A) σε επίπεδο πλέον εμπειρικό και συγκεκριμένα, στο πρώτο τμήμα αυτού [υπό (I)], αναδεικνύεται η στάση που τηρεί η Επιτροπή απέναντι στα ζητήματα των κρατικών ενισχύσεων και του φορολογικού ανταγωνισμού, ως ζητήματα άρρηκτα συνδεδεμένα με το ζήτημα του υγιούς και ανόθευτου ανταγωνισμού στο εσωτερικό της ευρωπαϊκής αγοράς, όπως η στάση αυτή αποτυπώνεται μέσα από τις Ετήσιες Εκθέσεις της για τις κρατικές ενισχύσεις και τις Ετήσιες Εκθέσεις της για την πολιτική του ανταγωνισμού στην Ε.Ε., από τη δημοσίευση της πρώτης έκθεσής της, το έτος 1988 μέχρι σήμερα. Στη συνέχεια, στο ίδιο Μέρος [υπό (II)], αναδεικνύονται τα ως άνω θεωρητικά ζητήματα μέσα από τον τρόπο που αντιμετωπίστηκαν από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επιχειρείται μέσα από την πλούσια νομολογία του Δικαστηρίου να αναδειχθεί το πρόβλημα των λεπτών εννοιολογικών ορίων μεταξύ συμβατών κρατικών και μη συμβατών φορολογικών ενισχύσεων και να χαραχθεί, εν τέλει στον ίδιο παρονομαστή με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η γραμμή σεβασμού και διατήρησης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.

A. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Η φορολογική εξουσία του Κράτους (Μέλους)

Ο φόρος, ως το κύριο μέσο κατανομής των δημοσίων βαρών μεταξύ προσώπων είναι έννοια πολυσύνθετη που ενδιαφέρει την πολιτική, την οικονομική, τη δημοσιονομική και τη νομική θεωρία. Ο καθορισμός της νομικής έννοιας του φόρου αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την ενεργοποίηση των συνταγματικών δεσμεύσεων της φορολογικής εξουσίας το κράτους και την εφαρμογή των ειδικά προβλεπομένων διοικητικών διαδικασιών. Παρά τη μεγάλη διαφοροποίηση των δημοσίων συνεισφορών, γίνεται δεκτός στην ελληνική και αλλοδαπή θεωρία και νομολογία ένας ενιαίος ορισμός του φόρου, ο οποίος λαμβάνει υπ' όψη τη σύνθετη λειτουργία των φόρων στο πλαίσιο του σύγχρονου παρεμβατικού κράτους και αποδίδει το φόρο ως την αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Από τον ορισμό αυτό συνάγεται, ότι ο φόρος αποτελεί παροχή χρηματική, οριστική, υποχρεωτική, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών.

Ως παροχή υποχρεωτική ο φόρος αποτελεί χαρακτηριστική εκδήλωση της κρατικής κυριαρχίας³. Το περιεχόμενό της καθορίζεται μονομερώς από τη δημόσια εξουσία που ενεργεί ως *imperium*, επιβάλλεται από το Κράτος, το οποίο ασκεί την πρωτογενή φορολογική εξουσία και η καταβολή της εξασφαλίζεται με μέσα εξαναγκασμού. Η πρωτογενής φορολογική εξουσία είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί στις ομοσπονδίες και στα μη κυρίαρχα ομόσπονδα κράτη μέλη, παράγωγη δε φορολογική εξουσία είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί, υπό τους περιορισμούς του άρθρου 78 του Συντάγματος, υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των άλλων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου. Περαιτέρω δε, η φορολογική σχέση, η οποία πηγάζει από το νόμο αποτελεί έννομη σχέση δημοσίου δικαίου, ενώ η πράξη βεβαίωσης φόρου αποτελεί τίτλο εκτελεστό (α. 2 ΚΕΔΕ).

Ο φόρος αποτελεί τη συμβολή των πολιτών προς το Κράτος για την εκπλήρωση των δημοσίων σκοπών. Οι σκοποί αυτοί κατά παράδοση συνίστανται

³ Φορτσάκης Θ., Φορολογικό Δίκαιο, γ' εκδ., εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2008

στον πορισμό δημοσίων εσόδων, ενώ στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με τη φορολογία και σκοποί οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Πράγματι, η έννοια του φορολογικού συστήματος δε μπορεί να αποχωρισθεί από εκείνη του κρατικού προϋπολογισμού και των δημοσίων δαπανών (περιλαμβανομένων και των προϋπολογισμών των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου), λαμβανομένου μάλιστα υπ' όψη ότι σε συνθήκες υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης, τα φορολογικά έσοδα καλούνται να καλύψουν άνω των 9/10 των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.

Η φορολογική κυριαρχία εστιάζει στη δυνατότητα των κρατών-μελών να οργανώνουν τα φορολογικά τους συστήματα στη βάση των εθνικών τους επιλογών. Οι επιλογές αυτές των κρατών πραγματοποιούνται με βάση τους παράγοντες της οικονομικής αποτελεσματικότητας και της δικαιοσύνης⁴, αποτελώντας η τελευταία, με τη μορφή του αιτήματος για δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, ένα εκ των αιτίων ή τουλάχιστον των αφορμών για γενικότερες δικαιικές, πολιτικές και πολιτειακές και ευρύτερα κοινωνικές μεταβολές⁵.

2. Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού

Η συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών μπορεί να οδηγήσει σε φαινόμενα «φορολογικού ανταγωνισμού», όπου η νομοθεσία σε φορολογικά ζητήματα και η πρακτική των αρμοδίων αρχών σε ένα κράτος μπορεί να επηρεάσει και τη στάση των υπολοίπων κρατών-μελών: η συνύπαρξη, υπ' αυτήν την έννοια, διαμορφώνεται ως δυναμική.

2.1. Η θεωρητική προσέγγιση:

Η συζήτηση για το φορολογικό ανταγωνισμό στο σύγχρονο διεθνές φορολογικό δίκαιο είναι μακρά και πολυσχιδής και συνδυάζει επιχειρήματα τόσο νομικής όσο και οικονομικής υφής⁶. Η διαμόρφωση μίας παγκόσμιας ανοικτής

⁴ Daniels A., Sovereign Affairs, Intertax 2000. 2,2.

⁵ Γεωγόπουλος Θ., Η Λειτουργία της Φορολογικής Ισότητας στο Κοινοτικό Δίκαιο: Η περίπτωση της έμμεσης φορολογίας, Εφαρμογές Δημοσίου Δικαίου III, σ. 817.

⁶ Gillian G., The regulatory dance in tax competition-a case study in multi-lateral governance, Monash University, Department of Brussels Law & Taxation, Working Paper no. 11, 2008.

αγοράς κεφαλαίων υπηρεσιών και προϊόντων και η επιθυμία των κρατών μελών να συμμετάσχουν στα οφέλη της καθοδηγούν το διεθνή συναγωνισμό στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής, ωθώντας τα κράτη στη λήψη μέτρων εκσυγχρονισμού των φορολογικών συστημάτων τους και σταδιακού περιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλουν κυρίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας⁷. Ταυτόχρονα ο εντεινόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων και η διαρκώς μειούμενη σημασία της φυσικής εγκατάστασης των διαφόρων λειτουργιών παραγωγής και διοίκησής τους οδηγούν τις χώρες στη λήψη μέτρων ενεργητικής προσέλκυσης επενδύσεων, μεταξύ των οποίων η βελτίωση του φορολογικού κλίματος κατέχει εξέχουσα σημασία. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική πολιτική αποτελεί πλέον σημαντικό παράγοντα ενσωμάτωσης των σύγχρονων ανοικτών οικονομιών στο διεθνή ανταγωνισμό, υποχρεώνοντας τα κράτη να αξιολογούν, ολοένα και συχνότερα, τα επί μέρους φορολογικά μέτρα, με κριτήριο και την επίδραση που θα έχουν στη βελτίωση της διεθνούς οικονομικής θέσης τους.

Η Οικονομική Βιβλιογραφία σχετικά με το φορολογικό ανταγωνισμό ξεκινάει ουσιαστικά από τη δεκαετία του 1950. Οι πρώτες προσεγγίσεις και έρευνες ασχολούνται με την κατανόηση της επίπτωσης του φορολογικού ανταγωνισμού στην προσέλκυση κεφαλαίων, καθώς και στην οικονομική αποτελεσματικότητα γενικότερα (επίπτωση στο ρυθμό αύξησης του ΑΕΠ). Οι πρώτες έρευνες βασίζονται στη θεωρία του C. Tiebout («Υπόθεση Tiebout»). Όλα τα μοντέλα και οι έρευνες που βασίζονται στην υπόθεση του Tiebout, σύμφωνα με την οποία ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κυβερνήσεων για τη θέσπιση του κατάλληλου συντελεστή φορολογίας για την προσέλκυση αλλοδαπών επενδύσεων δε διαφέρει σε τίποτα από το κλασικό μοντέλο ανταγωνισμού των επιχειρήσεων για την περοσέλκυση μεγαλύτερου τμήματος της αγοράς για την προώθηση των προϊόντων τους, καταλήγουν σε καταγραφή θετικών επιπτώσεων από την ύπαρξη φορολογικού ανταγωνισμού (η μείωση των εσόδων από τη μείωση των συντελεστών φορολογίας αντισταθμίζεται από την αύξηση των επενδύσεων και του αυξημένου κύκλου εργασιών). Περαιτέρω, αρκετοί ερευνητές αν και βασίζονται στην προαναφερομένη υπόθεση του Tiebout- με τη χρήση Κεϋνσιανών μοντέλων-καταλήγουν και εντοπίζουν αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού λόγω της δημιουργίας «εξωτερικών»

⁷ OECD 1998, σελ.13.

διαπεριφερειακών ανισοτήτων και στερβλώσεων» κυρίως σε Κράτη ομοσπονδιακού χαρακτήρα, όπου υπάρχει δυνατότητα επιβολής ειδικών φορολογιών σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο (Oates, 1972, Fischel και White 1975), με αρνητικό τελικό αποτέλεσμα και στο επίπεδο των εσόδων αλλά και στο ύψος των παρεχομένων υπηρεσιών από την κεντρική κυβέρνηση. Σύμφωνα με λοιπές θεωρητικές προσεγγίσεις (Bucovetsky και Wilson, 1991, Mintz and Tulkens 1986, Haufler (1998), Knbur and Keen's (1993), κλείνουν με την εφαρμογή στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας των αρχών της θεωρίας για τη «βέλτιστη φορολόγηση» (optimal tax theory), όπως αναπτύχθηκε στη δεκαετία του 1990 (κυρίως Kay και Mackenzie, 1991, κ.α.): το «βέλτιστο φορολογικό σύστημα» είναι εκείνο στο οποίο καμία φορολογική πολιτική δε μπορεί να επιτύχει αύξηση της κοινωνικής ευημερίας χωρίς μείωση των συνολικών φορολογικών εσόδων. Συνεπώς, παρέλκει η εφαρμογή πολιτικών ενίσχυσης ή δημιουργίας φορολογικού ανταγωνισμού από τις Κυβερνήσεις και ιδιαίτερα σε περιπτώσεις ευρύτερων οικονομικών συστημάτων τα οποία χαρακτηρίζονται από την εφαρμογή των γενικών αρχών της «βέλτιστης φορολόγησης» στην άμεση και έμμεση φορολογία (απόλυτος συντονισμός στην άμεση φορολογία και απόλυτη εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία).

Συμπερασματικά, θα μπορούσε να τονισθεί, ότι η πλειοψηφία των θεωρητικών ερευνών σχετικά με τις επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού, με τη χρήση απλών και πολύπλοκων στη συνέχεια μοντέλων, διαφαίνεται να καταλήγει στο ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός επιφέρει αναποτελεσματικά χαμηλά επίπεδα φορολόγησης με περαιτέρω επίπτωση στο επίπεδο των παρεχομένων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών.

2.2. Η εκδήλωση του φαινομένου:

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών εκδηλώνεται με δύο μορφές. Πρώτον, το κράτος διαμορφώνει τη γενική εικόνα του φορολογικού του συστήματος κατά τέτοιο τόπο ώστε να καθίσταται πιο ελκυστική για τις επιχειρήσεις σε σχέση με τα συστήματα των άλλων κρατών-μελών. Αυτό κυρίως επιτυγχάνεται με την κατάλληλη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης και της φορολογικής κλίμακας όσον αφορά στη φορολογία των επιχειρήσεων, πάντοτε σε γενικό επίπεδο, ήτοι και για ημεδαπές και για αλλοδαπές επενδύσεις.

Δεύτερον, το κράτος μπορεί να θεσπίσει για ορισμένο ή αόριστο χρόνο συγκεκριμένα φορολογικά πλεονεκτήματα και προτιμησιακά καθεστώτα με αποδέκτες αλλοδαπούς επενδυτές και επιχειρήσεις. Έτσι συγκεντρώνει όσο το δυνατόν περισσότερους φορείς επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και αυτό οδηγεί σε αύξηση των εσόδων και κυρίως, στην τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας. Ταυτόχρονα, το ευνοϊκό αυτό καθεστώς δε θα πρέπει να φέρνει σε ιδιαίτερα δυσμενή θέση τις ημεδαπές επιχειρήσεις και επενδυτές, ούτως ώστε και αυτοί να παραμείνουν στην αγορά του συγκεκριμένου κράτους.

Η δυναμική συνύπαρξη των φορολογικών συστημάτων στο διεθνές πεδίο μεταφέρεται και στο δίκαιο της Ε.Ε., όπου και ορίζεται ως η μείωση από το κράτος των φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται, με στόχο την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας, είτε μέσω της προώθησης της ανταγωνιστικότητας των ημεδαπών επιχειρήσεων είτε μέσω της προσέλκυσης αλλοδαπών επενδύσεων⁸. Τον ορισμό συνθέτουν ένα αντικειμενικό στοιχείο (μείωση επιβαρύνσεων) και ένα υποκειμενικό (στόχος που επιδιώκεται από τα κράτη-μέλη).

Στο πλαίσιο της ΕΕ., η υιοθέτηση κοινού νομισμάτος (νομισματική ένωση), ο συντονισμός των οικονομικών πολιτικών των κρατών-μελών (οικονομική ένωση) σε συνδυασμό με τους δημοσιονομικούς περιορισμούς που επιβάλλονται στα κράτη – μέλη (Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης) καθιστούν τη φορολογία το τελευταίο όπλο που διαθέτει το κράτος στα χέρια του προκειμένου να δημιουργήσει ένα ευνοϊκό επιχειρηματικό περιβάλλον και ταυτόχρονα να βελτιώνει την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων που εδρεύουν σε αυτό. Η εκδήλωση φαινομένων φορολογικού ανταγωνισμού είναι επομένως, αναμμενόμενη, τη στιγμή μάλιστα που η πλήρης ελευθερία κυκλοφορίας εντός της εσωτερικής αγοράς παρέχει πρόσφορο υπόβαθρο.

Υπό την παραπάνω προοπτική, ο φορολογικός ανταγωνισμός, εκφράζει μία τάση «εμπορευματοποίησης» της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών⁹, εντός της οποίας οι φορείς της φορολογικής κυριαρχίας, θέτοντας σε δεύτερο επίπεδο τη δικαιοσύνη (equity), ενδιαφέρονται να την αξιοποιήσουν για την προσέλκυση οικονομικών δραστηριοτήτων και συνακόλουθα την αύξηση δημοσιονομικών

⁸ Avi-Yonah R., Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, HLR 2000, 1573.

⁹ Palan R., Tax Havens and the Commercialisation of State Sovereignty, Int.Org 2002, 151-164.

εσόδων. Ο φορολογικός ανταγωνισμός από άλλα κράτη αντιμετωπίζεται με μεγάλη καχυποψία, ως παράγοντας ανεξέλεγκτης παρέμβασης στις πηγές της οικονομικής ανεξαρτησίας των κρατών. Στο μέτρο που ιστορικά το κρατικό μονοπώλιο εξουσίας ταυτιζόταν πάντοτε, αν όχι και συγγεόταν με το μονοπώλιο στην επιβολή φορολογίας, κάθε απειλή εναντίον του δεύτερου, θεωρείται ότι άμεσα θέτει σε αμφισβήτηση και το πρώτο¹⁰.

Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού αφορά κατά βάση τους άμεσους φόρους¹¹. Στην έμμεση φορολογία, η εναρμόνιση του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) σηματοδοτεί σημαντικότερη διάβρωση της φορολογικής κυριαρχίας, με αποτέλεσμα να απουσιάζει η ποικιλομορφία φορολογικών συστημάτων που θα επέτρεπε στους ιδιώτες να επιλέξουν το λιγότερο επιβαρυντικό. Βέβαια, οι συντελεστές ΦΠΑ δεν έχουν εναρμονιστεί και παραμένουν διαφορετικοί, αλλά και πάλι η αρχή της φορολόγησης στο κράτος προορισμό που εφαρμόζεται μεταβατικά έχει ως αποτέλεσμα οι τιμές εξαγωγής να μην επηρεάζονται από τη φορολογία του κράτους-μέλους όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Το σύστημα φορολόγησης στο κράτος-μέλος προορισμού ισχύει και για τα εμπορεύματα που επιβαρύνονται με ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Η ενδεχόμενη μετάβαση στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος-μέλος προέλευσης θα μπορούσε θεωρητικά να οδηγήσει σε φορολογικό ανταγωνισμό, καθώς τα κράτη με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ θα προσήλκυαν τις περισσότερες επιχειρήσεις, αφού εκεί θα διαμορφώνονταν οι χαμηλότερες τιμές εξαγωγής. Στην πράξη, βέβαια, ακόμη και αν μεταγενέστερα σημειωθεί η μεταβολή αυτή, η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς θα έχει προχωρήσει τόσο, ώστε να είναι έτοιμα τα κράτη-μέλη να δεχθούν και ενοποίηση των συντελεστών ΦΠΑ.

Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τα παραδείγματα ανταγωνισμού μεταξύ κρατών μελών είναι πολλά, με χαρακτηριστικότερο μεταξύ αυτών τη γενική εισαγωγή πολύ χαμηλού φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία, η οποία γνώρισε στο παρελθόν σημαντική οικονομική άνθηση, ενώ άλλο φορολογικό μέτρο, ύποπτο για

¹⁰ Genschel P. & Jachtenfuchs M., Taxation, Internal Security and the transformation of the State, 2007, σελ. 4-16.

¹¹ Pinto C. tax Competition and EU Law, Hague: Kluwerlaw International, 2003, υποσημ.2 : "the scope ... is limited to direct taxation, as indirect taxes are harmonized within the EU and the relevance of the issue of (harmful) tax competition is almost exclusively linked to direct (i.e. income) taxes".

πρόκληση ζημιολόγου φορολογικού ανταγωνισμού ήταν η εισαγωγή των “group interest boxes” από την Ολλανδία (μείωση φορολογικής επιβάρυνσης κατά το καθαρό υπόλοιπο των τόκων που εισπράττονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή καταβάλλονται σε αυτές)¹². Τέλος, το εσθονικό φορολογικό σύστημα προέβλεπε πως τα κέρδη εταιρειών δε φορολογούνται, μέχρις ότου διανεμηθούν. Στην Εσθονία δόθηκε ειδική περίοδος προσαρμογής, με τη λήξη της οποίας, το πρόβλημα αντιμετωπίστηκε επιτυχώς¹³.

2.3. Ο φορολογικός ανταγωνισμός ως παράγων βελτιστοποίησης και σύγκλισης εθνικών κανόνων εντός του ευρωπαϊκού και του διεθνούς πεδίου

Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού όχι μόνο θεμελιώνεται στην κυριαρχία του κράτους μέλους αλλά της επιτρέπει να ασκείται και με τη μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητα στο βαθμό και στο μέτρο εκείνο που οδηγεί στην υιοθέτηση κανόνων δικαίου με τη μέγιστη δυνατή εφαρμοσιμότητα και αποτελεσματικότητα. Προς απόδειξη της θέσης αυτής επιχειρείται ένας παραλληλισμός του φορολογικού ανταγωνισμού με τον ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων, ο οποίος, ως γνωστόν, οδηγεί σε βελτίωση των προϊόντων στην αγορά, μείωση τιμών και υποδεικνύει τους πλέον αποτελεσματικούς τρόπους άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας¹⁴. Αμφισβητείται, βέβαια, εάν υπάρχει ή δύναται να νοηθεί ένα οιοδήποτε αγοραίο περιβάλλον και για το φορολογικό ανταγωνισμό, με δεδομένο μάλιστα, ότι ο φόρος αποτελεί παροχή μονομερή, ήτοι χωρίς αντάλλαγμα και υποχρεωτική, που σημαίνει τον αναγκαστικό της χαρακτήρα¹⁵. Επ’ αυτών η θεωρία επισημαίνει ότι ο φόρος παύει να είναι μονομερές, στο βαθμό που αποτελεί τρόπο χρηματοδότησης των δημοσίων παροχών, ενώ παύει να είναι και υποχρεωτικός, εν όψει της αυξημένης κινητικότητας ορισμένων ειδών φορολογικών

¹² Ανακοίνωση της Επιτροπής IP 07/154, 07.02.2007 και παραπλήσια για την Ουγγαρία, IP 07/375, 21.03.2007. Η Επιτροπή επιλήφθηκε των φορολογικών αυτών μέτρων κατά τις διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων.

¹³ **Hamaekers H.**, Taxation Trends in Europe, Asia-Pacific Tax Bulletin 2003.42,45, **Degreve S./Molitor R.**, Tax Competition – Current Trends for Company Taxation in Europe, TNI 2006, 299,301.

¹⁴ **Ηλιόπουλος Κ.** Η πολιτική ανταγωνισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ΕυΠολ 2007. 765-766.

¹⁵ **Φινοκαλιώτης Κ.** Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Αντ. Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 20055-6, σ. 12-19.

βάσεων (κεφάλαια, εταιρείες). Στην προσπάθεια διαμόρφωσης ενός συστήματος «αγοράς», μπορεί να γίνει δεκτό πως τα αποκτώμενα φορολογούνται επειδή αποκτήθηκαν με την αξιοποίηση των δημοσίων παροχών, που παρείχε το κράτος στο έδαφός του. Η παραδοχή αυτή ισχύει άνευ εταίρου για τη φορολόγηση από το κράτος πηγή. Μπορεί να επεκταθεί ευρύτερα και για το κράτος κατοικίας, με την έννοια ότι αυτό παρείχε στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ένα ασφαλές και σταθερό περιβάλλον που του επέτρεψε να αναπτύξει τη δραστηριότητά του και στο εξωτερικό και επομένως, δίκαια φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημά του.

Νοείται, έτσι, μία *διεθνής αγορά κανόνων*, στην οποία λειτουργεί ο φορολογικός ανταγωνισμός. Τα μεν κράτη-μέλη προσφέρουν τις δημόσιες παροχές τους και επιβάλλουν τους υψηλότερους δυνατούς φόρους, οι δε οικονομικώς δράντες με κινούμενες φορολογικές βάσεις χρειάζονται μεν τις δημόσιες παροχές και αφετέρου επιθυμούν την καταβολή όσο το δυνατόν χαμηλότερων φόρων. Αυτή η αλληλεπίδραση προσφοράς και ζήτησης δημοσίων παροχών οδηγεί τελικά σε βελτίωση της ποιότητας των παροχών και σε μείωση των φόρων από την πλευρά των κρατών, με στόχο να προσελκύσουν όσο το δυνατόν περισσότερους οικονομικούς παράγοντες¹⁶.

Τελικά, τα κράτη καταλήγουν στην παροχή των καλύτερων δυνατών δημοσίων παροχών με την επιβολή των χαμηλότερων δυνατών φόρων. Η φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών εμφανίζεται έτσι να εμπνέεται αποκλειστικά από τους κανόνες της αγοράς και ασκείται με τη μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητα¹⁷, καθώς τα όρια του δημοσίου και του ιδιωτικού χώρου διαμορφώνονται με τον τρόπο αυτό διαπερατά μέσα από την τάση εξίσωσης την οποία προκαλεί η συνέργεια και ο ανταγωνισμός μεταξύ τους¹⁸.

Μέσα στο πλαίσιο αυτό ομαλής λειτουργίας των εθνικών οικονομικών δράντων και υγιούς ανάπτυξης των εσωτερικών δυνάμεων, ο φορολογικός ανταγωνισμός παρατηρείται ότι οδηγεί σε αυτόματη σύγκλιση (convergence) όλων των παράλληλα ενεργούντων εθνικών φορολογικών συστημάτων, μετακινώντας και

¹⁶ Oates W., Fiscal Competition and European Union: contrasting perspectives, Reg.Sci.Urb.E. 2001, 133-135.

¹⁷ Reich N., Competition between legal orders: A new Paradigm of EC Law, CMLR 1992, 861-896.

¹⁸ Σκανδάμης Ν., ο.π. σ.225.

ρυθμίζοντας το ύψος της φορολογίας για όλα τα κράτη-μέλη σε ενιαίο επίπεδο, το οποίο και αντανάκλα την ιδανική ισορροπία μεταξύ δημοσίων παροχών και φορολογικών βαρών. Ένα τέτοιο σύστημα αυτόματης σύγκλισης συνδυάζει δύο σπουδαία πλεονεκτήματα: αφενός, σέβεται τη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών, εφόσον οι μεταρρυθμίσεις του φορολογικού τους συστήματος δεν επιβάλλονται έξωθεν, αλλά από τις ανάγκες της εσωτερικής αγοράς και εφετέρου, επιτυγχάνει τη φορολογική ουδετερότητα εντός της εσωτερικής αγοράς, κατά τρόπο αποτελεσματικό.

Θα πρέπει, ωστόσο, μετά την καταγραφή των ενδεχομένων θετικών αποτελεσμάτων του φορολογικού ανταγωνισμού, να σημειώσουμε ότι, όπως έχει υποστηριχθεί από συγγραφείς σχετικά με τον «κανονιστικό ανταγωνισμό» (μορφή του οποίου αποτελεί και ο φορολογικός), ενώ σε θεωρητικό επίπεδο ο ανταγωνισμός μεταξύ νομικών συστημάτων εμφανίζεται ως ιδανική μέθοδος σύγκλισης, η εφαρμογή του στην πράξη δείχνει ότι παρουσιάζει ασυνέχειες και μεγάλα κενά¹⁹. Το κρίσιμο επιχείρημα είναι κυρίως, ότι για να επιτευχθεί εναρμόνιση θα πρέπει ο ανταγωνισμός να διεξάγεται σε πολύ συγκεκριμένο και περιορισμένο αντικείμενο ρύθμισης, π.χ. συντελεστής φόρου εταιρειών ορισμένου τύπου εταιρείας. Αντίθετα, η πραγματικότητα του ταυτόχρονου ανταγωνισμού σε περισσότερα μέτωπα, όπως το φορολογικό ή το εταιρικό, κάνει τη σύγκλιση λιγότερο πιθανή²⁰.

3. Ο φορολογικός ανταγωνισμός στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής

3.1. Οι πόλοι της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής

Η Συνθήκη για την ΕΟΚ ήταν πολύ επιφυλακτική στο πεδίο της φορολογικής εναρμόνισης. Αυτό που επιζητούσε πρωταρχικά ήταν η εγκαθίδρυση και ο σεβασμός του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, δηλαδή η

¹⁹ Sun J.-M. / Pelkmans J., Regulatory Competition in the Single Market, JCMS 1995. 67, 82-88, Davies G. The Legal Framework of Regulatory Competition, 2006, διαθέσιμο σε http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=9031328.

²⁰ Davies G., ό.π., σ. 3.

ιση φορολογική μεταχείριση της εσωτερικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από εταιρικές χώρες. Κατά τα άλλα η Συνθήκη (ΣυνθΕΚ) αρκείτο στο να καλέσει την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Ως προς τους άμεσους φόρους η Συνθήκη δε ζητούσε καμία εναρμόνιση ή άλλη κοινοτική ενέργεια²¹.

Βραχυπρόθεσμα δεν ήταν δυνατόν να γίνει η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος, αλλά έως ότου γίνει εφικτή η φορολογική εναρμόνιση, ορισμένα επείγοντα μέτρα έπρεπε να ληφθούν στο φορολογικό επίπεδο για να λειτουργεί ικανοποιητικά η κοινή αγορά. Αυτά τα μέτρα απέβλεπαν ιδίως στην επίτευξη ενός διπλού στόχου: στη φορολογική ουδετερότητα και την ισότητα των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.

3.1.1. Η ανάγκη φορολογικής ουδετερότητας στο εσωτερικό της Ένωσης

Με τον όρο φορολογική ουδετερότητα, εννοούμε την απάλειψη των τάσεων εθνικού προστατευτισμού και διακρίσεων μέσω φορολογικού περιεχομένου διατάξεων που αντίκεινται στη βασική επιδίωξη της Ένωσης για τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς²². Έχοντας οικονομικές και κοινωνικές δομές πολύ διάφορες, τα κράτη τα οποία επρόκειτο να κτίσουν την Ένωση είχαν επίσης και φορολογικά συστήματα πολύ διαφορετικά, τόσο ως προς τη φορολογική πολιτική, δηλαδή την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, όσο και ως προς την τεχνική οργάνωση της φορολογίας. Εάν τα κράτη μέλη μία κοινής αγοράς έχουν απόλυτη ελευθερία στο φορολογικό πεδίο, θα μπορούσαν σύντομα να αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια των συναλλαγών με φορολογικά εμπόδια. Θα μπορούσαν, πράγματι, ενώ θα μείωναν τους τελωνειακούς δασμούς, σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης, να αυξάνουν, συγχρόνως τους εσωτερικούς φόρους, έτσι ώστε το συνολικό φορολογικό βάρος επί των εισαγωγών να παραμένει αναλλοίωτο. Για να μη γίνει αυτό, έπρεπε οι έμμεσοι φόροι, ιδίως οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, να μη μπορούν να επιδράσουν επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Χρειαζόταν, δηλαδή, φορολογική ουδετερότητα μεταξύ της εθνικής παραγωγής και

²¹ Νούσης Ν. Ευρωπαϊκή Ένωση, Δίκαιο-Οικονομία-Πολιτικής, 2003, σελ. 260.

²² Σκλίας Ν.Ι. Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 1994, σελ. 66 επ., Wolf M. D. Soverainete fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés europeennes et de la Cour supreme des Etats-Unis, Bruylant, Βρυξέλλες, 2005.

των εισαγωγών των προερχομένων από τους εταίρους. Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή της χώρας προέλευσης.

3.1.2. Η απαγόρευση των διακρίσεων στο ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο - Η αρχή της φορολογικής ισότητας.

Η φορολογική ουδετερότητα στο εσωτερικό της Ε.Ε. δε μπορεί να επιτευχθεί, εάν δε διασφαλισθεί προηγουμένως η άσκηση της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής υπό συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, ήτοι μέσα σε πεδίο ανταγωνισμού ελεύθερου.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, παρά τα ιδιότυπα χαρακτηριστικά της, εξακολουθεί να υπόκειται στον κανόνα των περιορισμένων αρμοδιοτήτων (*competences d'attribution*). Αυτή η διαπίστωση είναι θεμελιακής σημασίας προκειμένου να γίνει κατανοητή η λειτουργία της φορολογικής ισότητας. Ενώ στην περίπτωση του εθνικού-συνταγματικού δικαίου, σκοπός αυτής είναι η πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης, ως αξίας που συνοδεύει το «κοινωνικό συμβόλαιο», όπως αυτό διατυπώνεται στις θεμελιώδεις διατάξεις στην περίπτωση του κοινοτικού δικαίου, η αρχή της φορολογικής ισότητας εξυπηρετεί σαφώς πιο χρηστικούς σκοπούς. Σκοπούς που συνδέονται με την πραγμάτωση των επιδιώξεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εκφράζονται μέσω της άσκησης των κοινοτικών αρμοδιοτήτων από τα υπερεθνικά όργανα²³.

Πράγματι στο «Πρόγραμμα των αρχιτεκτόνων» της ΕΕ, οι φορολογικοί κανόνες των κρατών μελών της φαίνεται να είναι από τους πρώτους που θα έπρεπε να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της πραγμάτωσης ενός ενιαίου οικονομικού χώρου, χωρίς αδικαιολόγητα εμπόδια στη διακίνηση προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων, δεδομένης της αναπόδραστης ισχύος της κρατικής φορολογικής εξουσίας. Στο πλαίσιο αυτό, ο κοινοτικός δικαστής είναι πάντα έτοιμος, όχι μόνο να ερμηνεύσει υπο το πρίσμα της απόλειψης των τάσεων αυτών εθνικού προστατευτισμού τις διατάξεις του πρωτογενούς και του παραγώγου ευρωπαϊκού

²³ Γεωργόπουλος Θ. ό.π., σ. 819.

φορολογικού δικαίου, αλλά και να ακυρώσει ακόμη παράγωγους κανόνες ως μη συμβατούς προς τον ως άνω σκοπό.

Το ζήτημα της διαφύλαξης του ανόθευτου ανταγωνισμού διασταυρώνεται με εκείνο της φορολογικής ουδετερότητας στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων που χορηγούνται υπό τη μορφή φορολογικών προνομίων ή ακόμη και απαλλαγών.

3.2. Ο φορολογικός ανταγωνισμός στη βάση της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας των κρατών – μελών

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση υφίσταται σημαντικό «κεκτημένο» στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας -ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης- καθ' ότι η Ένωση ασχολήθηκε πρώτα-πρώτα με την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και αυτό για δύο λόγους: έπρεπε τόσο να διασφαλισθεί μία από τις τέσσερις βασικές ελευθερίες, η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, χάρη στη φορολόγησή τους μία μόνο φορά κατά την εμπορευματοποίησή τους ενός της ευρωπαϊκής «επικράτειας», όσο και να εναρμονισθεί το ποσοστό του ΦΠΑ.

Η Συνθήκη για την ΕΕ περιέλαβε ως αναγκαίο συμπλήρωμα της κατάργησης των τελωνειακών δασμών, ρητές διατάξεις που απαγορεύουν στα κράτη μέλη να προκαλούν διακρίσεις στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές με τους έμμεσους φόρους (άρθρα 110 και 111 ΣΛΕΕ) και τα υποχρεώνουν να διαρρυθμίζουν κατάλληλα τους φόρους αυτούς στο μέτρο που κρίνεται αναγκαίο για την απρόσκοπτη λειτουργία, αρχικά της κοινής, και στη συνέχεια της εσωτερικής ευρωπαϊκής αγοράς (α. 113 ΣΛΕΕ). Προφανώς, η επιλογή αυτή των συντακτών της Συνθήκης οφείλεται στην πάγια αντίληψη της δημοσιονομικής επιστήμης ότι οι έμμεσοι φόροι και κυρίως οι εσωτερικοί φόροι κατανάλωσης, επειδή ενσωματώνονται στις τιμές των αγαθών και μετακυλώνται στην κατανάλωση, είναι οι πλέον κατάλληλοι να επηρεάσουν άμεσα τη θεμελιώδη αρχή της ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, που αποτελεί τη βασική προϋπόθεση για την εγκαθίδρυση μεταξύ των κρατών μελών του πρώτου σταδίου της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, ήτοι της εσωτερικής αγοράς.

Ωστόσο, όπως έχει διατυπωθεί από τη δημοσιονομική επιστήμη και όπως προέκυψε τόσο από τη δημοσιονομική πρακτική των κρατών μελών όσο και κυρίως

από τη νομολογία των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης (το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το Γενικό Δικαστήριο, πρώην ΔΕΚ και ΠΕΚ), παρ' ότι η ιστορική επισκόπηση της άμεσης φορολογίας έχει λιγότερο θεαματικά αποτελέσματα, ότι και οι άμεσοι φόροι είναι δυνατόν να παρεμποδίσουν την απρόσκοπτη λειτουργία άλλων, εκτός της κυκλοφορίας των αγαθών, θεμελιωδών ελευθεριών, καθώς επίσης και να επηρεάσουν τους όρους του ανταγωνισμού στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω της πρακτικής των κρατικών ενισχύσεων. Παρ' όλα αυτά η ΣΛΕΕ δεν περιέχει ρητές διατάξεις που να προβλέπουν αντίστοιχη αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών με την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Βέβαια, οι διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου (α. 114 και 115 ΣΛΕΕ) που προβλέπουν την προσέγγιση των νομοθεσιών γενικά των κρατών μελών με στόχο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, είναι δυνατόν να αποτελέσουν το νομικό πλαίσιο του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου για την ευθυγράμμιση (εναρμόνιση ή συντονισμό) των άμεσων φόρων των κρατών-μελών προς ένα ευρωπαϊκό πρότυπο. Παρ' όλα αυτά, όπως αποδείχθηκε από την ευρωπαϊκή δημοσιονομική πρακτική, ο βαθμός εξέλιξης της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης στον τομέα αυτό, δεν υπήρξε μέχρι τώρα ιδιαίτερα ικανοποιητικός.

Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού είναι ένα φαινόμενο το οποίο έχει προκαλέσει την τελευταία δεκαετία το έντονο ενδιαφέρον των Κυβερνήσεων, Φορολογικών Διοικήσεων, Ακαδημαϊκών κύκλων κλ.π στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ολοκλήρωση και η εμβάθυνση της Εσωτερικής Αγοράς, η ολοκλήρωση των διαδικασιών διεύρυνσης με τα Κράτη της Κεντρικής και Ανατολικής Ευρώπης καθώς και τα χαρακτηριστικά της παγκοσμιοποίησης γενικότερα συνετέλεσαν στην αύξηση της κινητικότητας της φορολογικής βάσης. Αυτό έχει ως συνέπεια την όλο και μειούμενη δυνατότητα, από πλευράς φορολογικών αρχών, φορολόγησης των παραγωγικών συντελεστών, οι οποίοι χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα (όπως το κεφάλαιο). Οι συντελεστές φορολόγησης του κεφαλαίου παίζουν σημαντικό ρόλο στην προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών –μελών κυρίως στην προσέλκυση επενδύσεων είχε γίνει περισσότερο έντονος ύστερα από τις τελευταίες διευρύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα νέα κράτη μέλη υιοθετώντας χαμηλούς συντελεστές στην άμεση φορολογία ενέτειναν τον φορολογικό ανταγωνισμό οδηγώντας και τα παλαιότερα κράτη – μέλη στην εφαρμογή φορολογικών μεταρρυθμίσεων.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός σε επίπεδο Ε.Ε. χαρακτηρίζεται από τις αυξημένες προσπάθειες των υπευθύνων της άσκησης φορολογικής πολιτικής για μεγαλύτερα μερίδια συμμετοχής (κυρίως) στη Φορολογητέα Βάση. Αυτό σημαίνει ότι αν οι κυβερνήσεις θέλουν πραγματικά να αυξήσουν τις επενδύσεις στη χώρα τους ή να διατηρήσουν ικανό επίπεδο επενδύσεων είναι δύσκολο να προχωρήσουν σε άσκηση φορολογικής πολιτικής η οποία να χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη υψηλών συντελεστών φορολογίας. Όλα τα στοιχεία που υπάρχουν και οι έρευνες των τελευταίων χρόνων δείχνουν ότι αναμφίβολα σε επίπεδο Ε.Ε. υπάρχει έντονη πίεση για μείωση των συντελεστών φορολογίας (φορολογία επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων) (διαδικασία *race to the bottom*) – χωρίς βέβαια να παραβλέπεται ότι η υιοθέτηση χαμηλών συντελεστών φορολόγησης δεν αποτελεί το μόνο παράγοντα προσέλκυσης άμεσων ξένων επενδύσεων.

3.3. Η κατάργηση των εμποδίων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές στον τομέα της άμεσης φορολογίας των κρατών -μελών

Ο κυριότερος παράγων που οδήγησε τα κράτη στον φορολογικό ανταγωνισμό είναι η παγκοσμιοποίηση στο χώρο της οικονομίας, που επέτρεψε αυξημένη κινητικότητα στους συντελεστές της παραγωγής, την οποία, στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξασφαλίζουν οι διατάξεις που υπαγορεύουν την κατάργηση των εμποδίων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω των νομοθεσιών στον τομέα της άμεσης φορολογίας των κρατών-μελών. Οι διατάξεις αυτές, που συνήθως παραβιάζονται από την εφαρμογή των εθνικών συστημάτων της άμεσης φορολογίας των κρατών-μελών, είναι δυνατόν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες: στις διατάξεις της Συνθήκης που εξασφαλίζουν τη λειτουργία των θεμελιωδών προσωπικών ελευθεριών και στις διατάξεις της Συνθήκης που απαγορεύουν τη νόθευση των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων μέσω της πρακτικής των κρατικών ενισχύσεων.

3.4. Προστασία και διασφάλιση της οικονομικής κινητικότητας.

Σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων, οι Συνθήκες δεν περιλαμβάνουν διατάξεις για την απαγόρευση

των φορολογικών διακρίσεων στον τομέα των άμεσων φόρων. Τέτοιες διακρίσεις υπάρχουν στις εθνικές νομοθεσίες των κρατών μελών υπό διάφορες μορφές: μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση²⁴, στέρηση φορολογικών προνομίων²⁵, υποβολή σε επαχθέστερες διαδικασίες υπολογισμού και καταβολής του φόρου²⁶. Το κενό αυτό κέλυψε σε μεγάλο βαθμό με τη νομολογία του το ΔΕΕ, προσδίδοντας φορολογική διάσταση στις λεγόμενες «θεμελιώδεις κοινοτικές ελευθερίες» των άρθρων 45-66 ΣΛΕΕ (Τίτλος IV «Η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων»)²⁷. Θεμέλιο της νομολογίας αυτής είναι η υποχρέωση των κρατών μελών να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο ακόμη και σε τομείς που δε ρυθμίζονται άμεσα από αυτό και να μη θέτουν φορολογικούς περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών κοινοτικών ελευθεριών

Μεταξύ των θεμελιωδών ελευθεριών, δεσπόζουσα θέση κατέχει η κυκλοφορία των αγαθών. Εκτός όμως από τη βασική αυτή οικονομική ελευθερία, στην κατηγορία των θεμελιωδών ελευθεριών που προέβλεψαν οι Συνθήκες συγκαταλέγονται και οι αποκαλούμενες στην ορολογία της επιστήμης του κοινοτικού δικαίου «προσωπικές ελευθερίες»²⁸, οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 45, 49, 54, 55, 56 και 63 της ΣΛΕΕ που αναφέρονται αντίστοιχα στην ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων, στην ελεύθερη εγκατάσταση των αυτοαπασχολούμενων φυσικών περσώπων και των εταιριών, στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Οι θεμελιώδεις αυτές κοινοτικές ελευθερίες αποτελούν ειδικότερες εκδηλώσεις της γενικής κοινοτικής ελευθερίας της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, που προβλέπεται από το άρθρο 18 ΣΛΕΕ καθώς και έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισης στον ενιαίο κοινοτικό χώρο.

²⁴ Βλ. ιδίως την ΔΕΚ 29.04.1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλ. Νομολ. 1999, σελ. I-2651.

²⁵ Βλ. τις ΔΕΚ 13.07.1993, C-330/91, Commerzbank G, Συλλ. Νομολ. 1993, σελ. I – 4017, ΔΕΚ 21.09.1999, C-307/97, Cie de Saint-Cobain ZN, Συλλ. Νομολ. 1999, I – 6161, κ.α.

²⁶ Βλ. την ΔΕΚ 15.05.1997, C-250/95, Futura Participations and Singer, Συλλ. Νομολ. 1997 σελ. I-2471.

²⁷ **Φορτσάκης Θ.** Φορολογικό Δίκαιο, γ' εκδ. εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2008, σελ. 445-446.

²⁸ Ο όρος «προσωπικές ελευθερίες» δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι εν λόγω θεμελιώδεις ελευθερίες συνδέονται άμεσα με το πρόσωπο του προσώπου που επωφελείται από αυτές, βλ. V. Hatzopoulos, *Fiscalite directe des Etats membres et libertes personnelles reconnues par le Traite CE*, RMCUE 1995, σ. 122.

Οι εν λόγω κοινοτικές ελευθερίες σημαίνουν από φορολογικής απόψεως, ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να μεταχειρίζονται τους υπηκόους και τις επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών που δραστηριοποιούνται μέσα στο γεωγραφικό τους χώρο όχι δυσμενέστερα σε σχέση με τους υπηκόους και τις επιχειρήσεις που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στο έδαφός τους. Σύμφωνα μάλιστα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, η αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων αναλύεται σε δύο επι μέρους απαγορεύσεις: στη μη εφαρμογή διαφορετικής φορολογικής ρύθμισης σε παρεμφερείς καταστάσεις και στη μη εφαρμογή της ίδιας φορολογικής ρύθμισης σε διαφορετικές καταστάσεις.

4. Οι κρατικές ενισχύσεις: παράγων πρόκλησης επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού

4.1. Ο φορολογικός ανταγωνισμός ως επιζήμιος/επιβλαβής

Υπενθυμίζοντας τα δύο χαρακτηριστικά του φορολογικού ανταγωνισμού, ως ανωτέρω σημειώθηκαν, μπορεί να λεχθεί ότι ο ανταγωνισμός είναι ζημιογόνος, ως προς το αντικειμενικό κριτήριο, όταν εισάγεται παρέκκλιση από το γενικό φορολογικό καθεστώς ενός κράτους – μέλους και ως προς το υποκειμενικό κριτήριο, όταν στόχος του κράτους-μέλους είναι να αποσπάσει τομείς επιχειρηματικής δραστηριότητας από άλλα κράτη-μέλη, υπό αδιαφανείς διαδικασίες²⁹.

Όταν η εθνική κυριαρχία περάσει τα όρια σεβασμού του υφισταμένου φορολογικού ανταγωνισμού και μειώνει συνεχώς το ρυθμό φορολογικής εναρμόνισης, γεννάται ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Η ελεύθερη άσκηση της εθνικής εξουσίας κατά την εφαρμογή μέτρων φορολογικής πολιτικής για την επίτευξη οικονομικών στόχων είναι περιορισμένη. Οι ειδικοί αυτοί περιορισμοί της χρησιμοποίησης του φόρου για οικονομικούς σκοπούς ρυθμίζονται από το νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει τις κρατικές ενισχύσεις, το οποίο συμπληρώνει το νομικό πλαίσιο απαγόρευσης των διακρίσεων και στο οποίο αφιερώνεται το δεύτερο μέρος της παρούσης εργασίας, μαζί με την κανονιστική θεωρητική και πρακτική ανάλυση του πλαισίου αυτού από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ.

²⁹ Pinto C. ό.π. σ.19.

4.2. Ο υγιής και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, ανάλογα με το χαρακτήρα των κρατικών ενισχύσεων

Οι κανόνες του ελεύθερου και ανόθευτου ανταγωνισμού διέπουν το σύνολο των διατάξεων του ευρωπαϊκού δικαίου, πρωτογενούς και παραγώγου, εφόσον το δίκαιο αυτό έχει στην ουσία υιοθετήσει τις νεοφιλελεύθερες αντιλήψεις της οικονομίας της αγοράς. Ωστόσο, παρατηρείται ότι ρητή αναφορά στους κανόνες του ανταγωνισμού γίνεται μόνο από ορισμένες διατάξεις της Συνθήκης και μόνο στο μέτρο που η παραβίαση των κανόνων αυτών είναι δυνατόν να επηρεάσει άμεσα τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων. Πρόκειται για τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 1 του Τίτλου VII της ΣΛΕΕ και φέρει τον τίτλο Κανόνες Ανταγωνισμού και οι οποίες διακρίνονται στην κατηγορία αυτών που απαγορεύουν την παραβίαση των κανόνων του ελεύθερου ανταγωνισμού στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω συμφωνιών και εναρμονισμένων πρακτικών μεταξύ των επιχειρήσεων (Τμήμα 1, Κανόνες εφαρμοστέοι επί των επιχειρήσεων, άρθρα 101-106 ΣΛΕΕ) και στην κατηγορία εκείνων που περιλαμβάνει τις διατάξεις που απαγορεύουν στα κράτη μέλη να νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές παρέχοντας ενισχύσεις οποιασδήποτε μορφής ή με κρατικούς πόρους σε ορισμένες επιχειρήσεις (Τμήμα 2 Κρατικές Ενισχύσεις). Οι διατάξεις αυτές είναι δυνατόν να καταταγούν από την άποψη του αντικείμενου της επιστημονικής έρευνας στο γνωστικό αντικείμενο του ευρύτερου κοινοτικού δημοσιονομικού δικαίου και ειδικότερα, όταν οι ενισχύσεις παρέχονται από τα κράτη με φορολογικά μέσα, στο γνωστικό αντικείμενο του ευρύτερου κοινοτικού φορολογικού δικαίου³⁰.

Οι κρατικές ενισχύσεις συνιστούν την τυπική παροτρυντική μέθοδο, στην οποία προσφεύγει το κράτος προκειμένου να εξασφαλίσει-έναντι της παραχώρησης οικονομικών πλεονεκτημάτων-τη συμμόρφωση των αποδεκτών των παροχών αυτών προς τους άμεσους και απώτερους σκοπούς της οικονομικής πολιτικής του³¹. Η ιδιαιτερότητα των κρατικών ενισχύσεων ως βασικής μορφής οικονομικού

³⁰ Μπάμπας Ν., Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, εκδ. Αντώνη Σάκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σ. 137

³¹ Schetting, *Rechtspraxis der Subventionierung. Eine Untersuchung zur normative Subventionspraxis in der B.D.R.*, Duncker und Humboldt, Berlin, 1973, σ. 7 επ.

παρεμβατισμού (προληπτικού και μεταρρυθμιστικού) έγκειται στο μη υποχρεωτικό χαρακτήρα τους. Αντί της απειλής επιβολής κυρώσεων στον παραβάτη προκειμένου να υιοθετήσει την υποχρεωτική συμπεριφορά των υποχρεωτικών ρυθμίσεων κλασικού τύπου, οι κρατικές ενισχύσεις συνίστανται στην πρόβλεψη πλεονεκτημάτων³². Στην περίπτωση αυτή το κράτος αναμένει σαν αντιπαροχή την προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος και με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνει την κατεύθυνση της οικονομίας με μεθόδους εναρμόνισης³³. Στο ευρύτερο πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων εντάσσεται και η παροχή κινήτρων με τη μορφή φορολογικών και παραφορολογικών απαλλαγών, μειώσεων και εκπτώσεων (αποθετικές ενισχύσεις).

Οι κρατικές ενισχύσεις ενταθηκαν και διαφοροποιήθηκαν σημαντικά με την ανάπτυξη του οικονομικού παρεμβατισμού κατά το Μεσοπόλεμο και κυρίως μετά το τέλος του Β παγκοσμίου πολέμου, οπότε παρατηρείται έλλειψη κεφαλαίων για αναπτυξιακές ανάγκες. Όμως, οι νεοφιλελεύθερες βάσεις του ευρωπαϊκού οικοδομηματος και η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς κατέστησαν αναγκαίο τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων, καθώς η δράση της Ένωσης περιλαμβάνει ένα καθεστώς που εξασφαλίζει και διασφαλίζει ανόθευτο ανταγωνισμό μέσα στην εσωτερική αγορά. Η διαφύλαξη του υγιούς ανταγωνισμού έχει ως βασικό άξονα τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, καθώς τα κράτη μέλη προσφεύγουν συχνά στα έμμεσα φορολογικά κίνητρα, παρά το γεγονός ότι η αποτελεσματικότητα της άμεσης χρηματοδότησης είναι δεδομένη. Είναι ενδεικτικό, ότι 35% των κρατικών ενισχύσεων χορηγούνται με τη μορφή φορολογικών μέτρων. Τόσο η Επιτροπή όσο και το ΔΕΚ μελετούν από τις απαρχές της λειτουργίας τους τις διάφορες μορφές κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ, η συστηματική προσέγγισή τους όμως έχει επιτευχθεί τα τελευταία χρόνια. Η Επιτροπή δραστηριοποιήθηκε στο πεδίο αυτό κυρίως μετά την υιοθέτηση του Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολογία των

³² Κατά τον Ηαυρίου, οι κρατικές ενισχύσεις αποτελούν εκδήλωση του νέου διοικητικού δικαίου, που χαρακτηρίζεται ως «δίκαιο της εμπιστοσύνης και της συνεργασίας», «της κοινής προσπάθειας και αλληλοβοήθειας της διοίκησης και των ιδιωτών-εταιρειών της»

³³ **Αναστόπουλος Ι. Δ.**, Οι δημόσιες ενισχύσεις τη οικονομίας. Συμβολή στην έρευνα της αρεμβατικής δράσεως της Διοικήσεως, ΕΚΔ. Αντ. Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1982, σ.110 επ. Επίσης **Φλογαΐτης Σπ.**, Διοικητικοί και δημοσιονομικοί θεσμοί υπό το πρ΄σμα της θεωρίας της σύμφωνης δράσεως, 1981,

επιχειρήσεων. Με την ευκαιρία αυτή ανέλαβε τη δέσμευση να χαράξει κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή των άρθρων 107, 108 ΣΛΕΕ στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων και να παρακολουθεί στενά την αυστηρή εφαρμογή των σχετικών κανόνων.

Και ενώ ο Κώδικας Δεοντολογίας στερείται δεσμευτικής ισχύος, τα άρθρα της ΣΛΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις παρέχουν στην Επιτροπή την εξουσία να απαγορεύει τα μέτρα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των εξαιρέσεων του α. 107 παρ. 2,3 ΣΛΕΕ.

4.3. Η παροχή συμβιβάσιμων με την κοινή αγορά κρατικών φορολογικών ενισχύσεων ως μέσο διατήρησης του υγιούς φορολογικού ανταγωνισμού

Στην περίπτωση που μια φορολογική ενίσχυση χορηγείται ως κίνητρο για η συμμετοχή των επιχειρήσεων στην υλοποίηση συγκεκριμένων σχεδίων, ιδίως επενδύσεων, και εάν η ένταξή της είναι χαμηλή σε σχέση με το κόστος της υλοποίησης του σχεδίου, η ενίσχυση δε διαφέρει από μία επιχορήγηση και μπορεί να τύχει της ίδιας μεταχείρισης. Κατ' αρχήν, η ένταξή τους πρέπει να περιορίζεται σε σχέση με το κόστος υλοποίησης των κανόνων διαφάνειας για να μπορεί να εκτιμηθεί ποσοτικά το αποκτώμενο πλεονέκτημα.

Η αρχή της διαφάνειας των κρατικών ενισχύσεων περιλαμβάνει δύο ειδικότερα στοιχεία: οι κανόνες που θεσπίζουν την κρατική ενίσχυση πρέπει να επιτρέπουν το σαφή χαρακτηρισμό της ενίσχυσης, καθιστώντας συνατή την ένταξή της σε μία από τις κατηγορίες των εξαιρέσεων του α. 107 παρ.3 ΣΛΕΕ. Έπειτα, πρέπει να διασφαλίζουν τη μετρησιμότητα της ενίσχυσης. Το δεύτερο αυτό στοιχείο προϋποθέτει ουσιαστικά την εκτίμηση των δημοσιονομικών κόστους της κάθε ενίσχυσης σφαιρικά ετιμωμένου για κάθε φορολογικό μέτρο. Το ευρωπαϊκό δίκαιο προτείνει επίσης τη συμπληρωματική εκτίμηση του οικονομικού οφέλους της εν λόγω ενίσχυσης για τον κάθε διακιούχο. Τόσο το δημοσιονομικό κόστος όσο και το οικονομικό όφελος εκτιμώνται σε συνάρτηση με το αποτέλεσμα της αυστηρής υποθετικής εφαρμογής του φορολογικού κανόνα από τον οποίο εισάγεται εξαίρεση με

την εν λόγω ενίσχυση³⁴. Συνήθως, όμως οι διατάξεις για τι φορολογικές ελαφρύνσεις, έχουν διαρκή χαρακτήρα, δηλαδή δε συνδέονται με την υλοποίηση συγκεκριμένων σχεδίων και μειώνουν τις ακριβείς δαπάνες της επιχείρησης, χωρίς να είναι δυνατή η ακριβής εκτίμηση του ύψους τους στο πλαίσιο της εκ των προτέρων εξέτασης που διενεργεί η Επιτροπή. Τα μέτρα αυτά συνιστούν «ενισχύσεις λειτουργίας», οι οποίες κατ' αρχήν απαγορεύονται.

Επιτρέπονται, ωστόσο, ως μη προσβάλλουσες το φορολογικό ανταγωνισμό, σύμφωνα με την Επιτροπή, και υπό αυστηρούς όρους μόνο σε ορισμένους τομείς, όπως οι ναυπηγικές εργασίες, και οι ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος, για τις οποίες και θα γίνει λόγος στο υπό (B) Μέρος της παρούσης εργασίας. Επιπλέον, επιτρέπονται μόνο εάν συντρέχει η περίπτωση του άρθρου 107 παρ. 3, υπό τον όρο ότι είναι δεόντως αιτιολογημένες και ότι το ύψος τους είναι ανάλογο προς τα μειονεκτήματα που προορίζονται να καλύψουν. Οι ενισχύσεις αυτές μπορεί πρέπει να είναι απαραίτητα φθίνουσες και να χορηγούνται για ορισμένο χρόνο.

Ειδικά για τις ενισχύσεις στις θαλάσσιες μεταφορές, όπως θα αναφέρουμε αναλυτικότερα κατά την παρουσίαση των σχετικών αποφάσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ισχύουν οι κανόνες του τομέα αυτού. Στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών, η Επιτροπή ενέκρινε ορισμένα μέτρα που αποσκοπούσαν στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης των ναυτιλιακών εταιρειών, ενώ ενέκρινε την προτεινόμενη από το Ην. Βασίλειο καθιέρωση φόρου χωρητικότητας, που αποτελεί φορολογικό μέτρο για την προώθηση της ανταγωνιστικότητας της ναυτιλιακής αγοράς του Ην. Βασιλείου στη διεθνή ναυτιλιακή αγορά μέσω της δημιουργίας ευνοϊκού φορολογικού περιβάλλοντος.

Η οριοθέτηση της απαιτούμενης έντασης των ενισχύσεων που είναι πρόσφορες να τύχουν εξαίρεσης από τον κανόνα του α. 107 παρ. 1, ως μη ενέχουσες απειλή για την ισορροπία του ανταγωνισμού, είναι μία μορφή εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας από το ευρωπαϊκό δίκαιο. Ειδικότερα, για να μπορούν να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά, οι κρατικές ενισχύσεις που αποσκοπούν στην οικονομική ανάπτυξη συγκεκριμένων περιοχών πρέπει να είναι

³⁴ Castagnede, Theorie et Pratique des dépenses fiscales dans le context de l' Union europeenne, RFFR n. 72/Nov. 2000.σελ. 236-237.

ανάλογες προς τον επιδιωκόμενο στόχο και να συμβάλλουν στην επίτευξή του. Πράγματι, η έγκριση μίας παρέκκλισης βάσει περιφερειακών κριτηρίων προϋποθέτει ότι η Επιτροπή αξιολογεί ιδίως ότι τα έν λόγω έργα: α) συντελούν στην περιφερειακή ανάπτυξη και αντιστοιχούν σε δραστηριότητες με τοπικό αντίκτυπο. Η εγκατάσταση δραστηριοτήτων off-shore δε συμβάλλει ικανοποιητικά στη στήριξη της τοπικής οικονομίας, στο βαθμό που οι δραστηριότητες αυτές δημιουργούν περιορισμένες εξωτερικές οικονομίες σε τοπικό επίπεδο, β) αντιστοιχούν σε επραγματικά περιφερειακά μειονεκτήματα και γ) εξετάζονται σε κοινοτικό επίπεδο.

4.4. Ο φορολογικός ανταγωνισμός επιζήμιος εκ των αποτελεσμάτων του

Στο σημείο αυτό, θα περιοριστούμε στην παρουσίαση κάποιων συνεπειών του φορολογικού ανταγωνισμού, όταν αυτός νοθεύεται, με σημαντικότερη τη στρέβλωση των εμπορικών και επενδυτικών ροών και κατ' επέκταση τη δυσχέραση επίτευξης του στόχου της εσωτερικής αγοράς. Ως εκδηλώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς σημειώνονται τα εξής:

Πρώτον, με την εκδήλωση φαινομένων φορολογικού ανταγωνισμού παραμερίζεται πλήρως ο κατά τα ανωτέρω κανόνας της φορολογική ουδετερότητας. Ο κανόνας αυτός αυτή επιδίδει την ελαχιστοποίηση του ενδεχομένου υπεισέλευσης φορολογικών εκτιμήσεων στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των προσώπων ως προς τον τόπο αλλά και τον τρόπο δραστηριοποίησής τους.

Αντίθετα, οι μεγάλες διαφορές των φορολογικών καθεστώτων των κρατών-μελών μπορούν να αποτελέσουν κίνητρα για τις επιχειρήσεις να επιλέξουν τους ευνοϊκότερους από φορολογική άποψη τόπους για τις επενδύσεις τους, οι οποίοι ενδεχομένως να μην είναι οι πλέον αποτελεσματικοί από οικονομικής πλευράς³⁵. Έτσι, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να επιφέρει μη αποτελεσματική κατανομή των πόρων και επομένως, απώλεια ευημερίας³⁶, το αντίθετο δηλαδή του στόχου της εσωτερικής αγοράς, ήτοι της κατανομής των συντελεστών της παραγωγής (πραγματικών και πλασματικών) κατά τον οικονομικά πλέον αποτελεσματικό τρόπο.

³⁵ Davies G., ό.π. σ.3.

³⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής «Προς μία εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια», COM (2001) 582 τελικό, 23.10.2001, σ.9.

Δεύτερον, ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε πλήρη μετατόπιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και αντίστοιχα, σε ανακατανομή της διεθνούς φορολογικής βάσης που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος-μέλος. Η ανακατανομή αυτή, με όρους οικονομικής ανάλυσης του δικαίου δεν είναι, ωστόσο, συμφέρουσα σε ευρύτερο επίπεδο. Παρατηρείται, δηλαδή ότι «κοστίζει πολύ ακριβά» (cost/benefit analysis) για τον εξής λόγο: αφενός το κράτος-μέλος απ' όπου οι οικονομικές δρώντες μετατοπίζουν τις δραστηριότητές τους χάνει μεγάλα τμήματα φορολογικής βάσης. Αφετέρου, στο κράτος-μέλος, όπου ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα τα οφέλη είναι μειωμένα, εν όψει των φορολογικών ωφελημάτων που αυτό έχει ήδη παραχωρήσει, προκειμένου να την προσελκύσει.

Εξάλλου, ο φόβος για μαζική μετατόπιση επιχειρήσεων και κεφαλαίων προς κράτη-μέλη με ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα και η συνακόλουθη «αποστράγγιση» των κρατών-μελών προέλευσης³⁷ δημιουργεί στην τελευταία την ανάγκη να προστατεύσουν τις εθνικές αγορές τους λαμβάνοντας αμυντικά μέτρα (countermeasures). Τη λήψη τέτοιων αμυντικών μέτρων ενθαρρύνει και ο ΟΟΣΑ, δίνοντας έμφαση στις διατάξεις περί «ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών» (CFC, Controlled Foreign Companies). Τα μέτρα αυτά όμως οδηγούν σ' εποικλισμό των εθνικών αγορών και δημιουργούν προβλήματα στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Τρίτον, οι επιπτώσεις του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού είναι εξαιρετικά σημαντικές για το «κοινωνικό πρόσωπο» των κανόνων της εσωτερικής αγοράς. Η κοινωνική αυτή διάσταση, όπως εκφράστηκε με τη στρατηγική της Λισσαβώνας(2000), αποτελεί εγγενές χαρακτηριστικό³⁸ της εσωτερικής αγοράς (α.3

³⁷ Μπουλούκος Μ., Άμεση φορολογία επιχειρήσεων και διασυνοριακή μεταφορά κερδών: η ελευθερία εγκατάστασης ως καταλύτης του φορολογικού ανταγωνισμού, ΕμπΔ2006, 968. Ο όρος αποστράγγιση ανήκει στους Terra B./ Wattel P., σ. 110-111 ("drains", "drained", "sponging").

³⁸ Συμπεράσματα της Προεδρίας του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισσαβώνας της 23-24.03.2000, Σχετικά και Χατζόπουλος Β., Το αναδυόμενο κοινωνικό πρόσωπο της εσωτερικής αγοράς της Ε.Ε.: Εμπνευσμένη πολιτική επιλογή ή δικαϊκή νοσητεία; ΕΕΕυρΔ 2005, 529-539. Η ύπαρξη κοινωνικού άξονα στην εσωτερική αγορά είχε σημειωθεί και προγενέστερα. Ο «Ευρωπαϊκός Κοινωνικός Χώρος», όπως σκιαγραφείται στη Λευκή Βίβλο για την «Ευρωπαϊκή κοινωνική πολιτική» (com (1994) τελικό, 27.07.1994) συνιστούσε συμπλήρωμα του στόχου της εσωτερικής αγοράς ενώ με τη στρατηγική της Λισσαβώνας η κοινωνική διάσταση καθίσταται τμήμα του ίδιου του στόχου.

ΣΑΕΕ) , σύμφωνα με πολιτικές διακηρύξεις αλλά και θεωρητικές προσεγγίσεις³⁹⁴⁰. Η Συνθήκη της Λισσαβώνας, όπως τέθηκε σε ισχύ από την 01.12.2009, φαίνεται να ενδυνάμωσε τη διάσταση αυτή.

Παρ' ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός προβλήθηκε ως ιδανικό εργαλείο για παροχή κοινωνικών παροχών στην ελάχιστη δυνατή «τιμή» και εξορθολογισμό της δημοσιονομικής διάρθρωσης του κράτους, η παρατήρηση του φαινομένου στην πράξη οδηγεί σε διαφορετικά συμπεράσματα και συγκεκριμένα, ως προς της κοινωνικής υφής επιπτώσεις του, παρατηρητέα τα ακόλουθα.

Κατ' αρχήν, αν και δε συνδέονται ευθέως (όπως π.χ. στα ανταποδοτικά τέλη), η φορολογία αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων για τη χρηματοδότηση των κοινωνικών περοχών ενός του πλαισίου της αλληλεγγύης (και όχι ανταποδοτικότητας). Έτσι, όταν ένα κράτος-μέλος ανταγωνίζεται τα υπόλοιπα, στη βάση φορολογικών μέτρων, η διαμόρφων ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων γεννά την ανάγκη εξοικονομησης/ανεύρεσης πόρων. Αυτό οδηγεί σε όξυνση των διαφορών μεταξύ κοινωνικών ομάδων και σε αύξηση των φαινομένων αποκλεισμού. Είναι προφανές ότι η εξέλιξη αυτή δε συμβαδίζει με το στόχο του «εκσυγχρονισμού του ευρωπαϊκού κοινωνικού μοντέλου» που τέθηκε στο πλαίσιο της Στρατηγικής της Λισσαβώνας.

5. Η καταπολέμη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού σε επίπεδο soft law: Ο Κώδικας Συμπεριφοράς

Μετά την αποτυχία των προτάσεων για τη συνολική εναρμόνιση των άμεσων φόρων και ιδίως της φορολογίας των επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ακολούθησε μία πιο πραγματιστική προσέγγιση⁴¹ για την

³⁹ Σε θεωρητικό επίπεδο γίετια λόγος για συναρμογή αγοραίας και κοινωνικής σφαίρας σ ενιαία κανονιστική τάξη, οι αξίες της οποίας εγγράφονται εντός του Δικαίου, Σκανδάμης Ν. ό.π., σ 105.

⁴⁰ Βλ. τις επιφυλάξεις των Joerges C./ Rodl F., "Social Market Economy", as Europe's Social Model? EUI Working Paper 2004/8, που θεωρούν τις απόψεις αυτές αφηρημένες και υπεραισιόδοξες.

⁴¹ Φορτσάκης Θ., ό.π., σελ. 478.

έμμεση φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αφετηρία αυτής της νέας προσέγγισης υπήρξε η Ανακοίνωση της Επιτροπής της 20.03.1996 με την οποία η τελευταία επεσήμανε τη σημασία του φορολογικού παράγοντα για την επιτυχία των κοινοτικών πολιτικών και ειδικότερα για την προώθηση της ανάπτυξης και της απασχόλησης, της σταθεροποίησης των φορολογικών εσόδων και της καλής λειτουργίας της κοινής αγοράς. Οι υπουργοί οικονομίας και οικονομικών των κρατών μελών (Συμβούλιο ECOFIN) κατά τη σύνοδό τους στη Βερόνα της 13.04.1996 αποδέχθηκαν την Ανακοίνωση και αποφάσισαν τη σύσταση μίας ομάδας υψηλού επιπέδου για να προχωρήσουν στο συντονισμό των φορολογικών τους πολιτικών. Το Νοέμβριο του 1997 οι συζητήσεις της ομάδας αυτής υπό την προεδρία του Mario Monti αποτυπώθηκαν σε μία Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με ένα πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αυτό το «φορολογικό πακέτο» το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο ECOFIN της 1.12.1997 προέβλεπε τα εξής μέτρα:

- υιοθέτηση ενός κώδικα Συμπεριφοράς για τη φορολογία των επιχειρήσεων
- εξάλειψη των στρεβλώσεων στη φορολόγηση των εισοδημάτων του κεφαλαίου με την εξασφάλιση ενός ελάχιστου επιπέδου αποτελεσματικής φορολόγησης της αποταμίευσης, και
- εγκαθίδρυση ενός κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

5.1. Περιεχόμενο του Κώδικα

Ο Κώδικας Συμπεριφοράς εντάσσεται στο ως άνω «Πακέτο Φορολογικών μέτρων» (paquet fiscal), που διαμόρφωσε η Επιτροπή⁴² το 1997 για την καταπολέμηση του φορολογικού ανταγωνισμού. Μετά από ευρεία συζήτηση, το Συμβούλιο αποφάσισε να εκδώσει Ψήφισμα για την υιοθέτηση του Κώδικα.

⁴² Ανακοίνωση της Επιτροπής, COM (1997) 564 τελικό, 05.11.1997

Το πεδίο εφαρμογής του κώδικα κατ' αρχήν καλύπτει μόνο τη φορολογία επιχειρήσεων, ήτοι νομικών και όχι φυσικών προσώπων (παρ. Α1 Κώδικα). Η σημαντικότερη συμβολή του ωστόσο βρίσκεται στην οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής *ratione materiae*, καθώς δόθηκε κοινά αποδεκτός ορισμός στη ρευστή έννοια του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος εξειδικεύεται με βάση δύο παράγοντες, έναν αφηρημένο και ένα συγκεκριμένο⁴³: περιλαμβάνει φορολογικά μέτρα που έχουν αισθητές επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός της αγοράς (αφηρημένο κριτήριο, παρ. Α1) και καθιερώνουν σημαντικά χαμηλότερο πραγματικό επίπεδο φορολόγησης, σε σχέση με αυτά που ισχύουν κανονικά στο συγκεκριμένο κράτος-μέλος (συγκεκριμένο κριτήριο παρ. Β1). Ο ορισμός αυτός διευκρινίζεται περαιτέρω από μία σειρά παραδειγμάτων και κριτηρίων που απαριθμούνται βοηθητικά (παρ. Β3. 1-5 και παρ.Η 1-2).

Παρ' ότι αποτελεί θετικό βήμα η συμφωνία όλων των κρατών-μελών σε κοινά αποδεκτό ορισμό, η ερμηνεία αυτού δημιουργεί αρκετά μεγάλη αβεβαιότητα. Πρώτον, σχετικά με το αφηρημένο κριτήριο, διότι οι παράγοντες που καθορίζουν την εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι πολλοί και αλληλοεπικαλύπτονται. Και δεύτερον, όσον αφορά στο συγκεκριμένο κριτήριο, η έννοια του «σημαντικά χαμηλότερου πραγματικού επιπέδου φορολόγησης» δεν είναι επαρκώς οριοθετημένη. Ο όρος «σημαντικά χαμηλότερο» δεν ξεκαθαρίζει εάν καλύπτει μόνο ποσοτικά ή και ποιοτικά χαμηλότερα φορολογικά συστήματα, ενώ η αναφορά σε «πραγματικό» (*effective*) επίπεδο φορολόγησης δημιουργεί περαιτέρω ασάφεια.

Σε σχέση με τα μέτρα αντιμετώπισης του «επίσημου» φορολογικού ανταγωνισμού, τα κράτη-μέλη ανέλαβαν δύο υποχρεώσεις: να μη θεσπίσουν νέες διατάξεις παρόμοιου περιεχομένου (ρήτρα *standstill*) και να καταργήσουν μέχρι το 2003 επίσημα μέτρα που υπάρχουν στο σύστημά τους (*rollback*). Ακόμη, τα κράτη-μέλη δεσμεύονται να παράσχουν τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με υπάρχοντα ή προτεινόμενα μέτρα, που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

⁴³ Pinto C, ο.π. σ. 200.

Τέλος, η παράγραφος Θ του Κώδικα προβλέπει τη σύσταση ομάδας για την αξιολόγηση των φορολογικών μέτρων, τα οποία μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Κώδικα, και για την επίβλεψη παροχής πληροφοριών σχετικά με τα μέτρα αυτά. Πραγματι, το Μάρτιο του 1998 δημιουργήθηκε αρμόδια επιτροπή⁴⁴ (group code de conduit⁴⁵), η οποία αποτελούνταν από μέλη της Επιτροπής και αντιπροσώπους των κρατών-μελών. Η Επιτροπή έφερε εις πέρας την αποστολή της αρκετά αποτελεσματικά. Αφού εξέτασε τον ζημιογόνο χαρακτήρα 271 υπόπτων φορολογικών μέρων από όλα τα κράτη-μέλη, καταδίκασε 66 από αυτά ως «ζημιογόνα». Μεταξύ αυτών, εντάσσονται μέτρα φορολογίας ομίλων εταιρειών (Γαλλία, Ολλανδία, Λουξεμβούργο) καθώς και των εταιρειών offshore και holding (Δανία, Λουξεμβούργο)⁴⁶. Στο πλαίσιο αυτό, εξετάστηκε και το καθεστώς των coordination centres, τα λεγόμενα «κέντρα συντονισμού», ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς, στο πλαίσιο του οποίου προβλεπόταν ειδική φορολογική μεταχείριση σε ορισμένα κράτη μέλη, πχ. στο Βέλγιο⁴⁷ και αλλού. Τα κράτη – μέλη ανέλαβαν την υποχρέωση να εξαλείψουν ή να τροποποιήσουν τα μέτρα «επιζήμιου» φορολογικού ανταγωνισμού ως την 01.01.2003.

Η επιτροπή Primarolo υπέδειξε ορισμένα μέτρα στην Επιτροπή για την ανάληψη δράσης στο πλαίσιο των άρθρων 107 επ.. Πράγματι, η τελευταία καταδίκασε κάποια από αυτά ως παράνομες κρατικές ενισχύσεις. Στην Ελλάδα προτάθηκαν τροποποιητικά μέτρα (118 παρ. 1 ΣΛΕΕ) για το καθεστώς των γραφείων αλλοδαπών επιχειρήσεων (Α.Ν. 89/1967)⁴⁸. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν αποκλείστηκε το ενδεχόμενο τα μέτρα που δεν ανευρέθησαν ως «ζημιογόνα» από την Επιτροπή Primarolo κατά τις διατάξεις του Κώδικα, να εξεταστούν από την Επιτροπή

⁴⁴ Συμπεράσματα, Συμβουλίου της 09.03.1998 για τη σύσταση της ομάδας του Κώδικα Δεοντολογίας, ΕΕ C, 01.04.1998, σελ. 1-2.

⁴⁵ Γνωστή ως Primarolo group, από το όνομα της Προέδρου του, Dawn Primarolo.

⁴⁶ Οι εργασίες της Επιτροπής διεξήγοντο σε κλίμα μυστικότητας και η σχετική αναφορά κατατέθηκε το Νοέμβριο 1999 στο Συμβούλιο, το οποίο στη συνέχεια αποφάσισε να τη δημοσιοποιήσει.

⁴⁷ Βλ. Αποφάσεις της Επιτροπής 2005/378 (ΕΕ L 125, 18.05.2005, σ. 10-14) και 2003/757 (ΕΕ L 282, 17.02.2003, σ. 25 επ.), ΔΕΚ της 22.06.2006, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-182, 217/03, Συλλ. Νομολ. 2006 σ. I – 05479.

⁴⁸ Ανακοίνωση της Επιτροπής για κίνηση έρευνας σχετικά με τη φορολογία επιχειρήσεων, IP 01/982, 11.07.2001. Τελικά το σχετικό καθεστώς δε θεωρήθηκε απαγορευμένη κρατική ενίσχυση.

στο πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων⁴⁹. Η πρόσδοση επικουρικού ρόλου στο (νομικά δεσμευτικό) εργαλείο των κρατικών ενισχύσεων έναντι των ρυθμίσεων του (μη δεσμευτικού) Κώδικα εμφανίζεται παράδοξη. Η σύμμιξη εργαλείων νομικά δεσμευτικού δικαίου (117 επ. ΣΛΕΕ) και soft law⁵⁰, καθώς και η συνεργασία ενωσιακών οργάνων και κρατών-μελών υπό πρωτότυπες μορφές σταθμίζει με επιτυχία τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς με την ευαισθησία της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών - μελών.

5.2. Νομική φύση και δεσμευτικότητα του Κώδικα

Ήδη στο Προοίμιο του Κώδικα αναφέρεται ρητά ότι «ο Κώδικας δεοντολογίας αποτελεί πολιτική δέσμευση και δε θίγει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών-μελών ούτε τις αντίστοιχες ούτε τις αντίστοιχες αρμοδιότητες των κρατών μελών και της Κοινότητας, οπότε απορρέουν από τη Συνθήκη»

Οι Κώδικες Δεοντολογίας αποτελούν αρκετά συχνή μορφή του ηπίου δικαίου (soft law). Η υιοθέτησή τους γίνεται με διάφορες μη δεσμευτικές πράξεις, από την Επιτροπή (σπανιότερα) ή από το Συμβούλιο (όπως εν προκειμένω, με ωήφισμα). Οι Κώδικες στοχεύουν κατά βάση στην αποκρυστάλλωση αφετηριακών σημείων ή αρχών που θα οδηγήσουν στη συνέχεια στη στενότερη συνεργασία ή συντονισμό των εθνικών πολιτικών και λιγότερο στην εναρμόνισή τους. Με άλλα λόγια, η εφαρμογή των διατάξεων ενός Κώδικα επαφίεται στις περισσότερες περιπτώσεις στα κράτη-μέλη, όπως και στην περίπτωση καταπολέμησης του φορολογικού ατραγωνισμού⁵¹.

Καθώς δε διαθέτουν νομικά δεσμευτική ισχύ, οι Κώδικες Δεοντολογίας, σύμφωνα με το Δικαστήριο, δε γεννούν δικαιώματα ούτε υποχρεώσεις, των οποίων να μπορεί να γίνει επίκληση ενώπιόν του. Αντίθετα, λειτουργούν σε επίπεδο πολιτικής

⁴⁹ Lambert T., *Marche interieur et evasion fiscal*, Les Petites Affiches 15.05.2001, σ.39.

⁵⁰ Hatzopoulos V. *Why the Open Method of Coordination (OMC) is bad for you?: a letter to the EU*, ELJ 2007, 309-313.

⁵¹ Senden L., *Soft Law in European Community LAW*, Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, σ. 212-216.

(αυτο)δέσμευσης για τα κράτη-μέλη και επιπρόσθετα, μπορούν να χρησιμεύσουν ως ερμηνευτικά εργαλεία για το δικαστή⁵².

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο Κώδικας Δεοντολογίας εμφανίζεται ως ιδανικά συνδυαστικά λύση: καταφέρνει να διατηρήσει ταυτόχρονα σεβασμό για τη φορολογική κυριαρχία αλλά και αποτελεσματικότητα στην καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού (και την προστασία της εσωτερικής αγοράς). Έτσι, με το σεβασμό προς τη φορολογική κυριαρχία, τα κράτη-μέλη διαθέτουν την ευελιξία να λάβουν πρωτοβουλίες στο φορολογικό επίπεδο, πάντα προς την κατεύθυνση του κοινού στόχου, ενώ με το μηχανισμό *peer pressure* (σε συνδυασμό με τα α. 107 επ. ΣΛΕΕ) επιτυγχάνεται ο έλεγχος των μέτρων αυτών⁵³.

Από άποψη δογματική, ωστόσο, ο χαρακτηρισμός του Κώδικα ως μορφής *soft law*, δεν αποτελεί παρά μόνο γενικόλογη και ανεπαρκή διατύπωση. Αντ' αυτού καταβλήθηκαν προσπάθειες να προσεγγιστεί είτε στη βάση αναλύσεων δημοσίου διεθνούς δικαίου είτε ως πρόδρομη έκφραση της ανοιχτής μεθόδου συντονισμού.

Υποστηρίζεται, ότι ο Κώδικας Δεοντολογίας έχει ταυτότητα δημοσιοδοεθνολογικής προέλευσης εν όψει της υπογραφής του και από τα κράτη-μέλη. Αντί στο ήπιο ενωσιακό δίκαιο, ο Maitrot de la Motte, κατατάσσει τον Κώδικα στην ιδιαίτερη κατηγορία των μη συμβατικών εργαλίων-προϊόντων διαβούλευσης (*instruments concertes non conventionnels*). Τα χαρακτηριστικά των εργαλίων αυτών είναι τα εξής: αποτελούν προϊόν συμφωνίας υποκειμένων του δημοσίου διεθνούς δικαίου, δεν έχουν χαρακτήρα διεθνούς σύμβασης και αποτελούν προϊόν διαβούλευσης. Εν προκειμένω, ο Κώδικας Δεοντολογίας, υπογράφηκε από τα κράτη, παράγει μόνο πολιτική δεσμευτικότητα, όπως τονίστηκε στο Προοίμιο (δηλαδή, δεν έχει ισχύ επ' αυτού η θεμελιώδης αρχή του διεθνούς δικαίου *pacta sunt servanda*) και υπήρξε το αποτελεσμα ευρείας συζήτησης στο πλαίσιο του Συμβουλίου. Η επιλογή αυτή πέραν του ότι υποραμμίζει τη σημασία της φορολογικής κυριαρχίας στην προσπάθεια καταπολέμησης του φορολογικού ανταγωνισμού, έχει και

⁵² Βλ. αποφ. ΔΕΚ της 17.09.2009, Επιτροπή/Koninklijke Friesland Campina NV, C-519/07P, αδημ., όπου ελήφθη υπ' όψη η ύπαρξη του Κώδικα, στο πλαίσιο της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

⁵³ Όπως ακριβώς εάν υπήρχε έλεγχος του ΔΕΕ ("may be as compelling as the threat of resorting to the ECJ", γράφει ο Pinto C. ό.π. σ. 206).

πρακτική σημασία. Και αυτό γιατί με αναφορά στην αρχή του *estoppel*⁵⁴, ο Maitrot de la Motte, τονίζει ότι τα κράτη δε μπορούν να συμπεριφέρονται κατά τρόπο αντίθετο προς τις διαβεβαιώσεις που έχουν προηγουμένως παράσχει. Έτσι, στο πλαίσιο του δημοσίου διεθνούς δικαίου, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο Κώδικας αποκτά νομική δεσμευτικότητα⁵⁵.

Δεν αμφισβητείται, βέβαια, ότι ο Κώδικας κινείται στο περιθώριο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εν όψει της συμμετοχής των κρατών – μελών ως τέτοιων στην υιοθέτησή του και του τρόπου εφαρμογής του. Από την άλλη πλευρά, όμως η άποψη που παρουσιάστηκε παραγνωρίζει δύο βασικά γνωρίσματα του Κώδικα: τη συμμετοχή των οργάνων της ΕΕ κατά την υπογραφή του και την ένταξή του στο λεγόμενο «πακέτο φορολογικών μέτρων». Κατά τη γνώμη μας ο ρόλος της Επιτροπής δεν είναι σ'εκαμία περίπτωση αμελητέος. Όχι μόνο προετοίμασε την Ανακοίνωση «Πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού στην Ε.Ε.», θέτοντας έτσι τη βάση για τις συζητήσεις του Συμβουλίου, αλλά αναλαμβάνει μέσω των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων να συμμετάσχει στην επίτευξη των στόχων του Κώδικα. Επίσης, παραβλέπεται ο ρόλος του Συμβουλίου, αφού τελικά το κείμενο του Κώδικα υιοθετήθηκε με ψήφισμά του (και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών-μελών συνερχομένων στο πλαίσιο του Συμβουλίου). Τέλος, υπενθυμίζεται ότι ο Κώδικας υιοθετήθηκε ως ένα από τα τρία μέρη του πακέτου μέτρων, για το οποίο έγινε λόγος παραπάνω, τα υπόλοιπα δύο μέρη του πακέτου κατέληξαν στην υιοθέτηση Οδηγιών (2003/48 και 2003/49), που αποτελούν, βέβαια κλασικά μέσα του παραγώγου ενωσιακού δικαίου.

Μεγαλύτερο θεωρητικό ενδιαφέρον παρουσιάζει η πρόσληψη⁵⁶ του Κώδικα Δεοντολογίας (1997) ως προδρόμου της Ανοιχτής Μεθόδου Συντονισμού (ΑΜΣ)⁵⁷. Η

⁵⁴ **Brown C.**, A comparative and critical assessment of estoppels in international law, UMLR, 1995, 369, 396 επ.

⁵⁵ “Allan plus loins, on pourrait y voir la base d’ une situation d’ estoppels, interdisant aux participants d’ adopter dicretionnairement un comportement conraire aux dispositions auxquelles ils ont soucrit... En d’ autres termes,... le Code de Conduite emporte des bligations juridiques pour les etats members... [qui] decoulent de l’ application du droit inernational public”, σημειώνει ο **Maitrot de la Motte A.**, σ. 433.

⁵⁶ **Radaelli C.**, The Code of Conduct against harmful tax competition: Open Method of Coordination in Disguise?, Pub. Adm. 2003, σελ. 513.

ΑΜΣ εισήχθη το 2001, στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισσαβόνας. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της νέας αυτής μορφής διακυβέρνησης είναι: (i) καθορισμός γενικών κατευθυντηρίων γραμμών σε συνδυασμό με χρονοδιαγράμματα για την επίτευξη στόχων, (ii) αναφορά σε ποσοτικούς και ποιοτικούς δείκτες ως μέτρο σύγκριση βέλτιστων πρακτικών (iii) μεταφορά των κατευθύνσεων αυτών στις εθνικές πολιτικές και (iv) περιοδική παρακολούθηση και εξέταση από ομοτίμους (peer review)⁵⁷. Σε αντίθεση, με ό,τι υποστηρίζει ο Radaelli, κανένα από τα παραπάνω στοιχεία δεν υπάρχει αυτούσιο στον Κώδικα Δεοντολογίας εκτός ίσως από την παροχή κτερυθύνσεων (guidelines). Κατά τα αλοιπά, δεν υφίσταται καμία αναφορά σε βέλτιστες πρακτικές, παρά μόνο από την αντίστροφη πλευρά: υποδεικνύεται δηλαδή ποια είναι τα γνωρίσματα του επίζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν να καταργήσουν τα σχετικά μέτρα. Επιπλέον, γίνεται μεν λόγος για «σύσταση ομάδας αξιολόγησης των φορολογικών μέτρων», που δεν ταυτίζεται, ωστόσο, με τη διαδικασία peer review/pressure. Πλησιέστερα προς την εξέταση από ομοτίμους φαίνεται να κινείται η δυνατότητα διατύπωσης παρατηρήσεων από τα κράτη για φορολογικά μέτρα άλλων κρατών-μελών (παρ.Ζ).

Κλείνοντας το συσχετισμό αυτό, σημειώνουμε ότι η ΑΜΣ εστιάζεται κατά βάση σε θεματικές κοινωνικού προσανατολισμού και λιγότερο σε ζητήματα οικονομικού περιεχομένου, όπως η φορολογία επιχειρήσεων. Ενώ η εμπειρία εφαρμογής του Κώδικα έχει καταδείξει ότι σε έναν τομέα, τόσο τεχνικό και εξειδικευμένο όσο η φορολογία, είναι εξαιρετικά αμφίβολο κατά πόσο μπορεί να επιτευχθεί λειτουργία μές στο πνεύμα συνεργασίας που χαρακτηρίζει την ΑΜΣ. Μία σοβαρή και ενδεχομένω αποφασιστική συμβολή προϋποθέτει συνεχή ενημέρωση και

⁵⁷ Παπαδοπούλου Ρ – Ε., Η Συνεργασία στο Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκδ. Αντ. Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, σ. 204-215, Szyseczak E., Experimental Governance: the Open Method of Coordination, E.J. 2006, σ. 486-502, Zeitlin J. The open method of coordination and the Governance of the Lisbon Treaty, ICMS 2008, 436.

⁵⁸ Συμπεράσματα Προεδρίας, Ευρωπαϊκό Συμβούλιο Λισσαβόνας, 23-24.03.2000.

βαθιά γνώση του κλάδου⁵⁹, χαρακτηριστικά τα οποία διαθέτουν μόνο ορισμένες μεγάλες εταιρείες ή μη κυβερνητικοί οργανισμοί καθώς και εταιρείες lobbying⁶⁰.

Η θετική εμπειρία που σημειώνεται από την εφαρμογή του Κώδικα, μετουσιωμένη και συστηματοποιημένη μέσα από το πρίσμα της ΑΜΣ, θα μπορούσε να αποτεέσει παράδειγμα για μετέπειτα πρωτοβουλίες στο χώρο της φορολογίας, προκειμένου να συνεχισθεί η αποτελεσματική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς ενώ παράλληλα να διαφυλαχθεί η φορολογική κυριαρχία και να αυτοπεριχαρακωθεί⁶¹.

6. Οι γενικές προσεγγίσεις της Επιτροπής σχετικά με τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων.

Ο διαρκής διοικητικός έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων λαμβάνει χώρα σε κοινοτικό επίπεδο και όχι σε εθνικό. Από τη διάρθρωση των άρθρων 107επ. ΣΛΕΕ καθιερώνεται αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης να αποφαινούνται επί της συμβατότητας των κρατικών μέτρων με το κοινοτικό καθεστώς περί ανταγωνισμού. Νομιμοποιητικός λόγος αυτής της αποκλειστικής αρμοδιότητας των κοινοτικών οργάνων είναι αναμφισβήτητη η ιδιαίτερη σημασία προάσπισης του κοινοτικού δημοσίου συμφέροντος για τη διατήρηση συνθηκών υγιούς ανταγωνισμού εντός της ενιαίας αγοράς⁶².

Θα πρέπει εν τούτοις, να σημειωθεί ότι το ΔΕΚ από τα μέσα της δεκαετίας του 1960 έκρινε ότι το άρθρο 108 παρ. 3 εδ. γ ΣΛΕΕ (πρώην 88 παρ. 3 εδ. γ ΣυνθΕΕ) περί κοινοποιήσεως στην Επιτροπή της θέσπισης νέων ή τροποποίησης υφισταμένων ενισχύσεων αναπτύσσει άμεση ενέργεια, δημιουργεί δηλαδή δικαιώματα ιδιωτών που τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν και έχουν δικαιοδοσία προς τούτο⁶³.

⁵⁹ Σκανδάμης Ν., Δημοκρατική Διακυβέρνηση σε κοινωνία αγοράς: διλήμματα του ευρωπαϊκού παραδείγματος, ΕυρΠολ 2009, 307-319 (για τη σχέση «γνώσης» (auctoritas) και πολιτικής ισχύος (potestas)).

⁶⁰ Michalowitz Ir., Analysing Structured Paths of Lobbying Behaviour: Why Discussing the Involvement of “Civil Society” Does not Solve the EU’s Democratic Deficit, JEI 2004, 145

⁶¹ Για την αξιοποίηση και άλλων μορφών συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας, βλ. O’ Brien M. που αναφέρεται στην ενισχυμένη συνεργασία του α. 20 ΣΕΕ.

⁶² XVI Έκθεση της Επιτροπής επί της πολιτικής ανταγωνισμού, 1986 παρ. 201 και XVII Έκθεση της Επιτροπής επί της πολιτικής ανταγωνισμού, 1987, παρ. 169.

⁶³ Για το άμεσο αποτέλεσμα διατάξεως του ευρωπαϊκού δικαίου, ΔΕΚ C-6/64, 15.7.1964, Costa/Enel.

Μπορούν επομένως οι ιδιώτες να το επικαλούνται στα εθνικά δικαστήρια ζητώντας ακύρωση και αναστολή των κατά παράβαση του ληφθέντων ενισχύσεων από ανταγωνιστές και αποκατάσταση της ζημίας τους. Η οριστική απόφαση της Επιτροπής δε θεραπεύει τα κατά παράβαση του άρθρου 108 ΣΛΕΕ εκδοθέντα, και κατά συνέπεια, ανίσχυρα μετρα προς εκτέλεση της ενίσχυσης αυτής, αφού διαφορετικά θα στερούνταν η διάταξη την πρακτική αποτελεσματικότητά της.

6.1. Διάκριση σε υφιστάμενες και νέες ενισχύσεις και έννομες συνέπειες.

Η διαδικασία ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων από την Επιτροπή διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για υφιστάμενες ή για νέες επιχειρήσεις ή τροποποίηση όρων υφισταμένων.

6.1.1. Υφιστάμενες ενισχύσεις

Ως υφιστάμενες θεωρούνται κατ' αρχήν οι κρατικές ενισχύσεις που ήταν σε εφαρμογή σε ένα κράτος-μέλος ήδη προ της εντάξεώς του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς επίσης και εκτελεστικά μέτρα μεταγενέστερα της ημερομηνίας ένταξης, αν αυτά βασίζονται σε προγενέστερους εθνικούς κανόνες νομοθετικής ή κανονιστικής διοικητικής φύσεως. Υφιστάμενες νοούνται βέβαια και εκείνες που δεμπορούν να ανακληθούν λόγω παραγραφής⁶⁴. Το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι υφιστάμενες ενισχύσεις αποτελούν και όσες κοινοποιήθηκαν κατά προσήκοντα τρόπο στην Επιτροπή, εφόσον η τελευταία δεν προέβαλε αντιρρήσεις επ'αυτών⁶⁵. Σε κάθε περίπτωση, όμως, τυχόν καθυστέρηση της Επιτροπής να εξετάσει μη κοινοποιηθείσες σε αυτήν ενισχύσεις, δεν αρκεί για τη μετατροπή αυτών σε υφιστάμενες και τη δι'αυτού του τρόπου μονιμοποίησή τους.

Η Συνθήκη αναθέτει στην Επιτροπή, σε συνεργασία με το κράτος- μέλος να «εξετάζει διαρκώς τα καθεστώτα ενισχύσεων που υφίστανται στα κράτη αυτά»⁶⁶. Η Επιτροπή έχει δικαίωμα να προτείνει στα κράτη-μέλη τα «κατάλληλα μέτρα που

⁶⁴ Παπαγιάννης Δον., Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο, γ' έκδοση, εκδ. Αντ. Ν. Σάκουλα, 2007, σελ. 548.

⁶⁵ ΔΕΚ C-84/82, 20.3.1984, Γερμανία κατά Επιτροπής, αιτιολογική σκέψη 12 και ΔΕΚ C-313/90, 24.3.1993, CIRFS, αιτιολογική σκέψη 25.

⁶⁶ Άρθρο 108 παρ. 1 ΣΛΕΕ.

απαιτεί η προοδευτική ανάπτυξη και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς». Αν διαπιστώσει η Επιτροπή ότι δε συμβιβάζεται η ενίσχυση με την εσωτερική αγορά, κατ'άρθρο 107, ή ότι δε εφεμόεται καταχρηστικά (θέματα ουσιαστικής συμβατότητας), αποφασίζει ότι το κράτος- μέλος οφείλει να την άρει ή να την αναδιαμορφώσει εντός προθεσμίας που η ίδια θέτει⁶⁷.

6.1.2. Νέες ενισχύσεις ή τροποποίηση όρων υφισταμένων

Εξ αντιδιαστολής με τα παραπάνω, νέες ενισχύσεις νοούνται όσες τίθενται σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη μετά την ένταξη του κράτους-μέλους που τις θεσπίζει στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ΣΛΕΕ επιφυλάσσει σε αυτές τις νέες ενισχύσεις – καθώς και στις τροποποιήσεις των υφισταμένων ενισχύσεων-διαφορετική μεταχείριση απ' ότι στις υφιστάμενες ενισχύσεις. Εν προκειμένω, τα στάδια της συγκεκριμένης διαδικασίας είναι δύο: η προκαταρκτική και η κύρια διαδικασία.

Κατά την προκαταρκτική διαδικασία, οι νέες ενισχύσεις υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο. Ειδικότερα, το κράτος μέλος οφείλει να ενημερώσει έγκαιρα την Επιτροπή προτού προβεί σε χορήγηση ενίσχυσης, προκειμένου να λάβει χώρα έλεγχος συμβατότητας της ενίσχυσης με την κοινή αγορά και δε μπορεί να τη χορηγήσει προτού εκδοθεί οριστική απόφαση της Επιτροπής. Αν η Επιτροπή κρίνει ότι η ενίσχυση είναι συμβατή με το κοινοτικό καθεστώς περί κρατικών ενισχύσεων, τότε εγκρίνεται η ενίσχυση και μπορεί να εφαρμοσθεί στο κράτος μέλος⁶⁸. Αν όμως η Επιτροπή αποφανθεί ότι το προτεινόμενο σχέδιο κρατικών ενισχύσεων δε συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, τότε ενεργοποιείται η κύρια ή τυπική διαδικασία. Το ΔΕΚ περιόρισε πάντως το χρόνο εντός του οποίου πρέπει να αποφασίσει η Επιτροπή και κατά τον οποίο απαγορεύεται η χορήγηση προγραμματισμένων ενισχύσεων, σε δύο μήνες. Αν η προθεσμία αυτή περάσει άπρακτη, δημιουργείται κατά τη νομολογία του ΔΕΚ η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, ότι η Επιτροπή δεν έχει δισταγμούς για η συμβατότητα των κρατικών ενισχύσεων με την κοινή αγορά και έτσι το κράτος – μέλος μπορεί να εκτελέσει τα προγραμματισμένα μέτρα.

Η κύρια ή τυπική διαδικασία ξεκινά με την αποστολή από την Επιτροπή προς την κυβέρνηση αναλυτικής επιστολής, όπου αφενός εκτίθενται οι αμφιβολίες για την

⁶⁷ Άρθρο 108 παρ. 2 ΣΛΕΕ.

⁶⁸ Άρθρο 108 παρ. 3 ΣΛΕΕ.

ουσιστική και την τυπική νομιμότητα των προτεινόμενων κρατικών ενισχύσεων, εφετέρου, καλεί η Επιτροπή το κράτος – μέλος να διαβιβάσει περαιτέρω πληροφορίες ή παρατηρήσεις. Η επιστολή αυτή δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και περιέχει πρόκληση προς τρίτους ενδιαφερομένους (ωφελούμενες επιχειρήσεις ή κράτη μέλη ή επιχειρήσεις των οποίων τα συμφέροντα βλάπτονται) να υποβάλουν παρατηρήσεις σε τασσόμενη προθεσμία. Αν η Επιτροπή μετά την εξέταση των παρατηρήσεων αποφασίσει ότι τα μέτρα αντίκεινται προς τους κοινοτικούς κανόνες ή εφαρμόζονται καταχρηστικά, τότε αποφασίζει ότι το κράτος μέλος οφείλει να απόσχει από το μέτρο. Κατά το στάδιο τόσο της προκαταρκτικής όσο και της κύριας διαδικασίας, αλλά πριν την απόφαση της Επιτροπής το κράτος μέλος δύναται να επικαλεστεί εξαιρετικές περιστάσεις και να αιτηθεί ενώπιον του Συμβουλίου να χαρακτηρίσει τη υπό κρίση ενίσχυση συμβατή με την κοινή αγορά. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής, έως ότου αποφανθεί το Συμβούλιο εντός προθεσμίας τριών μηνών αλλιώς αποφασίζει η Επιτροπή⁶⁹. Βέβαια στην πράξη συμβαίνει συχνά να χορηγούνται νέες ενισχύσεις ή να τροποποιούνται υφιστάμενες χωρίς να ενημερώνεται προηγουμένως η Επιτροπή ή χωρίς να περιμένει το κράτος-μέλος την έκδοση απόφασης από την Επιτροπή. Το ΔΕΚ είχε αρχικά διαμορφώσει μία κατ' αναλογία των ήδη προαναφερθέντων διαδικασία, η οποία υιοθετήθηκε ως παράγωγο δίκαιο με τον Κανονισμό (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 1999 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, ο οποίος αναλύει λεπτομερώς τους κανόνες που εφαρμόζονται γενικά κατά την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων. Συνήθως η Επιτροπή ενημερώνεται από τρίτους (ανταγωνιστές της ωφελουμένης επιχείρησης) οπότε κινείται αμελλητί η διαδικασία του άρθρου 108 παρ.2. και στο στάδιο αυτό υπάρχει η δυνατότητα ασκήσεως από το κράτος – μέλος αιτήσεως στο Συμβούλιο για να κρίνει την κρατική ενίσχυση συμβιβάσιμη με την εσωτερική αγορά. Αν η Επιτροπή δεχθεί ότι η χορηγηθείσα κρατική ενίσχυση είναι ασυμβίβαστη, διατάσσει την επιστροφή της πλέον τόκων υπερημερίας από την ημέρα καταβολής του ποσού της ενίσχυσης, ακόμη και αν αυτό σημαίνει την κήρυξη πτώχευσης της εταιρείας που έλαβε την ενίσχυση. Η απόφαση της Επιτροπής δε μπορεί να χαρακτηριστεί δυσανάλογη προς τους σκοπούς της Συνθήκης σχετικά με τις κρατικές

⁶⁹ Άρθρο 108 παρ. 2 ΣΛΕΕ.

ενισχύσεις ούτε μπορεί το κράτος-μέλος να επικαλεσθεί την αρχή της διακαιολογημένης εμπιστοσύνης του ωφελουμένου ή την αρχή της ασφάλειας δικαίου, προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση συμμόρφωσης-εκτέλεσης της απόφασης της Επιτροπής. Αν το κράτος-μέλος δεν αναστείλει την πληρωμή ή δε διατάξει την επιτεροφή της ήδη καταβληθείσας ενίσχυσης, η Επιτροπή μπορεί να προσφύγει απευθείας στο Δικαστήριο, κατά παρέκκλιση των άρθρων 258, 259 ΣΛΕΕ.

6.2. Κρατικές ενισχύσεις συμβατές *ex lege* με την εσωτερική αγορά

Ήδη το πρωτογενέ όσο και το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο προβλέπουν κάποιες εξαιρέσεις από το ασυμβίβαστο των κρατικών ενισχύσεων με την κοινή αγορά. Η ΣΛΕΕ με το άρθρο 107 παρ. 2 ορίζει ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά οι ενισχύσεις (α)κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές υπό τον όρο ότι χορηγούνται χωρίς διάκριση προελεύσεως προϊόντων⁷⁰, (β) για επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα (όπως για παράδειγμα από τρομοκρατικές ενέργειες, σεισμούς, πλημμύρες, πυρκαγιές) και (γ) προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, οι οποίες θίγονται από τη διαίρεση της Γερμανίας κατά το μέτρο που είναι αναγκαίες για την αντιστάθμιση οικονομικών μειονεκτημάτων που προκαλούνται από τη διαίρεση αυτή⁷¹.

Το γεγονός ότι οι ως άνω κατηγορίες ενισχύσεων κατά τη γραμματική διατύπωσή του άρθρου συμβιβάζονται με την αγορά και ως εκ τούτου, ο αυτοδίκαιος χαρακτήρας τους δε συνεπάγεται αυτομάτως ότι τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν ή να τροποποιούν τις ήδη υφιστάμενες κρατικές ενισχύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, δίχως προηγουμένως να τις έχουν κοινοποιήσει στην Επιτροπή σύμφωνα με τη διαδικασία του α. 108 ΣΛΕΕ. Η Επιτροπή παραμένει

⁷⁰ Αν και έχει επισημανθεί ότι οι ενισχύσεις προς μεμονωμένους καταναλωτές μπορούν υπό ρισμένες συνθήκες (π.χ. διάκριση με βάση την προέλευση των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχονται στους καταναλωτές) να οδηγούν σε νόθευση του ανταγωνισμού-ιδέσθε σχετικά προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα ΔΕΚ Reischl στην υπόθεση C-52/76, 3.2.1977, Benedetti κατά Munari.

⁷¹ Η Επιτροπή είχε προσφύγει στην εφαρμογή της διάταξης αυτής στην περίπτωση κρατικής ενίσχυσης που είχε απονεμηθεί μετά την επανένωση, αλλά αποσκοπούσε στη θεραπεία οικονομικών μειονεκτημάτων που ανάγονταν σε προηγούμενη περίοδο-Απόφαση της Επιτροπής της 14.4.1992, ΕπισΕφημΕΕ L 263,9.9.1992.

αποκλειστικά αρμόδια για να κρίνει εάν μία ενίσχυση εμπίπτει στις περιπτώσεις αυτοδίκαιων εξαιρέσεων, καθώς και ποια είναι τα όρια εφαρμογής της αλλά και για να εξετάσει μήπως τυχόν εφαρμόζοντι καταχρηστικά οι συγκεκριμένες διατάξεις, οπότε και θα πρέπει να απαγορευτούν οι ενισχύσεις αυτές.

Σύμφωνα με το άρθρο 109 ΣΛΕΕ, το Συμβούλιο έχει την αρμοδιότητα να εκδίδει κάθε αναγκαίο Κανονισμό για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ, με τους οποίους δύναται, μεταξύ άλλων, να καθορίζει και τις κατηγορίες ενισχύσεων που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής των ως άνω άρθρων. Σ εαυτή τη βάση εκδόθηκε ο Κανονισμός (ΕΚ) 994/98 του Συμβουλίου της 7^{ης} Μαΐου 1998 για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ (πρώην 87 και 88 ΣυνθΕΚ) σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων, ο οποίος διαμόρφωσε ένα γενικό εξουσιοδοτικό πλαίσιο προς την Επιτροπή, προκειμένου η τελευταία να εξαιρεί ορισμένες κατηγορίες κρατικών ενισχύσεων από το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 107 επ. ΣΛΕΕ. Σε αυτή τη βάση εκδόθηκαν μία σειρά από επιμέρους Κανονισμούς της Επιτροπής που καθόριζαν τις ειδικότερες προϋποθέσεις υπαγωγής κρατικών μέτρων σε ομαδική εξαίρεση (block exemptions).

Για λόγους απλοποίησης και για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότερη παρακολούθηση των ενισχύσεων από την Επιτροπή, θεσπίστηκε ένας ενιαίος Κανονισμός για όλες τις περιπτώσεις ομαδικών εξαιρέσεων⁷² σε αντικατάσταση όλων των επιμέρους προγενεστέρων, εκτός από αυτόν που αναφέρεται στον Κανόνα de minimis.

6.3. Η άσκηση διαπλαστικής εξουσίας από την Επιτροπή.

Η Επιτροπή δύναται κατ' εξουσιοδότηση απευθείας από τη Συνθήκη (άρθρο 107 παρ. 3) να ασκεί διαπλαστική εξουσία και να κηρύσσει ορισμένες κρατικές

⁷² Ο Κανονισμός (ΕΚ) 800/2008 της Επιτροπής της 6^{ης} Αυγούστου 2008 για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την κοινή αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης (νυν 107, 108 ΣΛΕΕ) (Γενικός Κανονισμός Απαλλαγής κατά κατηγορία), ΕπισΕφημΕΕ L 214, 9.8.2009.

ενισχύσεις συμβατές με την κοινή αγορά. Πρόκειται για περιπτώσεις στις οποίες η Συνθήκη δεν απαλλάσσει αυτομάτως ορισμένες κατηγορίες ενισχύσεων από τηναπαγόρευση του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ, αλλά αντιθέτως επιτρέπει την εξαίρεση συγκεκριμένων περιπτώσεων που ανήκουν σε ορισμένες κατηγορίες, ύστερα από ad hoc εξέταση. Τέσσερις είναι οι κατηγορίες των λεγομένων δυνητικών εξαιρέσεων: α) περιφερειακές ενισχύσεις (για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης περιοχών στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ιδιαίτερα χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση) οι οποίες αποτελούσαν την πιο συνηθισμένη περίπτωση εφαρμογής του εξαιρετικού άρθρου (μέσω της θέσπισης των λεγομένων εθνικών χαρτών περιφερειακής ενίσχυσης), μέχρι την πρόσφατη θέσπιση σχετικού Κανονισμού ομαδικής εξαίρεσης, ο οποίος πλέον καλείται να ρυθμίσει την εν λόγω κατηγορία ενισχύσεων⁷³, (β) γενικές οριζόντιες ενισχύσεις (για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους⁷⁴), στις οποίες εναρμόνίζονται οι ενισχύσεις για έρευνα και ανάπτυξη, (γ) τομεακές ή κλαδικές ενισχύσεις (για την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα ήταν αντίθετος προς το κοινό συμφέρον). Η Επιτροπή ροδιατίθεται θετικά έναντι των παραπάνω ενισχύσεων που αποσκοπούν στην υποβοήθηση επιχειρήσεων που αδυνατούν να ανταπεξέλθουν στην εξέλιξη της εσωτερικής κατανάλωσης ή τον ανταγωνισμό και να προσαρμοστούν σε νέα δεδομένα της ζήτησης, στο μέτρο που αυτές είναι αναγκαίες και δικαιολογημένες, ενώ συχνά εγκρίνει ενισχύσεις για τη διόσωση προβληματικών επιχειρήσεων υπό τη μορφή της κρατικής συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο ή της απόσβεσης χρεών τηρουμένων όμως ορισμένων όρων (π.χ. τα μέτρα αυτά να αποτελούν μέρος ενός επαληθεύσιμου, ρεαλιστικού και οριστικού διαρθρωτικού προγράμματος, συνοδευόμενου με χρονοδιάγραμμα που να έχει δικαιολογημένες προσδοκίες επιτυχίας η ενίσχυση να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τους σκοπούς του αναδιαρθρωτικού προγράμματος, η κρατική συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο να ανταποκρίνεται στην

⁷³ Κανονισμός 1628/2006 ο.π.

⁷⁴ Στις οποίες εννοιολογικά εντάσσονται και οι σχετικές ρυθμίσεις για τη στήριξη των εθνικών τραπεζών προς αντιμετώπιση της σοβαρής χρηματοοικονομικής κρίσης-ιδέσθε Ανακοίνωση της Επιτροπής περί Εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που ελήφθησαν για τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς στο πλαίσιο της τρέχουσας παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης, 2008/C 270/02, ΕπισΕφημΕΕ C270,25.10.2008.

πράξη των ιδιωτικών επενδύσεων)⁷⁵ και (δ) πολιτιστικές ενισχύσεις (για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης τη πολιτιστικής ληρονομιάς, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους συναλλαγών και ανταγωνισμού στην Ένωση σε βαθμό αντίθετο με το κοινό συμφέρον).

6.4. «Ήπιο δίκαιο» (soft law) της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις.

Αποτελεί μακροχρόνια πρακτική της Επιτροπής η συστηματοποίηση κανόνων που εφαρμόζονται επί των κρατικών ενισχύσεων υπό μορφή κειμένων ήπιου δικαίου (soft law), όπως Ανακοινώσεις (Communications) και Κατευθυντήριες Γραμμές (Guidelines). Κατ' αρχήν σε αυτήν την κατηγορία κειμένων περιλαμβάνονται κλαδικοί κανόνες, για τους οποίους η Επιτροπή για λόγους πολιτικής σκοπιμότητας (όπως π.χ. για να διατηρήσει μεγαλύτερη διακριτική ευχέρεια ad hoc εξέτασής τους) δεν τους έχει έως τώρα υπαγάγει σε Κανονισμούς ομαδικής εξαίρεσης (σε κλάδους όπως η γεωργία-για τις μεγάλες επιχειρήσεις του κλάδου, ο οπτικοακουστικός τομέας, η αλιεία, η βιομηχανία άνθρακα, κ.α⁷⁶). Παράλληλα, ορισμένα κείμενα ήπιου δικαίου περιλαμβάνουν απλά μία κωδικοποίηση της νομολογίας του ΔΕΕ, προκειμένου να λειτουργεί ως ένας εύχρηστος οδηγός για τις κυβερνήσεις και τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, σε θέματα όπως π.χ. η παροχή κρατικών εγγυήσεων, η άμεση φορολογία, η παροχή επιχειρηματικού κεφαλαίου, οι ενισχύσεις σε προβληματικές επιχειρήσεις, κ.α.

Η νομική ισχύς και η πρακτική χρησιμότητα αυτών των κειμένων ήπιου δικαίου δε θα πρέπει να παραγνωρίζεται παρά το γεγονός ότι δε θεσπίζουν κανόνες ήπιου δικαίου που να δεσμεύουν τα κράτη-μέλη κατά νομική κυριολεξία. Αφενός, αποτελούν μία έκφραση πολιτικής αυτοδέσμευσης της Επιτροπής και ενδέχεται να

⁷⁵ Αναλυτικά για την πολιτική που ακολουθεί η Επιτροπή στις τομεακές-οριζόντιες κρατικές ενισχύσεις ως προς δυκεκριμένους τομείς (στις αγορές άνθρακα, δημόσιας τηλεόρασης, κινηματογραφικών και λοιπών οπτικοακουστικών μέσων, ηλεκτρισμού, ταχυδρομικών υπηρεσιών, ναυπηγείων, χάλυβα και συνθετικών ινών χρησιμοποιούμενων στην αυτοκινητοβιομηχανία) ιδέσθε το διαδικτυακό τόπο

http://e.c.europa.eu/comm/copmetition/state_aid/legislation/horizontal.html.

⁷⁶ Αναλυτικά για την πολιτική που ακολουθεί η Επιτροπή στις κλαδικές κρατικές ενισχύσεις ιδέσθε το δικτυακό τόπο [http:// e.c.europa.eu/comm/copmetition/state_aid/legislation/specific_rules.html](http://e.c.europa.eu/comm/copmetition/state_aid/legislation/specific_rules.html) , που αναφέρει αναλυτικά τις Ανακοινώσεις της Επιτροπής ανα ρυθμιζόμενο κλάδο.

δημιουργήσουν στο πρόσωπο των επιχειρήσεων που επηρεάζονται από την εφαρμογή αυτών των κανόνων, παρότι οι κανόνες αυτοί δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα. Η επίκληση της αρχής της προστατευόμενης νόμιμης εμπιστοσύνης των διοικουμένων- που περιλαμβάνεται στις γενικά παραδεδεγμένες αρχές του κοινοτικού δικαίου- δε θα έπρεπε να επιχειρείται με τρόπο αόριστο, αλλά πάντοτε σε συνάρτηση με το εννοιολογικό εύρος τουκειμένου, με γνώμονα τι προσδοκίες του «προνοητικού και ενημερωμένου επιχειρηματία» ενώ η μεταστροφή της πολιτικής της Επιτροπής δε θα μπορεί να χαρακτηρίζεται αδικαιολόγητη στο βαθμό που υπαγορεύεται από μεταβολές των πραγματικών συνθηκών που ίσχυαν κατά το χρόνο θέσπισης του σχετικού ήπιου δικαίου.

Συμπερασματικά, η ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική αγγίζει ζητήματα που αφορούν στο σκληρό πυρήνα της εθνικής κυριαρχίας των κρατών μελών. Ιδιαίτερα, η φορολογική κυριαρχία παρουσιάζεται βαθιά «διαβρωμένη» στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, λόγω της εισαγωγής του ομοιόμορφου συστήματος ΦΠΑ, που επιτεύχθηκε με νομική βάση το άρθρο 113 ΣΛΕΕ., εν όψει της εξασφάλισης και διασφάλισης της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων στο πλαίσιο της απρόσκοπτης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς. Και οι άμεσοι φόροι, ωστόσο, είναι δυνατόν να παρεμποδίσουν την εύρυθμη λειτουργία των άλλων, εκτός της κυκλοφορίας των αγαθών, θεμελιωδών κοινοτικών ελευθεριών, καθώς επίσης και να επηρεάσουν τους όρους του ανταγωνισμού στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω της πρακτικής των κρατικών ενισχύσεων. Ο ευρωπαϊκός νομοθέτης δεν προέβλεψε την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών με την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Οι διατάξεις, βέβαια, της ΣΛΕΕ που προβλέπουν την αναγκαία προσέγγιση των νομοθεσιών που έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, είναι δυνατόν να αποτελέσουν το νομικό πλαίσιο του πρωτογενούς ευρωπαϊκού δικαίου για την ευθυγράμμιση (εναρμόνιση ή συντονισμό) των άμεσων φόρων των κρατών μελών προς ένα ενιαίο ευρωπαϊκό πρότυπο. Η ισχύς, ωστόσο, ανομοιόμορφων ρυθμίσεων και η σημειούμενη καθυστέρηση εναρμόνισης της νομοθεσίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών, συντελεί στην εκδήλωση του φαινομένου του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού, στην αντιμετώπιση του οποίου στρατεύονται η Επιτροπή και το Δικαστήριο της ΕΕ.

Β. ΕΜΠΕΙΡΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

I. Το ζήτημα των φορολογικών απαλλαγών μέσα από τις Ετήσιες Εκθέσεις της Επιτροπής για τις Κρατικές Ενισχύσεις και την Πολιτική του Ανταγωνισμού.

Η ανάγκη καθιέρωσης μιας αποτελεσματικής μεθόδου συστηματικής ποσοτικής έκφρασης των κρατικών ενισχύσεων για τους σκοπούς της πολιτικής ανταγωνισμού κατέστη πλήρως αντιληπτή το 1985, έτος κατά το οποίο δημοσιεύθηκε το Λευκό Βιβλίο της Επιτροπής για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Ήδη από τα τέλη αυτού του έτους, η Επιτροπή έδωσε οδηγίες στις υπηρεσίες της να συντάξουν και να δημοσιεύσουν αναλυτική και βάσει πραγματικών στοιχείων Έκθεση σχετικά με τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στα κράτη μέλη της Κοινότητας.

Αρχισε έτσι να εφαρμόζεται ένα σύστημα που αποσκοπεί στην καταγραφή των ενισχύσεων στον τομέα των μεταποιημένων προϊόντων και σε ορισμένους άλλους τομείς, στην εκπόνηση ποσοτικής ανάλυσης του όγκου, της εξέλιξης, των μορφών και των στόχων των ενισχύσεων αυτών και στη δημοσίευση των αποτελεσμάτων. Στο πλαίσιο αυτό η δημοσίευση της Πρώτης Έκθεσης για τα έτη 1981-1986 έγινε το 1989.

Δεδομένου ότι η Πρώτη αυτή Έκθεση κατέληγε στο συμπέρασμα ότι είναι αναγκαίο να βελτιωθεί η διαφάνεια στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, κρίθηκε απαραίτητη η συνεχής ενημέρωση της, γεγονός που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο των επόμενων Εκθέσεων. Τα έτη 1991 και το 1992 χαρακτηρίστηκαν από ορισμένα γεγονότα ιδιαίτερης σημασίας όσον αφορά την υποχρέωση της Επιτροπής για ενημέρωση του κοινού, καθ' ότι η εν λόγω περίοδος ήταν εκείνη της προετοιμασίας για την καθιέρωση της ενιαίας αγοράς και των απαραίτητων διαρθρωτικών αλλαγών που τη συνόδευαν, ιδιαίτερα στους τομείς που είναι σήμερα πλήρως εκτεθειμένοι στον ελεύθερο ανταγωνισμό. Υπήρχε το ενδεχόμενο όπως οι μεταβολές αυτές παρακινήσουν τις κυβερνήσεις να προσφύγουν στις κρατικές ενισχύσεις, ιδίως λόγω των δυσμενών οικονομικών συνθηκών που επικρατούσαν την περίοδο εκείνη. Βέβαια, το συνολικό ποσό των εθνικών ενισχύσεων στην οικονομία κατά την περίοδο 1990- 1992 σημείωσε ελαφρά υποχώρηση έναντι του αντίστοιχου ποσού για την περίοδο

1988-1990⁷⁷.

Όσον αφορά στο διεθνές πλαίσιο, κατά την τρέχουσα δεκαετία συνήφθησαν οι ευρωπαϊκές συμφωνίες με τις χώρες της Κεντρικής και Ανατολικής Ευρώπης (ΧΚΑΕ), και εν συνεχεία ξεκίνησαν οι διαπραγματεύσεις ένταξης τους. Το φορτίο του παρελθόντος είναι ιδιαίτερα βαρύ στις χώρες αυτές που διανύουν μεταβατικό στάδιο και σε ορισμένους τομείς απαιτείται σημαντική κρατική στήριξη. Για το λόγο αυτόν, τόνισε η Επιτροπή απαιτείται μεγαλύτερη διαφάνεια στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων στις εν λόγω χώρες.

Από την πορεία των Εκθέσεων της Επιτροπής προκύπτει ότι, λόγω της προσεκτικής και πιο αυστηρής προσέγγισης που υιοθέτησε η Επιτροπή, οι ενισχύσεις δεν σημείωσαν άνοδο, σημειώνεται δε ότι στο μέτρο που καθίσταται ολοένα και πιο περίπλοκο το περιβάλλον εντός του οποίου η Ευρωπαϊκή Ένωση πρέπει να καθορίσει τις προτεραιότητες της όσον αφορά την πολιτική ανταγωνισμού, ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων θα απαιτεί ολοένα και μεγαλύτερο όγκο πληροφοριακών στοιχείων.

Προς το σκοπό αυτό η Επιτροπή αποφασίζει να διπλασιάσει τις προσπάθειες της για αύξηση της διαφάνειας, καθότι είναι πεπεισμένη ότι αυτό θα συμβάλει στην ανάπτυξη ευρωπαϊκής αγοράς η οποία θα ενισχύσει τη συνοχή μεταξύ των κρατών μελών της και θα παραμείνει ανοικτή στις εμπορικές συναλλαγές με τον υπόλοιπο κόσμο.

Πράγματι, την περίοδο των ετών **1992-1994** δεν φαίνεται να ήταν εντελώς αστήρικτη η ανησυχία ότι οι δυσμενείς οικονομικές συνθήκες που επικρατούσαν την εποχή εκείνη, σε συνδυασμό με την πλήρη εκδήλωση των επιπτώσεων του ανταγωνισμού λόγω της σταδιακής εγκαθίδρυσης της εσωτερικής αγοράς, θα ωθούσαν τις κυβερνήσεις να καταφύγουν στις κρατικές ενισχύσεις.

Ως προς τις διαφορές που παρατηρούνται στις τάσεις των ενισχύσεων μεταξύ των κρατών μελών, μπορεί να διατυπωθεί το γενικό συμπέρασμα ότι εξακολουθούν να υφίστανται σημαντικές διαφορές μεταξύ των μεμονωμένων κρατών μελών.

⁷⁷ COM (95) 365 τελικό, Τέταρτη Έκθεση της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στο βιομηχανικό Τομέα και σε άλλους τομείς στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 26.07.1995.

Από τη σύγκριση των τεσσάρων ισχυρότερων οικονομικά χωρών προκύπτει ότι οι ενισχύσεις στην Ιταλία εκπεφρασμένες ως ποσοστό της προστιθέμενης αξίας είναι δέκα φορές υψηλότερες από ό,τι στο Ηνωμένο Βασίλειο, δυόμισι φορές υψηλότερες από ό,τι στη Γαλλία και 1,8 φορές υψηλότερες από ό,τι στη Γερμανία. Οι παρατηρούμενες διαφορές μεταξύ των τεσσάρων αυτών κρατών μελών αντικατοπτρίζουν τις διαφορετικές απόψεις τους όσον αφορά τη χρησιμοποίηση των μέσων χορήγησης κρατικών ενισχύσεων, και υπό το πρίσμα αυτό δεν είναι ιδιαίτερα ανησυχητικές, εάν, ωστόσο, οι συνολικές διαφορές στην Ευρωπαϊκή Ένωση εξετασθούν από την άποψη της συνοχής, τα αποτελέσματα προκαλούν κάποια ανησυχία. Μία άμεση σύγκριση μεταξύ των τεσσάρων αυτών κρατών μελών και των τεσσάρων χωρών συνοχής - Ισπανία, Ιρλανδία, Πορτογαλία και Ελλάδα - δείχνει ότι η σχετική σημασία της στήριξης της βιομηχανίας αυξάνεται στα κεντρικότερα κράτη μέλη, ενώ η εν λόγω κατάσταση ανισορροπίας δεν συμβάλλει στην οικονομική σύγκλιση και φανερώνει ότι υπάρχουν περιθώρια για την βελτίωση της οικονομικής και κοινωνικής συνοχής. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι εκτός από τις εθνικές κρατικές ενισχύσεις, η βιομηχανία επωφελείται επίσης από τις κοινοτικές παρεμβάσεις μέσω των Διαρθρωτικών Ταμείων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά μπορούν να είναι αποτελεσματικά μόνον εάν η χρησιμοποίηση των κρατικών ενισχύσεων ακολουθεί ισόρροπη εξέλιξη στα διάφορα κράτη μέλη.

Διαχωρίζοντας τις ενισχύσεις στη βιομηχανία, ανάλογα με τον τρόπο χρηματοδότησής του, η Επιτροπή διατυπώνει, ότι οι δημοσιονομικές δαπάνες, που αποτελούνται από επιχορηγήσεις, δάνεια με μειωμένο επιτόκιο, συμμετοχές και εγγυήσεις, είναι ο προτιμώμενος τρόπος χρηματοδότησης των ενισχύσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για την Ισπανία, όπου όλες οι ενισχύσεις χρηματοδοτούνται μέσω του προϋπολογισμού, τη Δανία, την Πορτογαλία, το Λουξεμβούργο και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αντίθετα, οι ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα, δηλαδή οι μειώσεις φόρου και οι φορολογικές διευκολύνσεις, χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό στη Γερμανία και την Ιταλία. Σε κάθε περίπτωση, διπιστώνεται ότι οι άμεσες επιδοτήσεις χρησιμοποιούνται συχνότερα από τις μειώσεις φόρων, καθ' ότι ο πρώτος τύπος ενίσχυσης είναι πιο ευέλικτος από το δεύτερο, εφόσον, από άποψη κοινοβουλευτικών διαδικασιών, η θέσπιση των επιδοτήσεων είναι εν γένει λιγότερο δαπανηρή από τη θέσπιση αλλαγών στη

φορολογική νομοθεσία, οι κυβερνήσεις προτιμούν να χρησιμοποιούν τον πρώτο τύπο ενισχύσεων⁷⁸.

Η διάθεση κονδυλίων από τον προϋπολογισμό είναι η προτιμώμενη μορφή χορήγησης κρατικών ενισχύσεων στο μεταποιητικό τομέα σε όλα τα κράτη μέλη. Αυτό είναι θετικό ως προς το ότι η χρηματοδότηση μέσω του προϋπολογισμού έχει μεγαλύτερη διαφάνεια από την εναλλακτική λύση της χρηματοδότησης μέσω του φορολογικού συστήματος.

Όσον αφορά τις συνολικές εθνικές ενισχύσεις στην οικονομία, τα στοιχεία, στο βαθμό που είναι διαθέσιμα στην Επιτροπή, επιβεβαιώνουν το συμπέρασμα των προηγούμενων εκθέσεων ότι ο όγκος των ενισχύσεων στην Κοινότητα παραμένει σε πολύ υψηλά επίπεδα. Δεν πρέπει να λησμονούμε ότι στο πλαίσιο του άρθρου 107, παρ. 1 της ΣΛΕΕ, που αποτελεί τη βάση της πολιτικής της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, προβλέπεται η γενική απαγόρευση των ενισχύσεων και ότι οι κρατικές ενισχύσεις εγκρίνονται μόνο όταν εφαρμόζεται μία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται στο άρθρο 107 ΣΛΕΕ. Ασφαλώς, η Επιτροπή εγκρίνει ενισχύσεις για πολλούς σκοπούς, όταν κρίνει ότι εξυπηρετούν το κοινό συμφέρον. Παραδείγματα παρόμοιων ενισχύσεων έναντι των οποίων η Επιτροπή τηρεί σαφώς ευνοϊκή στάση είναι οι ενισχύσεις υπέρ της Έρευνας & Ανάπτυξης, των ΜΜΕ, της κατάρτισης, της προστασίας του περιβάλλοντος και οι περιφερειακές ενισχύσεις. Ωστόσο, είναι αναντίρρητο ότι η σωρεία παρεμβάσεων κρατικής ενίσχυσης μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την αποτελεσματική λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Στους ανωτέρω λόγους που παρεμποδίζουν τη δημιουργία αποτελεσματικής ευρωπαϊκής οικονομίας η Επιτροπή καταλογίζει σαφώς το γεγονός ότι οι υψηλές δημόσιες δαπάνες για τις κρατικές ενισχύσεις χρηματοδοτούνται μέσω των φόρων. Είναι ευρέως παραδεκτό ότι υφίσταται ο κίνδυνος το υψηλό επίπεδο φορολόγησης στην Ένωση να καταπνίξει την ιδιωτική πρωτοβουλία και, ως εκ τούτου, τη δημιουργία νέων επιχειρήσεων που χρειάζονται για να προσφέρουν νέες θέσεις απασχόλησης για τους αδρανείς πόρους της Ευρώπης.

⁷⁸ COM, (95) 365, τελικό ό.π.

Στο σημείο αυτό, τονίζουμε, ότι όσον αφορά στις φορολογικές δαπάνες (τα μειωμένα φορολογικά έσοδα), ως βάση χρησιμοποιήθηκε ο ορισμός του ΟΟΣΑ:

"Ως φορολογική δαπάνη συνήθως ορίζεται η απόκλιση από το γενικό αποδεκτό ή το βασικό φορολογικό πλαίσιο, απόκλιση η οποία συνεπάγεται ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για συγκεκριμένες δραστηριότητες ή ομάδες φορολογουμένων". Έτσι, για παράδειγμα, οι φορολογικές ελαφρύνσεις που παρέχονται σε ορισμένες αναπτυξιακές περιοχές, δηλαδή σε ένα μόνο τμήμα της επικράτειας της φορολογικής αρχής θεωρούνται ως φορολογικές δαπάνες, ενώ η διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών θεωρείται ως αναπόσπαστο μέρος του βασικού φορολογικού πλαισίου.

Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις οι αποκλίσεις από το βασικό φορολογικό πλαίσιο βρίσκονται στη διαχωριστική γραμμή μεταξύ των ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ και των γενικών μέτρων και η Επιτροπή δεσμεύεται να συνεχίσει, με τη βοήθεια των κρατών μελών τις σχετικές με το θέμα αυτό εργασίες, έτσι ώστε να φωτιστεί και αυτή η "σκοτεινή περιοχή".

Το έτος 1995 η Επιτροπή, στο πλαίσιο εξέτασης περιπτώσεων που τέθηκαν ενώπιόν της σχετικά με τις ενισχύσεις περιβαλλοντικής προστασίας, σημειώνει, ότι οι τεθειμένες κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις ενισχύσεις περιβαλλοντικής προστασίας έχουν ως στόχο την επίτευξη μιας ισορροπίας μεταξύ πολιτικής ανταγωνισμού και πολιτικής για το περιβάλλον⁷⁹. Στο πλαίσιο αυτό, οι κατευθυντήριες γραμμές επιβεβαιώνουν την αρχή "ο ρυπαίνων πληρώνει", αλλά ταυτοχρόνως προβλέπουν ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες είναι δυνατόν να επιτραπεί η περιβαλλοντική ενίσχυση. Σε συμφωνία με τις αρχές αυτές, οι κατευθυντήριες γραμμές τονίζουν ότι, μολονότι η ενίσχυση για τη λειτουργία μιας επιχείρησης θεωρείται ότι κανονικά δεν συμβιβάζεται με την έννοια της κοινής αγοράς, η Επιτροπή μπορεί να επιτρέψει σε εξαιρετικές περιπτώσεις τέτοιου είδους ενίσχυση, με τη μορφή απαλλαγής από περιβαλλοντικούς φόρους όπως επίσης και άλλων αντισταθμιστικών μέτρων, υπό την προϋπόθεση ότι η ενίσχυση είναι αναγκαία για την επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων προστασίας του περιβάλλοντος. Έτσι, η Επιτροπή θεώρησε ότι η απαλλαγή από τους νέους ενεργειακούς φόρους για τις

⁷⁹ COM (96) 126, XXVη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1995, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1995»

εκπομπές CO₂ και SO₂ υπέρ των επιχειρήσεων εντάσεως ενέργειας στη Δανία και τις Κάτω Χώρες και η απαλλαγή από τους φόρους για τα υπόγεια ύδατα και τα απόβλητα υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων στις Κάτω Χώρες, μπορεί να επιτραπεί, θεωρούμενη ως το αναπόφευκτο τίμημα που πρέπει να καταβληθεί λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι χώρες αυτές ήταν από τις πρώτες οι οποίες καθιέρωσαν το φόρο αυτό για τη βελτίωση της προστασίας του περιβάλλοντος. Εάν δεν προβλεφθεί κάποια φορολογική ελάφρυνση, οι φόροι αυτοί θα ζημιώσουν σοβαρά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων εντάσεως ενέργειας στις χώρες οι οποίες καθιέρωσαν πρώτες το φόρο αυτό, και στη συγκεκριμένη περίπτωση στη Δανία και τις Κάτω Χώρες, με αποτέλεσμα τη μείωση των ουσιαστικών οφελών. Ωστόσο, για να εξασφαλιστεί ότι οι φορολογικές αυτές απαλλαγές δεν στρεβλώνουν τον ανταγωνισμό και για να δοθεί κίνητρο στους δικαιούχους της ενίσχυσης να εφαρμόζουν μέτρα μείωσης της ρύπανσης, η Επιτροπή θα απαιτεί πάντοτε οι εν λόγω απαλλαγές να έχουν προσωρινό και, καταρχήν, φθίνοντα χαρακτήρα.

Στις Τομεακές ενισχύσεις, και ειδικότερα στον Γεωργικό Τομέα,⁸⁰ όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ της κοινής γεωργικής πολιτικής και των άλλων κοινοτικών πολιτικών όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων του ανταγωνισμού, είναι σκόπιμο να αναφερθεί η υπόθεση των ενισχύσεων στα βιοκαύσιμα. Η Επιτροπή εξέτασε τις ενισχύσεις στον εν λόγω τομέα στο Βέλγιο, τη Γαλλία και την Ιταλία. Στο Βέλγιο, πρόκειται για ενισχύσεις στην παραγωγή αγριοκράμβης με τη μορφή πριμοδοτήσεων ανά εκτάριο ή εγγυήσεις τιμών (ενισχύσεις αριθ. N 679/94 και N 741/94)· στη Γαλλία (ενισχύσεις αριθ. NN 10/A/92, NN 10/B/92, NN 51/94) και στην Ιταλία (ενίσχυση αριθ. NN 49/93), στις εθνικές ενισχύσεις στα βασικά προϊόντα προστέθηκαν φορολογικά μέτρα υπέρ των βιοκαυσίμων. Η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 παρ. 2 ΣΛΕΕ όσον αφορά όλα τα εν λόγω μέτρα, τα οποία αποκάλυψαν διάφορες παραβάσεις όσον αφορά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, τους κανονισμούς που αφορούν την κοινή οργάνωση των αντίστοιχων αγορών και τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 1765/92 του Συμβουλίου, που θεσπίζει καθεστώς στήριξης των παραγωγών ορισμένων αροτραίων καλλιεργειών.

Η Επιτροπή διευκρίνησε ότι η τακτική της αυτή δεν θέτει υπό αμφισβήτηση την κοινοτική πολιτική προώθησης της ανάπτυξης των βιοκαυσίμων, θέλησε,

⁸⁰ COM (96) 126, ό.π.

ωστόσο, να υπογραμμίσει, ότι η ανάπτυξη αυτή πρέπει να τηρεί τους θεμελιώδεις κανόνες της συνθήκης και τις διατάξεις της κοινής αγροτικής πολιτικής, που απαγορεύουν κυρίως, αφενός, κάθε φορολογικό μέτρο άνισης μεταχείρισης βάσει της εθνικής καταγωγής των σχετικών προϊόντων και, αφετέρου, τις κρατικές ενισχύσεις που χορηγούνται μόνο για προϊόντα που προέρχονται από γαίες σε αγρανάπαυση

Τον Ιούλιο η Επιτροπή ενέκρινε μία νέα δέσμη φόρων ενέργειας, με την οποία η Δανία αυξάνει τον ισχύοντα φόρο επί του CO₂, επεκτείνει στη βιομηχανία το φόρο ενέργειας που χρησιμοποιείται για θέρμανση κτιρίων και επιβάλλει ένα νέο φόρο ενέργειας στις εκπομπές SO₂. Με την εν λόγω δέσμη φόρων ενέργειας η Δανία προπορεύεται των άλλων κρατών μελών όσον αφορά τους "πράσινους φόρους", γεγονός που πρέπει να αντιμετωπιστεί υπό το πρίσμα της μέχρι εκείνη τη στιγμή αποτυχίας να επιτευχθεί συμφωνία για ένα κοινό φόρο ενέργειας/CO₂ σε κοινοτικό επίπεδο.

Βάσει του καθεστώτος οι εταιρείες ενεργειακής έντασης που εφαρμόζουν ορισμένες παραγωγικές διαδικασίες ενεργειακής έντασης θα δικαιούνται προσωρινής και σταδιακά καταργούμενης φοροαπαλλαγής από το φόρο CO₂ επί της ενέργειας που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία. Η εν λόγω φοροαπαλλαγή ενδέχεται να αυξηθεί σε περίπτωση που οι εταιρείες ενεργειακής έντασης συνάπτουν οικειοθελώς συμφωνίες με τις αρχές αναλαμβάνοντας τη δέσμευση να επενδύσουν σε μέτρα αποτελεσματικής χρησιμοποίησης της ενέργειας, μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τις εκπομπές CO₂. Ο φόρος CO₂ επί της ενέργειας που χρησιμοποιείται για τη θέρμανση κτιρίων θα μειωθεί σταδιακά και καμία εταιρεία δεν θα δικαιούται φοροαπαλλαγών.

Τα έσοδα των φόρων ενέργειας θα επιστραφούν πλήρως στη βιομηχανία είτε μέσω γενικών μέτρων υπέρ της βιομηχανίας ως συνόλου, όπως για παράδειγμα μειώνοντας γενικά το φόρο εργασίας, είτε μέσω ειδικών μέτρων υπέρ των εταιρειών που λαμβάνουν μέτρα περιβαλλοντικής προστασίας, όπως για παράδειγμα επενδύσεις στην εξοικονόμηση ενέργειας.

Μειώνοντας την εκπομπή αερίων που ευθύνονται για το φαινόμενο του θερμοκηπίου μέσω φόρων στην ενεργειακή κατανάλωση της βιομηχανίας, οι νέοι φόροι ενέργειας της Δανίας ευθυγραμμίζονται με τους θεμελιώδεις στόχους της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον εν λόγω τομέα και με την αρχή του «ο ρυπαίνων

πληρώνει», που απαιτεί να εντάσσονται όλα τα περιβαλλοντικά έξοδα στα παραγωγικά έξοδα της εταιρείας. Η απαλλαγή από τους περιβαλλοντικούς φόρους αυτού του είδους για τις εταιρείες ενεργειακής έντασης πρέπει να θεωρείται ως το αναπόφευκτο τίμημα που πρέπει να πληρώσουν οι χώρες οι οποίες πρώτες εισάγουν ένα φόρο ο οποίος μεν θα έχει ευεργετικά αποτελέσματα για το συνολικό περιβάλλον αλλά, χωρίς κάποια απαλλαγή, ενδέχεται να βλάψει σοβαρά την ανταγωνιστικότητα των εταιρειών ενεργειακής έντασης στις χώρες που επιβάλλουν το φόρο, σε βαθμό που το μέτρο αυτό να καθίσταται πολιτικά αδύνατο. Η παρατήρηση αυτή ισχύει ιδιαίτερα στην προκειμένη περίπτωση, στην οποία η καθαρή επιβάρυνση του περιβαλλοντικού φόρου στις εταιρείες ενεργειακής έντασης θα αυξηθεί σημαντικά σε σύγκριση με την ισχύουσα φορολογική επιβάρυνση.

Για το λόγο αυτό, οι κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις ενισχύσεις στην προστασία του περιβάλλοντος επιτρέπουν τη χορήγηση απαλλαγών από περιβαλλοντικούς φόρους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω απαλλαγές είναι προσωρινές και σταδιακά μειώνονται. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι φοροαπαλλαγές που χορηγούνται βάσει του δανέζικου καθεστώτος πληρούν τους εν λόγω όρους και η Επιτροπή διαπίστωσε ότι οι εταιρείες ενεργειακής έντασης δεν θα έχουν καθαρό οικονομικό πλεονέκτημα μέσω συνδυασμού φοροαπαλλαγών με τα μέτρα αποζημίωσης βάσει του καθεστώτος, η Επιτροπή αποφάσισε να εγκρίνει τις εν λόγω φοροαπαλλαγές σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 3, στοιχείο (γ), χαρακτηρίζοντάς τις ως προσωρινές και απαραίτητες για να μην βρεθούν ορισμένες εταιρείες σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με ανταγωνιστές σε χώρες που δεν επιβάλλουν ανάλογους περιβαλλοντικούς φόρους, ενώ, βάσει του τότε καθεστώτος η πλήρης φορολόγηση των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων κρίθηκε αντιπαραγωγική από περιβαλλοντική άποψη. Για τους λόγους αυτούς, το ολλανδικό φορολογικό καθεστώς θεωρήθηκε ότι συμβιβάζεται με την κοινή αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107, παράγραφος 3, στοιχείο γ), της ΣΛΕΕ.

Για τα έτη 1996-1998⁸¹, η Επιτροπή σημειώνει ότι, η χρηματοδότηση από τον προϋπολογισμό αποτελεί την προτιμώμενη μορφή χορήγησης των κρατικών εμισχύσεων και σε αυτήν αντιστοιχεί το 73% περίπου των ενισχύσεων υπέρ του

⁸¹ COM (97) 170, 16.04.1997, Πέμπτη Έκθεση της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στο βιομηχανικό Τομέα και σε άλλους τομείς στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

μεταποιητικού τομέα. Σε σύγκριση με τις φορολογικές διευκολύνσεις, η προτίμηση για την πρώτη μορφή ενίσχυσης που είναι και η διαφανέστερη κατανέμεται άνισα μεταξύ των κρατών μελών. Ενώ σε ορισμένες χώρες σχεδόν το σύνολο των ενισχύσεων, δηλαδή πάνω από 90%, χρηματοδοτείται από τον προϋπολογισμό, σε άλλες χώρες, όπως η Δανία, η Γαλλία, η Ιρλανδία, η Ιταλία πάνω από το 30% των ενισχύσεων στον μεταποιητικό τομέα χορηγείται υπό μορφή φορολογικών απαλλαγών.

Εξακολουθεί να τονίζει τη σαφή ευνοϊκή της άποψη για τις ενσχύσεις προς την Έρευνα και την Απασχόληση, τις ΜΜΕ, την προστασία του περιβάλλοντος, την εκπαίδευση και την απασχόληση καθώς και τις περιφερειακές ενσχύσεις και σημειώνει την ένταση των προσπαθειών της για τον εντοπισμό των επιζήμιων φορολογικών μέτρων υπό μορφή κρατικών ενισχύσεων⁸².

Στις 24 Φεβρουαρίου η Επιτροπή αποφάσισε να κλείσει με μάλλον μία αρνητική απόφαση τη διαδικασία που εκκίνησε στην υπόθεση *Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa)*⁸³ δυνάμει του 108 παρ. 2 ΣΛΕΕ σχετικά με την τοπική βοήθεια στην εταιρεία Demesa υπό τον τύπο της επιχορηγήσεων και φοροαπαλλαγών που υπερέβαιναν το ανώτατο επιτρεπτό όριο για τη Χώρα των Βάσκων. Οι φοροαπαλλαγές που χορηγήθηκαν στη Demesa αξιολογούνται ως καρτικές ενισχύσεις σύμφωνα με το κριτήριο της επιλεκτικότητας, το οποίο υφίσταται στο εξουσίες που απολαμβάνει η Επαρχιακή Κυβέρνηση κατά την παραχώρηση φορολογικών διευκολύνσεων⁸⁴.

Για τους ίδιους λόγους που επικαλέσθηκε η Επιτροπή στην υπόθεση Demesa, η Επιτροπή έκρινε ειδικότερα στην υπόθεση *Ramondín Cápsulas SA et Ramondín SA*⁸⁵, ότι ο χαρακτήρας της αποκλειστικότητας των φορολογικών απαλλαγών καθιστά το μέτρο κρατική ενίσχυση, εξετάζοντας, ωστόσο, το εάν υπερβαίνει το μέτρο το

⁸² SEC (99) 743, XXVIIIη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1998, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1998»

⁸³ Υπόθεση C 76/97 (πρώην NN 115/97) (ΕΕ L 292, 13.11.1999).

⁸⁴ SEC (2000) 720, XXIXη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1999, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1999»

⁸⁵ Υπόθεση C 22/99 (πρώην NN 117/98)

επιτρεπτό ανώτατο όριο ποστού 25% του ΛΕΠ, κρίνει ότι μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την κοινή αγορά.

Εξετάζοντας το καθεστώς των κρατικών ενισχύσεων της Δανίας⁸⁶ η Επιτροπή εφήρμοσε για πρώτη φορά στον τομέα της γεωργίας τις αρχές της Ανακοίνωσης για την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις σε μέτρα σχετικά με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων⁸⁷. Η υπόθεση αφορούσε σε επανεισαγωγή φορολογικού ορίου επί των Δανέζικων τοπικών φόρων που επιβλήθηκε από τις δημοτικές αρχές για τη γη που χρησιμοποιείται για την πρωτογενή παραγωγή⁸⁸. Το όριο που προτάθηκε από τη Δανία (0.008%) ήταν χαμηλότερο από εκείνο (0.015%) που είχε εγκριθεί από την Επιτροπή με τις δύο προηγούμενες αποφάσεις του για τα έτη 1994-96 και 1997, με τις οποίες και είχε κρίνει ότι το φορολογικό όριο από εκμετάλλευση γης δε σθηνστά κρατική ενίσχυση, ενώ οι Αρχές της Δανίας διαβεβαίωσαν ότι οι παράγοντες επί των οποίων η Επιτροπή βάσισε τις προηγούμενες αποφάσεις της δεν είχαν μεταβληθεί. Η Επιτροπή έκρινε ότι το μέτρο, παρ' όλο που είναι επιλεκτικό, δε συνιστούσε κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ. Ως περαιτέρ επιχειρήματα υπέρ της κρίσης της ότι η ρύθμιση αφορούσε σε ολόκληρο τον τομέα πρωτογενούς παραγωγής, συγκεκριμένης φύσης γης σε συνδυασμό με.

Την 21^η Απριλίου η Επιτροπή αποφάσισε να κλείσει την έρευνα επί της φορολογικής συμπεριφοράς στο πλαίσιο της συμφωνίας Technolease ανάμεσα στη Philips και την Rabobank (Υπόθεση Philips/Rabobank Technolcase⁸⁹), διαπιστώνοντας ότι δεν περιελάμβανε κρατική ενίσχυση. Η Επιτροπή εκκίνησε τη διαδικασία του άρθρου 108 ΣΛΕΕ μετά από δημοσιεύματα στον Τύπο, ότι οι φορολογικές αρχές της Δανίας χορήγησαν απροσδιόριστο ποσό στη Philips και/ή Rabobank με τη μορφή φορολογικών πλειονεκτημάτων στο πλαίσιο της Technolease.

⁸⁶ XXIXη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού, 1999, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1999»

⁸⁷ ΕΕ C 384, 10.12.1998

⁸⁸ Υπόθεση N 53/99, Απόφαση της Επιτροπής της 9^{ης} Ιουνίου 1999 (ΕΕ C 213, 24.7.1999)

⁸⁹ Υπόθεση C 28/97 (πρώην NN 38/97)

Σε υπόθεση που αφορούσε το κράτος της Γερμανίας, μετά από τροποποίηση της φορολογικής περιβαλλοντικής νομοθεσίας (Νόμος για την προσαρμογή στην οικολογική φορολογική μεταρρύθμιση)⁹⁰, την 21 Απριλίου Επιτροπή αποφάσισε να μην εγείρει αντιρρήσεις κατά πληθώρας φορολογικών μέτρων που εισήγαγαν τροποποίηση της νομοθεσίας περί περιβαλλοντικών φόρων. Το «πακέτο» των μέτρων περιελάμβανε πολλές φορολογικές απαλλαγές, κυρίως μειώσεις φορολογικών συντελεστών στον τομέα της βιομηχανίας, της γεωργίας, της δασοκομίας και των σιδηροδρομικών μεταφορών, απαλλάσσοντας τις εταιρείες από το ποσοστό αυτό του φόρου, ενώ άλλες εταιρείες έπρεπε να καταβάλουν υψηλότερους από αυτούς που κατέβαλαν στο παρελθόν φόρους. Η Επιτροπή έκρινε ότι οι απαλλαγές από την εν γένει καταβολή φόρου με τη μορφή φορολογικών απαλλαγών ή επιστροφών έπρεπε να αξιολογηθούν ως κρατικές ενισχύσεις, καθ' ότι παρείχαν πλεονέκτημα σε συγκεκριμένες δραστηριότητες οι τομείς της βιομηχανίας.

Έκρινε, ωστόσο, ότι τα κοινοποιηθέντα μέτρα, μπορούσαν να εξαιρεθούν για μία περίοδο τριών χρόνων, δυνάμει του α. 107 παρ. 3, στ (γ) ΣΛΕΕ. Οι Κατευθυντήρες Γραμμές της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος, αναγνωρίζουν, ότι η επιβολή περιβαλλοντικών φόρων και βαρών μπορούν υπό συγκεκριμένες συνθήκες να δικαιολογήσουν την κρατική ενίσχυση υπό μορφή απαλλαγής από τους περιβαλλοντικούς φόρους. Αυτό ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση που κάποιοι τομείς δεν είναι άμεσα σε θέση να φέρουν επιπλέον οικονομικό βάρος και αναζητούν προσωρινή «ανακούφιση». Η Επιτροπή, έλαβε υπ' όψη το γεγονός ότι τη συγκεκριμένη περίοδο δεν προβλέποντο αντίστοιχοι «ενεργειακοί» φόροι στα λοιπά Κράτη μέλη ή σε τρίτες χώρες και ότι η εισαγωγή περιβαλλοντικών φόρων επηρέαζε την ανταγωνιστική θέση των επιχειρήσεων στις οποίες επιβαλλόντο. Σκέφτηκε, επίσης, ότι η Γερμανική Κυβέρνηση υποχρεούντο να επανυποβάλει τα μέτρα για έγκιση το αργότερο μετά από διάστημα τριών ετών, και έλαβε σοβαρά υπ' όψη την αυτοπεποίθηση της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι η γερμανική βιομηχανία θα εξακολουθούσε να σέβεται τις ήδη εν ισχύ συμφωνίες και θα κτέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια να μειώσει την κατανάλωση ενέργειας και να αυξήσει την αποδοτικότητά της.

⁹⁰ Υπόθεση NN 47/99 (ΕΕ C 166, 12.6.1999).

Στις 26 Μαΐου η Επιτροπή αποφάσισε να εγκρίνει την εφαρμογή ειδικών περιβαλλοντικών φορολογικών μέτρων⁹¹, με τη μορφή μειωμένων περιβαλλοντικών φόρων στο ηλεκτρισμό και τα μεταλλικών ελαίων, βασιζόμενη στο ότι η ενίσχυση μπορούσε να εξαιρεθεί δυνάμει του άρθρου 3 του Κώδικα για την ενίσχυση στον τομέα του Χάλυβα και το σημείο 3.4 των Κατευθυντήριων Γραμμών για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της περιβαλλοντικής προστασίας.

Το 2000 η Επιτροπή σημειώνει ότι συνεχίζεται η μείωση του συνολικού ύψους των κρατικών ενισχύσεων, μείωση από 102 δις € σε 90, ενώ σε ορισμένες χώρες, το σύνολο των ενισχύσεων στον μεταποιητικό τομέα χορηγείται υπό μορφή δημοσιονομικών δαπανών, σε άλλες χώρες, όπως η Δανία, η Γαλλία και η Ιρλανδία, πάνω από το 35% των ενισχύσεων χορηγείται υπό μορφή φορολογικών μειώσεων.

Στην κατηγορία των ενισχύσεων για την προστασία του περιβάλλοντος περιλαμβάνεται μία υποκατηγορία καθεστώτων που προσλαμβάνουν σταδιακά μεγαλύτερη σημασία. Ορισμένα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει φορολογικά καθεστώτα για τις εκπομπές CO₂, προκειμένου να ενθαρρυνθεί η μείωση της εκπομπής CO₂ και άλλων αερίων από την καύση ορυκτών καυσίμων και να στηριχθεί η χρησιμοποίηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Τα καθεστώτα αυτά υπαγορεύονται κυρίως από την ανάγκη να τηρηθούν οι δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει η ΕΕ και τα κράτη μέλη υπογράφοντα τη Συμφωνία του Kyoto, και να πετευχθεί ο γενικότερος στόχος της αειφόρου ανάπτυξης.

Τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν δύο είδη κρατικής ενίσχυσης, συχνά σε συνδυασμό μεταξύ τους: φορολογικές απαλλαγές και επιχορηγήσεις. Γενικά, τα εν λόγω κράτη θέσπισαν καθεστώτα φορολόγησης της ενέργειας ή των εκπομπών CO₂, ενώ οι επιχορηγήσεις, οι επιδοτήσεις επιτοκίου και οι φορολογικές απαλλαγές, εξακολουθούν να αποτελούν μακράν τη συχνότερα χρησιμοποιούμενη μορφή ενισχύσεων στην Ένωση. Με εξαίρεση τη Γαλλία και την Ιρλανδία, οι επιχορηγήσεις χρησιμοποιούνται συχνότερα από τις φορολογικές απαλλαγές, ενώ οι φορολογικές διευκολύνσεις – κυρίως υπό μορφή επιταχυνόμενης απόσβεσης και σύστασης αφορολόγητων αποθεματικών- αποτελούντο λιγότερο χρησιμοποιούμενο είδος ενίσχυσης στην Ένωση, με εξαίρεση τις Κάτω Χώρες που αντιστοιχούν σε 8% του

⁹¹ Υπόθεση NN 50/99 (πρώην NN 61/99) (ΕΕ C 245, 28.8.1999).

συνόλου των ενισχύσεων στο μεταποιητικό Τομέα. Οι ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα, δηλαδή φορολογικές απαλλαγές και φορολογικές διευκολύνσεις, χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό στη Δανία, Γαλλία, Ιρλανδία.

Σε επίπεδο ΕΕ παρατηρείται μείωση των φορολογικών απαλλαγών από 33% σε 22% και ταυτόχρονα ίση σχεδόν αύξηση του ποσοστού των πειχορηγήσεων από 51% σε 61%, ειδικότερα όμως σε ορισμένα κράτη μέλη σημειώθηκαν σχετικά σημαντικές αλλαγές της διάρθρωσης των ενισχύσεων, όπως π.χ. στο Βέλγιο και στην Ελλάδα το ποσοστό των επιχορηγήσεων αυξήθηκε γρηγορότερα απ' ό,τι στην ΕΕ ως σύνολο, ενώ στη Δανία, την Ιρλανδία και τις Κάτω Χώρες, το ποσοστό των επιχορηγήσεων μειώθηκε, σε αντίθεση με την συνολική τάση στην ΕΕ. Η μείωση του ποσοστού των επιχορηγήσεων συνδυάστηκε με αύξηση του ποσοστού των φορολογικών απαλλαγών, ενώ οι υπόλοιπες μορφές ενίσχυσης παρέμειναν σχετικά σταθερές. Μόνο στη Γαλλία σημειώθηκε αύξηση τόσο των επιχορηγήσεων όσο και των φορολογικών απαλλαγών.

Οι διαφοροποιήσεις αυτές οφείλονται σε σημαντικές αλλαγές της πολιτικής ορισμένων κρατών μελών, που για να εφαρμοστούν προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση συγκεκριμένων μορφών ενίσχυσης. Π.χ. η αύξηση των φορολογικών απαλλαγών στη Δανία και στις Κάτω Χώρες οφείλεται στην επεκτεινόμενη εφαρμογή καθεστώτων φορολόγησης των εκπομπών CO₂. Στη Γαλλία η αύξηση του ποσοστού των φορολογικών απαλλαγών κατά την περασμένη δεκαετία οφείλεται στη σημασία τους για την εφαρμογή προγραμμάτων Ε&Α και περιφερειακής στήριξης, ενώ στη Γερμανία, η μείωση της χρησιμοποίησης φορολογικών απαλλαγών οφείλεται στη σταδιακή μείωση της χορήγησης φορολογικών απαλλαγών για επενδυτικούς σκοπούς στα νέα γερμανικά ομόσπονδα κράτη, αυξήθηκε ωστόσο το σχετικό μερίδιο των δημοσιονομικών δαπανών. Σε επίπεδο ΕΕ, η χρησιμοποίηση φορολογικών απαλλαγών για καθεστώτα στήριξης των ΜΜΕ μειώθηκαν έντονα μεταξύ των ετών 1990-1995.

Στην υπόθεση του καθεστώτος φορολογικής ενίσχυσης που αφορά σε μειώσεις φόρου για επενδύσεις στη Μαδέρα⁹², η Επιτροπή αποφάνθηκε ότι τα μέτρα παρείχαν ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα, καθ' ό,τι η χορήγηση της φορολογικής

⁹² Υπόθεση Ν 96/2000, απόφαση της Επιτροπής της 28ς Ιουνίου 2000 (ΕΕ C 266-2000).

ελάφρυνσης ήταν δυνατή μόνον εφόσον ο δικαιούχος είχε την έδρα του στη Μαδέρα και προέβαινε σε ολική ή μερική επανεπένδυση των κερδών του στην περιφέρεια της Μαδέρα. Συνεπώς, το μέτρο αποτελεί κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ⁹³.

Αρνητική απόφαση εκδόθηκε επίσης την 21.12.2000 σχετικά με σουηδικό καθεστώς που προέβλεπε μείωση ακτά οκτώ εκατοστιαίες μονάδες των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που είναι πληρωτέες ανά εργαζόμενο σε ίδρυμα της Βόρειας Σουηδίας⁹⁴. Στην υπόθεση αυτή η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται η βασική προϋπόθεση για τις ενισχύσεις μεταφοράς, δηλαδή η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της ενίσχυσης προς μεμονωμένους αποδέκτες και των πρόσθετων μεταφορικών δαπανών που βαρύνουν τους εν λόγω δικαιούχους. Ως εκ τούτου, το καθεστώς δεν έγινε δεκτό υπό την τότε μορφή του.

Στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών, η Επιτροπή ενέκρινε ορισμένα μέτρα κρατικής ενίσχυσης βάσει των κοινοτικών κατευθυντηρίων γραμμών σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στις θαλάσσιες μεταφορές⁹⁵. Τα μέτρα αυτά αποσκοπούσαν στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης των ναυτιλιακών εταιρειών.

Στις 12 Ιουλίου η Επιτροπή ενέκρινε την προτεινόμενη από το Ηνωμένο Βασίλειο καθιέρωση φόρου επί της χωρητικότητας, το οποίο είναι φορολογικό μέτρο για την προώθηση της ανταγωνιστικότητας της ναυτιλιακής αγοράς του Ηνωμένου Βασιλείου στη διεθνή ναυτιλιακή αγορά μέσω της δημιουργίας ευνοϊκού φορολογικού περιβάλλοντος για τη ναυτιλία της χώρας, όπως συμβαίνει και με άλλες μεγάλες ναυτιλικές δυνάμεις. Για όσες εταιρείες υπήγοντο το χρονοκό σημείο εκείνο στον βρετανικό φόρο εταιρειών και, εφόσον αυτές, πιλέκουν να ενταχθούν στο καθεστώς τα κέρδη από ναυτιλιακές δραστηριότητες που μπορούν να υπαχθούν σε αυτό θα υπλογίζονται με βάση την καθαρή χρητικότητα καθενός από τα πλοία που εκμεταλλεύονται οι εν λόγω εταιρείες. Τα κατ' αυτόν τον τρόπο υπολογιζόμενα

⁹³ SEC (2001), 694, XXXη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2000 («Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γ' ενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης – 2000»)

⁹⁴ EE C 107 της 7.4.1998, υπόθεση C 15/2000.

⁹⁵ EE C 205 της 05.07.1997

κέρδη θα αντικαταστήσουν το φορολογικό μέτρο που εφαρμόζεται κανονικά επί εσόδων από τέτοιες δραστηριότητες και εν συνεχεία τα κέρδη αυτά θα φοροογούνται σύμφωνα με το καθεστώς φόρου εταιρειών που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό ήταν το τέταρτο καθεστώς αυτού του είδους που εισάγεται στην Κοινότητα μετά από εκείνα της Ελλάδας, των Κάτω Χωρών και της Γερμανίας.

Στις 18 Ιανουαρίου η Επιτροπή⁹⁶ ενέκρινε καθεστώς φορολογικής ενίσχυσης υπέρ των Καναρίων Νήσων, το οποίο και έπρεπε να εφαρμοσθεί μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2006 και θα είχε ως αντικείμενο τη δημιουργία ειδικής οικονομικής περιοχής (ZEC), η οποία και θα προωθήσει την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη και θα διαφοροποιούσε τη διάρθρωση της παραγωγής στις νήσους. Το καθεστώς κρίθηκε σύμφωνο με τους στόχους των ειδικών οικονομικών και φορολογικών ρυθμίσεων για τις Καναρίους Νήσους, που είχαν εγκριθεί από την Επιτροπή το 1996.

Η Επιτροπή εξέτασε την ενίσχυση βάσει των κατευθυντηρίων αρχών για τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα και της Ανακοίνωσης σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων⁹⁷. Η Επιτροπή έλαβε υπ' όψη ότι οι Κανάριοι Νήσοι είναι επιλέξιμες για την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 107 παρ. 3 στ. (α) ΣΛΕΕ, ότι το καθεστώς φορολογικής ενίσχυσης τηρεί τους περιφερειακούς κανόνες για τις λειτουργικές ενισχύσεις, ότι οι επιδιωκόμενοι στόχοι είναι καθορισμένοι με ακρίβεια και ότι η ενίσχυση έχει αναλογικό χαρακτήρα, περιορισμένη χρονική διάρκεια και μειώνεται προοδευτικά. Η Επιτροπή αναγνώρισε ότι είναι αναγκαία η χορήγηση λειτουργικής ενίσχυσης στην περιοχή ZEC υπο μορφή φορολογικής ενίσχυσης προκειμένου να προσελκυστούν επιχειρήσεις στις Καναρίους Νήσους, γεγονός που θα συμβάλει στην αντιμετώπιση των μειονεκτημάτων της περιοχής, δηλαδή της υψηλής ανεργίας και της μη διαφοροποίησης της τοπικής οικονομίας (η οποία βασίζεται κυρίως στον τουρισμό). Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θεώρησε ότι η χορήγηση ενίσχυσης στο πλαίσιο του καθεστώτος συμβιβάζεται με την κοινή αγορά βάσει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 107 παρ. 3 στ. (α).

⁹⁶ Υπόθεση N 708/98 (ΕΕ C 121 της 29.4.2000).

⁹⁷ ΕΕ C 384 της 10.12.1998.

Στον τομέα των οριζόντιων ενισχύσεων, η Επιτροπή σημειώνει τη φορολογική απαλλαγή για ορισμένους σταθμούς ηλεκτροπαραγωγής συνδυασμένου κύκλου στο πλαίσιο της συνέχισης της φορολογικής μεταρρύθμισης υπέρ της προστασίας του περιβάλλοντος⁹⁸, επί της οποίας και αποφάσισε να μη διατυπώσει αντιρρήσεις βάσει του άρθρου 107 παρ. 3 στ. γ της ΣΛΕΕ.

Στις 29 Νοεμβρίου 2000, κατόπιν απόφασης του Πρωτοδικείου, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων σχετικά με τμήμα του γαλλικού καθεστώτος που παρέχει φορολογικές απαλλαγές για τα βιοκαύσιμα⁹⁹. Με την απόφαση της 27^{ης} Σεπτεμβρίου 2000, το Πρωτοδικείο ακύρωσε εν μέρει απόφαση της Επιτροπής της 9^{ης} Απριλίου 1997 με την οποία είχε κηρυχθεί συμβιβάσιμο με την κοινή αγορά καθεστώς ενισχύσεων για τα βιοκαύσιμα (εστέρες φυτικών ελαίων και αιθυλο-τερσιο-βουτυλ-αιθέρας ή ETBE). Η απόφαση του Πρωτοδικείου δε θίγει το τμήμα της απόφασης της Επιτροπής σχετικά με τα μέτρα που αφορούν στους εστέρες φυτικών ελαίων. Συνεπώς, το μέρος του καθεστώτος που αφορά στους εστέρες πρέπει να θεωρηθεί ως υφιστάμενη ενίσχυση, ενώ από νομική άποψη, δεν είναι δυνατό να γίνει νέα προκαταρκτική εξέταση των μέτρων σχετικά με τους εστέρες, χωρίς να θιγεί η ασφάλεια δικαίου για τους τρίτους.

Τέλος, η Επιτροπή αποφάσισε να μη διατυπώσει αντιρρήσεις σχετικά με τις τροποποιήσεις της απαλλαγής για το νερό πλύσης, της ελάφρυνσης από το φόρο αποβλήτων για τα κατάλοιπα του αποχρωματισμού και της απαλλαγής από το ρυθμιστικό ενεργειακό φόρο για μονάδες αποτέφρωσης αποβλήτων, συνεπεία της αύξησης ορισμένων συντελεστών φόρων για το περιβάλλον, καθ' ότι η ενίσχυση συμβιβάζεται με τη ΣΛΕΕ¹⁰⁰. Η υπόθεση δείχνει ότι τα ήδη εγκριθέντα μέτρα ενίσχυσης στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας, όπως οι φορολογικές απαλλαγές, πρέπει να κοινοποιούνται εκ νέου σε περίπτωση γενικής αύξησης των φορολογικών συντελεστών. Η αύξηση αυτή οδηγεί σε μεγαλύτερη απώλεια φορολογικών εσόδων και, κατ' επέκταση, σε υψηλότερη ενίσχυση. Η Επιτροπή

⁹⁸ Υπόθεση N 575α/99 (ΕΕ C της 11.11.2000).

⁹⁹ Υπόθεση N 114/2000.

¹⁰⁰ Υπόθεση NN 30/A/2000.

θεωρεί ότι οι συνέπειες της αύξησης των φορολογικών συντελεστών στις φορολογικές απαλλαγές μπορούν να εξομοιωθούν με υψηλότερη ενίσχυση του κονδυλίου της ενίσχυσης.

Το έτος 2000, η Επιτροπή ενίσχυσε τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων έτσι ώστε τα κράτη μέλη να χορηγούν ενισχύσεις μόνο στις περιπτώσεις που είναι προς όφελος του κοινού συμφέροντος¹⁰¹.

Στο πλαίσιο της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να ακολουθήσουν τη δημοσιονομική πειθαρχία προκειμένου να στηρίξουν μία νομισματική πολιτική προσανατολισμένη στη σταθερότητα των τιμών. Με τη δημοσιονομική πειθαρχία αποφεύγονται οι κίνδυνοι επιπτώσεων από ακατάλληλες φορολογικές πολιτικές και παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να διαθέτουν αρκετά περιθώρια κίνησης ώστε μέσω των φορολογικών τους πολιτικών να αντιμετωπίζουν ιδιαίτερες περιπτώσεις για κάθε χώρα. Το Σύμφωνο Σταθερότητας και ανάπτυξης καθορίζει τις βασικές αρχές για τη φορολογική πολιτική στο πλαίσιο της ΟΝΕ. Προβλέπει μία συνολική διαδικασία παρακολούθησης και συντονισμού προκειμένου να διασφαλιστούν βιώσιμα δημόσια οικονομικά και δημοσιονομική πειθαρχία κατά τη διάρκεια του τρίτου σταδίου της ΟΝΕ.

Το ίδιο έτος η Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 108 παρ. 1 ΣΛΕΕ, κάλεσε τέσσερα κράτη μέλη να τροποποιήσουν ή να καταργήσουν υφιστάμενα καθεστώτα ενισχύσεων και κίνησε την επίσημη διαδικασία εξέτασης σχετικά με έντεκα άλλα μέτρα οκτώ κρατών μελών προκειμένου να διαπιστωθεί εάν δικαιολογείται η επιλεκτικότητα αυτών των μέτρων, εάν τα εν λόγω καθεστώτα παρέχουν πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ, ιδίως στο πλαίσιο της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας από τις φορολογικές αρχές.

Το Δεκεμβριο του 2000 εγκρίθηκαν¹⁰² και δημοσιεύθηκαν στην Επίσημη Εφημερίδα στις 3 Φεβρουαρίου 2001 οι νέες κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος. Με σημείο εκκίνησης το Πρωτόκολλο των Ηνωμένων Εθνών του Κυότο για τη σύμβαση-πλαίσιο σχετικά με

¹⁰¹ COM (2000) 205 τελικό, της 11.04.2000. Έβδομη Έκθεση για τις κρατικές ενισχύσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση

¹⁰² ΕΕ C 37 της 03.02.2001, σελ.3..

τις κλιματολογικές αλλαγές που εγκρίθηκε το Δεκέμβριο του 1997, πολλά κράτη μέλη προσπαθούν να μειώσουν τις εκπομπές καυσαερίων επιβάλλοντας φόρους στη μη φιλική προς το περιβάλλον ενέργεια. Το Ηνωμένο Βασίλειο, για παράδειγμα εισήγαγε ένα τέλος κλιματολογικής αλλαγής στη μη οικιακή χρήση της ενέργειας, για το οποίο και αναφερόμαστε κατωτέρω. Προβλέποντο δεκετείς εκπτώσεις ή απαλλαγές από το τέλος αυτό για διαφόρους διακιούχους. Η κοινοποίηση του Ην. Βασιλείου για την απαλλαγή / μείωση του τέλους για τις κλιματολογικές αλλαγές δημιούργησε μία σειρά θεμάτων σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις, ένα από τα οποία (απαλλαγή για τα καύσιμα διπλής χρήσης), οδήγησε σε επίσημη διαδικασία έρευνας.

Στι 13.03.2000 η Επιτροπή αποφάσισε ότι ένα βρετανικό καθεστώς, στόχος του οποίου είναι η προώθηση των επενδύσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε τεχνολογίες εξοικονόμησης ενέργειας, αποτελεί γενικό μέτρο και, συνεπώς, δεν υπάγεται στους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις. Το καθεστώς προβλέπει αυξημένες φορολογικές απαλλαγές για την αγορά ορισμένων ενεργειακά αποδοτικών τεχνολογιών στους τομείς του φωτισμού, της μόνωσης σωλήνων, των κινητήρων, των μηχανισμών αλλαγής ταχύτητας κ.α. Ο εξοπλισμός πρέπει να πληροί ορισμένα κριτήρια εξοικονόμησης ενέργειας, ενώ η χρησιμοποίηση αυτών των τεχνολογιών θα βοηθήσει τις επιχειρήσεις να μειώσουν την κατανάλωση ενέργειας, οδηγώντας σε χαμηλότερες ανθρακούχες εκπομπές. Το καθεστώς εντάσσεται σε γενικότερη δέσμη μέτρων που θεσπίστηκαν για να εξασφαλισθεί ότι το Ην. Βασίλειο θα επιτύχει τους στόχους του Κιότο, ενώ ταυτόχρονα συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της ΕΕ στο σύνολό της όσο και του στόχου που έχει τεθεί στο εσωτερικό της χώρας για μείωση των εκπομπών CO₂ κατά 20%.

Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία που προβλέπεται στο α. 108 παρ.3 ΣΛΕΕ, σχετικά με τις μειώσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης που χορήγησαν τρία κράτη-μέλη υπέρ των βαρέων πετρελαίων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για την παραγωγή αλουμίνας. Οι εν λόγω μειώσεις είχαν εγκριθεί από το Συμβούλιο (απόφαση αριθ. 2001/224/ΕΚ της 12^{ης} Μαρτίου 2001¹⁰³), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας 92/81/ΕΟΚ της 19^{ης} Οκτωβρίου 1992 για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή. Ωστόσο, όπως διευκρινίζεται

¹⁰³ ΕΕ L της 23.03.2001, σελ. 3.

στην Πέμπτη αιτιολογική σκέψη της απόφασης 2001/224/EK του Συμβουλίου, «η παρούσα απόφαση δεν προδικάζει αποτέλεσμα ενδεχόμενων διαδικασιών σχετικά με στερβλώσεις της λειτουργίας της ενιαίας αγοράς, οι οποίες μπορούν να κινηθούν, ιδίως σύμφωνα με τα άρθρα 107, 108 ΣΛΕΕ. Δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση να κοινοποιούν στην Επιτροπή, δυνάμει του α.108 ΣΛΕΕ, τις κρατικές ενισχύσεις που τυχόν καθιερώνονται». Η Επιτροπή στο σημείο αυτό, τόνισε, ότι εν γένει οι αποφάσεις έγκρισης της μείωσης των ειδικών φόρων κατανάλωσης, οι οποίες λαμβάνονται βάσει των διατάξεων της Συνθήκης στον τομέα της φορολογίας, δε θίγουν την εφαρμογή των κανόνων της Συνθήκης σχετικά με τον ανταγωνισμό.

Εξετάζοντας το συμβιβασμό των ενισχύσεων με την κοινή αγορά, στον τομέα της προστασίας του περιβάλλοντος και εξοικονόμηση ενέργειας η κοινοποίηση του Ηνωμένου Βασιλείου για την απαλλαγή/μείωση του τέλους κλιματικής αλλαγής στη μη οικιακή χρήση της ενέργειας η Επιτροπή αντιμετώπισε για πρώτη φορά το ζήτημα της συμβιβασιμότητας της χορήγησης απαλλαγής/μείωσης του τέλους για τις κλιματολογικές αλλαγές βάσει των «λειτουργικών ενισχύσεων με τη μορφή φορολογικών μειώσεων ή απαλλαγών και βάσει της σύναψης συμφωνιών μεταξύ των κρατών μελών και δικαιούχων των ενισχύσεων¹⁰⁴, ενώ η δεύτερη βρετανική κοινοποίηση ιδιαίτερου ενδιαφέροντος στον τομέα αυτό περιορίζεται σε πλήρη φορολογική απαλλαγή από το τέλος για τις κλιματιλογικές αλλαγές για φυσικό αέριο στη Βόρεια Ιρλανδία επί πέντε έτη¹⁰⁵. Η Επιτροπή αναγνώρισε την ιδιαίτερη κατάσταση της αγοράς φυσικού αερίου στη Β. Ιρλανδία, δηλαδή την εμβρυακή κατάσταση της σχετικής βιομηχανίας (από το 1996), τις κατά 40% έως 70% υψηλότερες τιμές φυσικού αερίου σε σχέση με το υπόλοιπο Ηνωμένο Βασίλειο, την έλλειψη υποδομής φυσικού αερίου, το οριακό μερίδιο του φυσικού αερίου στην ενεργειακή κατανάλωση (2,4%) και δέσθηκε ότι το τέλος για τις κλιματολογικές αλλαγές στο φυσικό αέριο θα προσέθετε περαιτέρω εμπόδια στην ήδη επισφαλή αλλά περιβαλλοντικά προτιμητέα αγορά και ότι, αν οι επιχειρήσεις ενθαρρυνθούν να υποκαταστήσουν τον άνθρακα, το πετρέλαιο ή το ηλεκτρικό ρεύμα με φυσικό αέριο, το γεγονός αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη σημαντική μείωση των εκπομπών

¹⁰⁴ Υπόθεση C 18/2001 (πρώην N 123/2000), απόφαση της Επιτροπής της 28^{ης} Μαρτίου 2001 (ΕΕ C 185 της 30.06.2001)

¹⁰⁵ Υπόθεση N 660/A/2000, Απόφαση της Επιτροπής της 18 Ιουλίου 2001 (ΕΕ C 263 της 19.09.2001)

CO₂ λόγω του σχετικά μικρού μεριδίου του φυσικού αερίου στη συνολική ενεργειακή κατανάλωση. Η Επιτροπή δέχθηκε επίσης το επιχείρημα του Η.Β. ότι οι υποδομές για το φυσικό αέριο μπορούν να αναπτυχθούν μόνο αν υπάρχει αγορά για το φυσικό αέριο. Εγκρίνοντας τους ευνοϊκούς όρους ώστε να αναπτυχθεί μία τέτοια ζήτηση, η απόφαση της Επιτροπής στηρίζει επίσης έμμεσα την ανάπτυξη υποδομών φυσικού αερίου στη Β. Ιρλανδία.

Για το έτος 2001, η Επιτροπή σημειώνει ότι οι φορολογικές απαλλαγές αντιπροσωπεύουν το 25% του συνόλου σε ολόκληρη την ΕΕ. Ενώ η Ελλάδα, η Ισπανία, το Λουξεμβούργο, η Φινλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο χορηγούν πάνω από το 90% των ενισχύσεών τους υπό μορφή επιχορηγήσεων, άλλα κράτη μέλη χρησιμοποιούν περισσότερο τις φορολογικές απαλλαγές, όπως ιδίως η Γαλλία (47%) και η Ιρλανδία (74%). Εξάλλου, εγκαινιάζοντας το νέο Μητρώο Κρατικών Ενισχύσεων, στις 22 Μαρτίου 2001, η Επιτροπή μπορεί να παράσχει πλέον λεπτομερή στοιχεία για τις υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων που εξετάζει.

Ξεκινώντας στις 11.07.2001 μία έρευνα μεγάλης κλίμακας σχετικά με διάφορα φορολογικά μέτρα των κρατών μελών¹⁰⁶ και στο πλαίσιο των συζητήσεων σχετικά με την προτεινόμενη οδηγία πεί ενέργειας, διευκρίνισε πώς εφαρμόζονται οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων στα φορολογικά μέτρα για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια.

Στην περίπτωση της πρόσθετης επιβάρυνσης (competitive transition charge)¹⁰⁷ η βρετανική κυβέρνηση επέβαλε φόρο στον τελικό καταναλωτή ηλεκτρισμού, ο οποίος καταβαλλόταν άμεσα στην επιχείρηση ηλεκτρισμού, χωρίς δηλαδή τη μεσολάβηση ενός οργανισμού για την κεντρική είσπραξη των φόρων και την αναδιανομή των εσόδων. Οι φόροι ατιστάθμιζαν το πρόσθετο κόστος που συνεπάγοντο οι μακροπρόθεσμες συμβάσεις προμήθειας σε τιμές πραγματικά ή δυνητικά υψηλότερες από τις τιμές αγοράς. Η Επιτροπή ακολουθώντας και πάλι τη νομολογία της *Preussen Electra*¹⁰⁸, θεώρησε ότι οι εν λόγω πόροι δεν αποτελούν κρατικούς πόρους και, ως εκ τούτου συμπαίρανε ότι δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση.

¹⁰⁶ Ανακοινωθέν τύπου IP/01/982.

¹⁰⁷ Υπόθεση N/661/99 της 1^{ης} Μαρτίου 2002

¹⁰⁸ ΔΕΚ, απόφαση της 13^{ης} Μαρτίου 2001, υποθ. C-379/98, *Preussen Electra AG* κατά *Schleswig AG*

Στην έκθεσή της η Επιτροπή για το έτος 2002¹⁰⁹, σημειώνει, ότι οι επιχορηγήσεις αποτελούν τη συνηθέστερη μορφή ενίσχυσης και αντιστοιχούν στο 63% του συνόλου στην ΕΕ. Πέραν των ενισχύσεων που χορηγούνται μέσω του προϋπολογισμού, άλλες ενισχύσεις καταβάλλονται μέσω του φορολογικού συστήματος ή του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Οι φορολογικές απαλλαγές αντιπροσωπεύουν το 25% του συνόλου σε ολόκληρη την ΕΕ. Ενώ η Ελλάδα, η Ισπανία, το Λουξεμβούργο, η Φινλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο χορηγούν πάνω από το 90% των ενισχύσεών τους υπό μορφή επιχορηγήσεων, άλλα κράτη μέλη χρησιμοποιούν περισσότερο τις φορολογικές απαλλαγές, όπως ιδίως η Γαλλία (47%) και η Ιρλανδία (74%). Στην ίδια ως άνω Έκθεση, διευκρινίζοντας για πρώτη φορά σε Έκθεσή της την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, η Επιτροπή εντοπίζει το στοιχείο του προσποριζομένου στην οικεία επιχείρηση πλεονεκτήματος:

Στις 22 Αυγούστου 2002 η Επιτροπή έκρινε ότι συγκεκριμένα φορολογικά μέτρα που εισήχθησαν το 1998 και 1999 υπέρ τραπεζικών ιδρυμάτων δεν υπόκειτο στις διατάξεις της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων, ακριβώς επειδή η Επιτροπή έκρινε ότι η δραστηριότητα που συνίσταται στη διαχείριση ιδίων περιουσιακών στοιχείων και στη χρησιμοποίηση των σχετικών εσόδων για την παροχή δωρεάν ενίσχυσης σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, τα τραπεζικά ιδρύματα δε θα πρέπει να θεωρούνται επιχειρήσεις κατά την έννοια των σχετικών κοινοτικών κανόνων, εφόσον η δωραιά κεφαλαίων δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, τα ιδρύματα που δεν εκτελούν άλλες εργασίες δεν αποκομίζουν από τα νομοθετικά μέτρα κανένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε καμία συγκεκριμένη «αγορά», στην περίπτωση δε άσκησης οικονομικών δραστηριοτήτων και στο μέτρο που τα εν λόγω μέτρα θα επηρέαζαν τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, οποιοδήποτε φορολογικό πλεονέκτημα θα μπορούσε να αποτελέσει κρατική ενίσχυση και θα έπρεπε να κοινοποιηθεί στην Επιτροπή. Σημειωτέον, ότι η Επιτροπή μπόρεσε να εκδώσει την εν λόγω απόφαση μόνο αφού η ιταλική κυβέρνηση κατέστησε σαφέστερο το διαχωρισμό μεταξύ τραπεζών και ιδρυμάτων στο άρθρο 11 του νόμου 448 της 28.12.2001.

¹⁰⁹ COM (2002) 242 τελικό, της 22ας Μαΐου 2002, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις.

Στη υπόθεση του βελγικού φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στα κέντρα συντονισμού, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία σε σχέση με το φορολογικό καθεστώς των εν λόγω κέντρων, όταν οι βελγικές αρχές δε δέχθηκαν να λάβουν τα προταθέντα κατάλληλα μέτρα σε συμμόρφωση προς τους κοινοτικούς κανόνες ως προς τα μέτρα που αφορούν στην άμεση φορολογία των επιχειρήσεων σε σχέση με τις κρατικές ενισχύσεις, μη δυναμένη να αποκλείσει ότι η ελάφρυνση των χρηματοοικονομικών επιβαρύνσεων από την οποία επωφελούνται τα βελγικά κέντρα συντονισμού αποτελεί ενίσχυση λειτουργίας, κατ' αρχήν ασυμβίβαστη με τη Συνθήκη, ενώ ο προϋπολογισμός των εταιρειών που δεν είναι σε θέση να ιδρύσουν κέντρα συντονισμού επιβαρύνεται από όλους τους φόρους που ισχύουν στο οικείο κράτος μέλος¹¹⁰.

Για τη Βρετανία, η Επιτροπή εξέδωσε οριστική απόφαση σχετικά με τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον βρετανικό περιβαλλοντικό φόρο¹¹¹, χαρακτηρίζοντας ως γενικό μέτρο και όχι ως κρατική ενίσχυση την «απαλλαγή διττής χρήσης» (δηλ. της υαυτόχρονης χρήσης ενός προϊόντος ως καυσίμου και για άλλους σκοπούς), που προβλέπεται στο κρατικό πρόγραμμα με σκοπό τη μείωση των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα. Η Επιτροπή υπενθύμισε την πάγια αρχή, σύμφωνα με την οποία ο φόρος επί της κατανάλωσης ενεργειακών προϊόντων δεν αποτελεί καθ' αυτός κρατική ενίσχυση. Η Επιτροπή θεώρησε ότι η απαλλαγή διττής χρήσης μπορεί να χορηγηθεί μόνο στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν συγκεκριμένες διαδικασίες παραγωγής ενέργειας, οι οποίες απαριθμούνται περιοριστικά στις βρετανικές κανονιστικές διατάξεις και αποδεικνύεται, έτσι, η επιλεκτικότητα της ενίσχυσης, δικαιολόγησε δε το μέτρο στη βάση της λογικής και της φύσης του συνολικού φορολογικού καθεστώτος που θεσπίστηκε για την προώθηση της πολιτικής σχετικά με την αλλαγή του κλίματος.

Σε μία ανάλογη περίπτωση η Επιτροπή εξέδωσε οριστική αρνητική απόφαση κυρίως λόγω του πλεονεκτήματος που αποκομίζουν τα γερμανικά κέντρα συντονισμού από το καθεστώς που χρησιμοποιεί τη μέθοδο υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους (αποκαλούμενη μέθοδος «cost plus»), ενώ ταυτόχρονα

¹¹⁰ Υπόθεση E 1/00.

¹¹¹ Υπόθεση C 18/2001 (πρώην N 123/2000) της 3^{ης} Απριλίου 2002.

επιτρέπει να εφαρμοστεί στα υπόχρεα κέντρα συντονισμού συντελεστής περιθωρίου κέρδους κατώτερος του 10%, ακόμη και στις μεμονωμένες περιπτώσεις, στις οποίες η γερμανική φορολογική διοίκηση θα μπορούσε ένα απαιτήσει την εφαρμογή υψηλότερου συντελεστή. Έτσι η Επιτροπή θεώρησε ότι το εν λόγω καθεστώς περιορίζει το ποσό του φόρου εταιρειών που επιβάλλεται στα κέντρα συντονισμού και ότι επομένως αποτελεί πλεονέκτημα για τα κέντρα αυτά. Λόγω του εκ των πραγμάτων αποκλεισμού των γερμανικών εταιρειών από το όφελος του καθεστώτος, ο επιλεκτικός χαρακτήρας του φαίνεται αναμφισβήτητος.

Αντιπαραβάλλοντας τις κρατικές ενισχύσεις έναντι των γενικών μέτρων στήριξης, η Επιτροπή καταγράφει ως στοιχείο διαφοροποίησης τον επιλεκτικό χαρακτήρα των πρώτων. Τα περισσότερα εθνικά φορολογικά μέτρα θεωρούνται γενικά μέτρα δεδομένου ότι εφαρμόζονται σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους τομείς δραστηριότητας ενός κράτους μέλους. Η διάκριση ωστόσο δεν είναι πάντοτε ξεκάθαρη. Το γεγονός π.χ. ότι ορισμένες επιχειρήσεις ενδέχεται να ωφεληθούν περισσότερο από ένα μέτρο σε σχέση με άλλες δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι το μέτρο είναι επιλεκτικό. Έτσι η Επιτροπή αποφάσισε ότι ένα ολλανδικό φορολογικό μέτρο που συνεπαγόταν μερικώς επιταχυνόμενη απόσβεση για εργαστήρια E&A δεν συνιστούσε κρατική ενίσχυση. Εξάλλου, ένα μέτρο θεωρείται "επιλεκτικό" εάν εφαρμόζεται μόνο σε έναν ή σε ορισμένους τομείς δραστηριότητας ασχέτως εάν το μέτρο καλύπτει πολλές επιχειρήσεις ή εάν οι οικείοι τομείς παρουσιάζουν ιδιαίτερη ποικιλία. Ομοίως, ένα μέτρο που απευθύνεται σε ορισμένες επιχειρήσεις θεωρείται επιλεκτικό ακόμη και εάν ο περιορισμός του αριθμού των επιχειρήσεων που επωφελούνται από την ενίσχυση βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια¹¹². Ένα καθεστώς μπορεί επίσης να είναι επιλεκτικό εάν οι χορηγούμενες αρχές απολαμβάνουν κάποια διακριτική ευχέρεια.

Το Μαΐο του 2002 η Επιτροπή¹¹³ εξέδωσε αρνητική απόφαση σχετικά ενίσχυση προς την εταιρεία κατασκευής πορσελάνης, περατώνοντας τη διαδικασία που είχε αρχίσει από το Σεπτέμβριο 2001. Το 1997 η Επιτροπή είχε εγκρίνει τη

¹¹² Βλ. συγκεκριμένα απόφαση του Δικαστηρίου της 1.12.1998, Ecotrade κατά AFS, AFF C-200/97, σημείο 38

¹¹³ Υπόθεση C 71/01.

χορήγηση ενίσχυσης προς τη Gruppo de Empresas Alvarez υπό την προϋπόθεση ότι δεν επρόκειτο να χορηγηθεί πρόσθετη ενίσχυση στον όμιλο κατά τη διάρκεια εφαρμογής του σχεδίου αναδιάρθρωσής του. Ωστόσο, μετά από καταγγελίες κατά το 2001, σύμφωνα με τις οποίες η εταιρεία ετύγχανε ευνοϊκής μεταχείρισης σε σχέση με τα χρέη της προς τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης και τη φορολογική διοίκηση. Η Επιτροπή έκρινε, ότι η συνεχής και συστηματική μη καταβολή εισφορών κοινωνικής ασφάλισης αποτελεί μεταβίβαση κρατικών πόρων στη GEA, η οποία τους παρέχει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, καθ' ότι – σε αντίθεση με τους ανταγωνιστές τους – δεν επιβαρύνονται με αυτά τα έξοδα, όπως θα συνέβαινε κανονικά. Συνεπώς, αυτή η κατάσταση αποτελεί ενίσχυση κατά την έννοια του α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ. Το πλεονέκτημα που απορρέει από τη συνεχή και συστηματική μη καταβολή των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης οφείλεται στο ότι η Ισπανία δεν έλαβε τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία της μέτρα για να αποτρέψει τις επιχειρήσεις από το να συνεχίσουν τη δραστηριότητά τους στο διηνεκές χωρίς να εκπληρώνουν τις φορολογικές και ασφαλιστικές τους υποχρεώσεις¹¹⁴.

Στη εξέταση του συμβιβασμού με την εσωτερική αγορά, η Επιτροπή επί των οριζοντίων ενισχύσεων εξέδωσε τρεις αποφάσεις σχετικά με τους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα βιοκαύσιμα, σε μέτρα που ανακοινώθηκαν από το Ην. Βασίλειο¹¹⁵ την Ιταλία¹¹⁶ και τη Γαλλία¹¹⁷. Οι εν λόγω αποφάσεις εκδόστηκαν κατόπιν αποφάσεων του Συμβουλίου της 25.03.2002 και της 27.06.2002, βάσει του α. 8 παρ. 4 της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή. Η ενίσχυση εγκρίθηκε επειδή ήταν σύμφωνη με τις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος και ειδικότερα βάσει του κεφ. Ε.3.3. («Οι ενισχύσεις λειτουργίας για την παραγωγή ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές συνήθως μπορούν να εγκριθούν»). Η Επιτροπή εξέτασε εάν η ενίσχυση λειτουργίας περιοριζόταν στην κάλυψη της

¹¹⁴ SEC (2003) 367 τελικό, XXXII Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2002»

¹¹⁵ Υπόθεση N 804/01, Ε C 238 της 03.10.2002.

¹¹⁶ Υπόθεση N 461/01, ΕΕ C 146 της 19.06.2002.

¹¹⁷ Υπόθεση C 64/00.

διαφοράς μεταξύ του κόστους παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές και της τιμής αγοράς της ενέργειας και συμπαίρανε ότι δεν υφίσταται υπεραντιστάθμιση κατά την έννοια των κατευθυντηρίων γραμμών σχετικά με τις ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος και ότι η ενίσχυση κάλυπτε απλώς τη διαφορά μεταξύ των ως άνω μεγεθών.

Στις περιφερειακές ενισχύσεις, στις 17.07.2002 η Επιτροπή ενέκρινε την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ειδικών φόρων κατανάλωσης στο γαλλικό ρούμι που παράγεται στα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, ως είδος ενίσχυσης λειτουργίας προς ιδιαίτερη απομακρυσμένη περιοχή βάσει του σημείου 4.14 των κατευθυντηρίων γραμμών σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα¹¹⁸. Η οικονομική εξάρτηση από τον κλάδο ζαχαροάλαμο-χάχαρη-ρούμι στα υπερπόντια διαμερίσματα αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα κατά την εκτίμηση του μέτρου από την Επιτροπή. Το ίδιο σκεπτικό ακολούθησε η Επιτροπή και κατά την εξέταση του καθεστώτος της περιφέρειας των Αζορών (Πορτογαλία)¹¹⁹ ευνοϊκού για τους φορείς που δραστηριοποιούνται στο έδαφός της και ονόμασε τις σχετικές ενισχύσεις που εξυπηρετούν μια ιδιαιτέρως απομακρυσμένη περιοχή ως ενισχύσεις λειτουργίας, οι οποίες τυγχάνουν παρέκκλισης δυνάμει του α. 107 παρ. 3 α, ή β, εφόσον συμβάλλουν στην αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους που συνεπάγεται η άσκηση τοπικής οικονομικής δραστηριότητας, με την επιφύλαξη της εξαίρεσης από το καθεστώς των επιχειρήσεων που ασκούν χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ή δραστηριότητες τύπου «υπηρεσίες ενός ομίλου». Ωστόσο, επειδή είχαν ήδη χορηγηθεί παρανόμως φορολογικά πλεονεκτήματα η Επιτροπή ζήτησε στηναπόφασή της την επιστροφή αυτών των ενισχύσεων.

Στις 30.10.2002 η Επιτροπή επέτρεψε στη Γερμανία να χορηγήσει σχεδιαζόμενη ενίσχυση ύψους 371 εκ. ευρώ υπό μορφή επενδυτικών επιχορηγήσεων, φορολογικών επιστροφών ως επενδυτικών επιδοτήσεων και εγγύησης δανείου υπέρ της Communicant Semiconductor Technologies AG για την κατασκευή ενός νέου εργοστασίου παραγωγής ημιαγωγών στην Φρανκφούρτη/Oder στην περιοχή του

¹¹⁸ Ανακοίνωση της Επιτροπής «Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προε μεγάλα επενδυτικά σχέδια», ΕΕ C 70, 19.03.2002, σ.8.

¹¹⁹ Υπόθεση C 35/02 (πρώην NN 10/2000)

Βραδεμβούργου της Αν. Γερμανίας. Λαμβάνοντας υπ' όψη την κατάσταση της αγοράς και την άμεση και έμμεση δημιουργία νέων θέσεων εργασίας χάρη στο έργο, η Επιτροπή θεώρησε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του πολυτομεακού πλαισίου, η ενίσχυση συμβιβάζεται με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων¹²⁰.

Η Επιτροπή ενέκρινε αρκετά καθεστώτα που αφορούν στο χώρο χωρητικότητας, σύμφωνα με τα οποία οι εταιρείες φορολογούνται ανάλογα με τη χωρητικότητα του στόλου τους και όχι με βάση τα κέρδη που πραγματοποιούν, μέτρα τα οποία κρίνει η Επιτροπή ως χρήσιμα στην προσπάθεια αντιμετώπισης της παρακμής της κοινοτικής ναυτιλίας

Λαμβάνοντας υπ' όψη το στόχο της αντιστάθμισης των μόνιμων διαρθρωτικών μειονεκτημάτων της περιφέρειας της Μαδέρας, η οποία βρίσκεται μακριά από τα ηπειρωτικά κέντρα, η Επιτροπή έκρινε επίσης ως ενισχύσεις λειτουργίας τη χρηματοδότηση ενός νέου καθεστώτος φορολογικών ενισχύσεων που αναμένετο να ευνοήσουν την εγκατάσταση οικονομικών δραστηριοτήτων κανών να δημιουργήσουν νέες θέσεις εργασίας στην ελεύθερη ζώνη της Μαδέρας¹²¹

Τέλος, στο πλαίσιο της προετοιμασίας της προσχώρησης στον τομέα του ανταγωνισμού οι προς ένταξη για τις δώδεκα τότε υποψήφιες χώρες, εξετάζοντας τα στοιχεία απόδειξης μίας βιώσιμης οικονομικής αγοράς και την ικανότητά τους να αντιμετωπίσουν την ανταγωνιστική πίεση και τις δυνάμεις της αγοράς που δρουν στη Ένωση η Επιτροπή απήτησε σημαντικές αλλαγές και συγκεκριμένα: πολλές αλλαγές του φορολογικού Κώδικα της Κύπρου και στη συνέχεια οι φορολογικές απαλλαγές υπήχθησαν πλήρως στον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων, ενώ δικαίωμα καταβολής μειωμένου εταιρικού φόρου εισοδήματος διατηρούσαν οι βιομηχανικές εταιρείες μέχρι την 31.12.2005 όσον αφορά στην Ουγγαρία, συμφωνήθηκαν αυστηρά ανώτατα όρια για τις ήδη χορηγηθείσες φορολογικές απαλλαγές και σταδιακή κατάργηση άλλων ρυθμίσεων μειώσεως φόρου και απαλλαγών χορηγούμενων από τοπικές αρχές. Συμφωνίες για μετατροπή και σταδιακή κατάργηση ασυμβίβαστων

¹²⁰ COM (2003) 225, 30.04.2003, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις, Άνοιξη 2003.

¹²¹ Υπόθεση N 222/A/02.

μέτρων φορολογικής ενίσχυσης έγιναν και με τη Μάλτα, την Πολωνία και τη Σλοβακία.

Εξετάζοντας το συμβιβάσιμο των ενισχύσεων με την κοινή αγορά στις περιπτώσεις που ήχθησαν ενώπιόν της το έτος 2003, στις 7 Σεπτεμβρίου 2003 η Επιτροπή έκρινε καθεστώς το οποίο απαλλάσσει από τον ενεργειακό φόρο «Εισφορά Κλιματικών Μεταβολών» την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από μεθάνιο ανθρακορυχείων, προερχόμενο από εγκαταλελειμμένα ανθρακορυχεία και αιτολόγησε το συμβιβάσιμο της κρατικής ενίσχυσης δυνάμει του α., 107 παρ. 3 γ. ΣΛΕΕ και συγκεκριμένα στη βάση του επιδιωκόμενου στόχου των μέτρων εξοικονόμηση ενέργειας που είναι η βιώσιμη χρήση των πηγών ενέργειας και η μείωση των αερίων που προκαλούν το φαινόμενο του θερμοκηπίου.

Η Επιτροπή έκρινε ότι στην περίπτωση κατά την οποία οι φορολογικές ενισχύσεις που χορηγούνται υπέρ ενός μέλους πολυεθνικού ομίλου προσπορίζουν άμεση ωφέλεια και στα υπόλοιπα μέλη του εν λόγω ομίλου που εδρεύουν στο εξωτερικό, τα μέλη αυτά πρέπει να θεωρηθούν επίσης δικαιούχοι της ενίσχυσης¹²².

Υπενθύμισε ότι ορισμένα μέτρα τα οποία είναι εικονικά είναι ανοικτά σε όλους τους κλάδους της οικονομίας, μπορούν εν τούτοις να χαρακτηριστούν επιλεκτικά εφόσον αποκλείουν εν τοις πράγμασι ορισμένες επιχειρήσεις, το οποίο ισχύει ιδίως για μέτρα εφαρμοστέα αποκλειστικά στις πολυεθνικές επιχειρήσεις ή σε επιχειρήσεις που έχουν αρκετά μεγάλο μέγεθος¹²³.

Η Επιτροπή κατέστησε σαφές ότι ένα φορολογικό μέτρο που λαμβάνεται στο πλαίσιο της φορολογικής αυτονομίας τοπικής ή περιφερειακής αρχής μπορεί να χαρακτηριστεί επιλεκτικό, εφόσον η εν λόγω αρχή θεσπίζει παρέκκλιση από την επιβολή φόρου που προβλέπεται από εθνικό φορολογικό καθεστώς.

Χρειάστηκε να εφαρμόσει σε πολλές υποθέσεις που αφορούσαν στην εφαρμογή της μεθόδου «cost plus», την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, την οποία και εφαρμόζει αυστηρά, κατ' εφαρμογή της νομολογίας του ΔΕΚ και του ΠΕΚ., όπου και ενδεικτικά αναφέρουμε την απορριπτική απόφαση που εξέδωσε η Επιτροπή επί της υπόθεσης των κντρικών γραφείων και κέντρων υλικοτεχνικής

¹²² Απόφαση 17.02.2003 (ΕΕ L 180. 18.07.2003, παρ. 91 επ.)

¹²³ Απόφαση 11.12.2002, ΕΕ L 150 18.06.2003, σ. 52.

υποστήριξης στη Γαλλία: η φορολογική νομοθεσία μείωνε τα φορολογητέα έσοδα των ως άνω γραφείων και κέντρων, ενώ ιδίως στην περίπτωση διεθνών δραστηριοτήτων που εκτελούνται στο εσωτερικό των ομίλων όπως η έρευνα και η ανάπτυξη, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο σκληρού ανταγωνισμού, το παρεχόμενο οικονομικό πλεονέκτημα δημιουργούσε στρέβλωση πολύ ουσιαστική¹²⁴.

Περαιτέρω, η Επιτροπή έκρινε συμβιβάσιμο με την κοινή αγορά το καθεστώς φορολογικής απαλλαγής που κοινοποίησαν ολλανδικές αρχές ως αντιστάθμισμα για δεσμεύσεις υπέρ εξοικονόμησης ενέργειας, σύμφωνα με ισχύουσες ενεργειακές συμφωνίες που έχουν συναφθεί μεταξύ των ολλανδικών αρχών και εταιρειών έντασης ενέργειας, στη βάση της συμφωνίας προε τις αρχές της 2003/96/ΕΚ οδηγίας του Συμβουλίου της 27^{ης} Οκτωβρίου 2003 σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, και ως εκ τούτου και συμβιβάσιμο με την κοινή αγορά, σύμφωνα με το 107 παρ. 3 στ. (γ)¹²⁵.

Το 2004¹²⁶ η Επιτροπή επαναλαμβάνει, ότι όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν οικονομικά και φορολογικά κίνητρα για να ενθαρρύνουν τις επιχειρήσεις να επενδύσουν στην κατάρτιση του εργατικού δυναμικού τους, πρέπει να λαμβάνονται μέτρα που να εξασφαλίζουν ότι τα κίνητρα αυτά δεν αντιβαίνουν στους στόχους της πολιτικής του ανταγωνισμού και στις 21 Απριλίου 2002 εξέδωσε δέσμη κανόνων για την εφαρμογή και αποσαφήνιση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/99¹²⁷ (πρόκειται για τον διαδικαστικό κανονισμό), όπου καθορίζεται η διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 27 του διαδικαστικού κανονισμού, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004¹²⁸ («κανονισμός εφαρμογής») αφορά τη μορφή και το περιεχόμενο των κοινοποιήσεων και των

¹²⁴ COM (2003) 636, 29.10.2003, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις, Φθινόπωρο 2003

¹²⁵ Υπόθεση N 506/2003.

¹²⁶ COM (2004) 256, 20.04.2004, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις -- Επικαιροποίηση -- Άνοιξη 2004.

¹²⁷ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83 της 27.3.1999).

¹²⁸ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής της 21ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 140 της 30.4.2004).

ετήσιων εκθέσεων, καθώς και ορισμένες άλλες λεπτομέρειες, όπως είναι οι προθεσμίες και ο υπολογισμός τους και ο τρόπος καθορισμού του επιτοκίου για την ανάκτηση ενισχύσεων που έχουν χορηγηθεί παρανόμως.

Στην υπόθεση για την Ενίσχυση στα ελληνικά ναυπηγεία ¹²⁹, στις 20 Οκτωβρίου, η Επιτροπή ενέκρινε αρνητική απόφαση με την οποία έκλεισε την επίσημη διαδικασία έρευνας βάσει του άρθρου 108 ΣΛΕΕ παράγραφος 2 που είχε κινήσει το 2002 ¹³⁰ για τα δύο μέτρα ενίσχυσης υπέρ των ελληνικών ναυπηγείων. Η απόφαση επιβάλλει στις ελληνικές αρχές να καταργήσουν τις διατάξεις 5 παράγραφος 2 και 6 παράγραφος 4 του νόμου 2941/2001, που προβλέπουν αντίστοιχα ότι το κράτος καλύπτει το μελλοντικό κόστος συνταξιοδότησης των εργαζομένων στα ελληνικά ναυπηγεία και ότι τα ελληνικά ναυπηγεία απαλλάσσονται από οποιοδήποτε φόρο ή άλλη υποχρέωση έναντι των κατά νόμο αφορολόγητων αποθεματικών, ειδικών αποθεματικών και ποσών για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, όσο τα κονδύλια αυτά χρησιμοποιούνται για την κάλυψη ζημιών των προηγούμενων ετών. Η Επιτροπή θεώρησε ότι τα μέτρα αυτά είναι ασυμβίβαστα με τη Συνθήκη, δεδομένου ότι αποτελούν λειτουργική ενίσχυση η οποία δεν προβλέπεται από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1540/98 του Συμβουλίου της 29ης Ιουνίου 1998 περί των νέων κανόνων ενισχύσεως της ναυπηγικής βιομηχανίας ¹³¹, ο οποίος ίσχυε κατά την περίοδο που εγκρίθηκαν. Οι ελληνικές αρχές οφείλουν επίσης να ανακτήσουν οποιαδήποτε ενίσχυση έχουν τυχόν ήδη χορηγήσει βάσει των εν λόγω διατάξεων.

Στις 22 Σεπτεμβρίου 2004 ¹³², η Επιτροπή αποφάσισε ότι τα ειδικά φορολογικά κίνητρα για τη συμμετοχή εταιρειών σε εκθέσεις στο εξωτερικό [που προβλέπονται βάσει του άρθρου 1 παράγραφος 1 στοιχείο β) του ιταλικού νόμου για τον προϋπολογισμό του 2004] δεν συμβιβάζονται με την κοινή αγορά ¹³³. Το άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο β) προβλέπει τη διπλή έκπτωση των δαπανών που

¹²⁹ Απόφαση C 40/2002

¹³⁰ Απόφαση 40/2002 (πρώην N 513/2001) ενίσχυση υπέρ των ελληνικών ναυπηγείων (EE C 186 της 6.8.2002, σ 8).

¹³¹ EE L 202 της 18.7.1998, σ. 1.

¹³² SEC (2005) 805, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2004, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2004»

¹³³ Υπόθεση C 12/2004.

πραγματοποιήθηκαν άμεσα το 2004 από εταιρείες στο πλαίσιο της συμμετοχής τους σε εκθέσεις στο εξωτερικό, από το φορολογητέο τους εισόδημα σε ό,τι αφορά τους εταιρικούς φόρους στην Ιταλία. Η συγκεκριμένη εξαίρεση δεν τηρεί τους συνήθεις κανόνες γιατί αποτελεί συμπληρωματική έκπτωση σε σχέση με τη συνήθη έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών που επιτρέπει ο ιταλικός φορολογικός κώδικας. Η απόφαση αυτή ακολουθεί εμπειριστατωμένη έρευνα που κινήθηκε τον Μάρτιο του 2004. Η Επιτροπή θεώρησε ότι το καθεστώς στρεβλώνει τον ανταγωνισμό επειδή παρέχει φορολογικό πλεονέκτημα με στόχο τη βελτίωση των όρων του εμπορίου για τις ιταλικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό. Όπως φάνηκε, μόνο μια περιορισμένη ομάδα αποδεκτών που δραστηριοποιείται σε εξαγωγικές δραστηριότητες μπορούσε να επωφεληθεί από το καθεστώς και, συνεπώς αποτελούσε ενίσχυση η οποία επηρέαζε άμεσα τον διασυννοριακό ανταγωνισμό και το εμπόριο, περιλαμβανομένου και του εμπορίου με τα άλλα κράτη μέλη. Η Ιταλία πρέπει να ανακτήσει την ενίσχυση που καταβλήθηκε παράνομα στους αποδέκτες, εκτός από το τμήμα της ενίσχυσης που αφορά το 50 % του κόστους που προκύπτει από την πρώτη συμμετοχή μιας ΜΜΕ σε μια συγκεκριμένη έκθεση ή επίδειξη σε μια νέα αγορά.

Στις 20 Οκτωβρίου 2005¹³⁴ η Επιτροπή κίνησε επίσημη διαδικασία έρευνας υιοθετώντας για πρώτη φορά εντολή αναστολής για ένα σχέδιο αφορολόγητων αποθεματικών στην Ελλάδα. Οι εταιρείες πολλών τομέων (υφαντουργία, βασικά μέταλλα, αυτοκινητοβιομηχανία, παραγωγή ενέργειας, ορυχεία, εντατική γεωργία και αλιεία, μεγάλες εταιρείες διεθνούς εμπορίου και ορισμένες τουριστικές επιχειρήσεις), μπορούσαν να μειώσουν τη φορολογική τους βάση έως 35 % των κερδών τους. Τα κεφάλαια αυτά έπρεπε να χρηματοδοτήσουν επενδύσεις και άλλα σχέδια, όπως ανάπτυξη και εκσυγχρονισμό εργοστασίων και κτιρίων, αγορά εξοπλισμού ή νέων οχημάτων, επενδύσεις οικολογικού χαρακτήρα, κόστος χρηματοδοτικής μίσθωσης, μελέτες, δράσεις επιμόρφωσης, κατάθεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχέδια αναδιάρθρωσης κ.λπ.

Το μέτρο αυτό αποτελεί κρατική ενίσχυση, γιατί παρέχει στις εταιρείες των εξεταζόμενων τομέων που έχουν διασυννοριακές εμπορικές δραστηριότητες μερική απαλλαγή από το φόρο εταιρειών. Επιπλέον, η Επιτροπή συμπεράνε προκαταρκτικά

¹³⁴ SEC (2006) 761, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2005, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2005»

ότι το καθεστώς δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις συμβατότητας που καθορίζονται στους αντίστοιχους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.

Το μέτρο αυτό είναι παράνομο γιατί δεν κοινοποιήθηκε ποτέ στην Επιτροπή.

Δεδομένου ότι αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ελληνικού φορολογικού συστήματος, είχε άμεση ισχύ και συνεπώς χιλιάδες εταιρείες μπορούσαν να ζητήσουν την εφαρμογή του απευθείας από τις φορολογικές αρχές. Προκειμένου να εμποδίσει την άμεση εφαρμογή του, και να αποφύγει επιδείνωση της νόθευσης του ανταγωνισμού, η Επιτροπή διέταξε την Ελλάδα να αναστείλει αμέσως τη χορήγηση των κρατικών ενισχύσεων έως την έγκριση τελικής απόφασης.

Στις 19 Ιανουαρίου η Επιτροπή πρότεινε στο Ηνωμένο Βασίλειο (*Exempt companies του Γιβραλτάρ (Ηνωμένο Βασίλειο)*¹³⁵) κατάλληλα μέτρα ώστε να καταργηθεί προοδευτικά η νομοθεσία για τις exempt companies του Γιβραλτάρ. Αφού έγιναν επίσημα δεκτά από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 18 Φεβρουαρίου, τα μέτρα αυτά έγιναν υποχρεωτικά. Σύμφωνα με το καθεστώς, μια «exempt company» δεν κατέβαλε φόρο εισοδήματος επί των κερδών της, αλλά μόνο ένα ετήσιο πάγιο ποσό μεταξύ 225 και 300 GBP (περίπου 350 έως 500 EUR). Κανένας υπήκοος ή κάτοικος του Γιβραλτάρ δεν είχε το δικαίωμα να κατέχει συμμετοχή σε τέτοια εταιρεία, η οποία δεν μπορούσε να έχει εμπορικές ή άλλες δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ.

Το καθεστώς αποτελούσε κρατική ενίσχυση γιατί η απαλλαγή από φόρο επί των κερδών παρείχε πλεονέκτημα στις απαλλασσόμενες εταιρείες σε σχέση με άλλες που υπόκεινται στον κανονικό φόρο εταιρειών του Γιβραλτάρ με συντελεστή 35 %. Εξάλλου, περιοριζόταν σε επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες πραγματοποιούνταν αποκλειστικά στο εξωτερικό (υπεράκτιες δραστηριότητες), με αποτέλεσμα να νοθεύεται το εμπόριο και ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών. Δεδομένου ότι το καθεστώς χρονολογείται πριν από την ένταξη του Ηνωμένου Βασιλείου στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αποτελούσε υφιστάμενη ενίσχυση, για την οποία

¹³⁵ Υπόθεση E 7/2002, *Exempt companies* του Γιβραλτάρ, απόφαση της Επιτροπής της 19ης Ιανουαρίου 2005.

η Επιτροπή πρέπει να ακολουθήσει διαδικασίες συνεργασίας με το κράτος μέλος και δεν μπορεί να διατάξει την ανάκτησή της.

Τα μέτρα που αποφάσισε η Επιτροπή τερματίζουν το καθεστώς στα τέλη του 2010 και επιβάλλουν σαφείς περιορισμούς στις σημερινές δικαιούχους εταιρείες των οποίων το καθεστώς ιδιοκτησίας ή οι δραστηριότητες μεταβάλλονται. Είναι η πρώτη φορά που η Επιτροπή επιβάλλει τέτοια όρια σε υπόθεση κρατικών ενισχύσεων. Οι νεοεισερχόμενες εταιρείες θα επωφελούνται από το καθεστώς για σύντομη μόνο μεταβατική περιοδομικρότερη των 18 μηνών και σε περιορισμένο αριθμό. Επιπλέον, τα πλεονεκτήματα για τις νεοεισερχόμενες εταιρείες θα λήξουν τον Δεκέμβριο του 2007, αντί για τον Δεκέμβριο του 2010 για τους σημερινούς δικαιούχους. Η μεταβατική περίοδος πέντε ετών που ισχύει για τους σημερινούς δικαιούχους των φορολογικών ενισχύσεων αντικατοπτρίζει την πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής σε παρόμοιες υποθέσεις¹³⁶.

Στις 16 Μαρτίου η Επιτροπή αποφάσισε ότι ένα ιταλικό καθεστώς για τη μείωση του ονομαστικού και πραγματικού συντελεστή του φόρου επί των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε ρυθμιζόμενη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης το 2004 αποτελούσε ενίσχυση μη συμβίβαστη με την κοινή αγορά. *Φορολογικές ελαφρύνσεις υπέρ εταιρειών νεοεισερχομένων στο χρηματιστήριο(Ιταλία)*¹³⁷. Η Ιταλία υλοποίησε το ειδικό αυτό φορολογικό καθεστώς με το νόμο της για τον κρατικό προϋπολογισμό του 2004 ώστε να ενθαρρύνει τις εταιρείες να ζητήσουν την εισαγωγή τους σε χρηματιστήριο. Το καθεστώς προέβλεπε την αφαίρεση των δαπανών για την εισαγωγή στο χρηματιστήριο από το φορολογητέο εισόδημα (εκτός από τη συνήθη φορολογική ελάφρυνση) και φορολογική ελάφρυνση τριών ετών ως προς το συντελεστή του φόρου για τις εταιρείες σε 13 % για τις εταιρείες αυτές.

¹³⁶ Απόφαση αριθ. 2003/755/EK της Επιτροπής της 17ης Φεβρουαρίου 2003 σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ L 282 της 30.10.2003). απόφαση αριθ. 2003/515/EK της Επιτροπής της 17ης Φεβρουαρίου 2003 σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων (ΕΕ L 180 της 18.7.2003).

¹³⁷ Υπόθεση C 8/2004, *Φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ εταιρειών νεοεισερχομένων στο χρηματιστήριο*, απόφαση της Επιτροπής της 16ης Μαρτίου 2005. Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2005

Η απόφαση αυτή έχει ενδιαφέρον γιατί διασαφηνίζει την έννοια της επιλεκτικότητας των φορολογικών μέτρων για τις εταιρείες. Η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, μολονότι ίσχυαν για όλες τις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες σε ευρωπαϊκό χρηματιστήριο, τα κίνητρα έπρεπε να θεωρηθούν κρατικές ενισχύσεις γιατί χορηγούνταν μόνο σε επιχειρήσεις που μπορούσαν να εισαχθούν σε χρηματιστήριο εντός της στενής προθεσμίας που καθόριζε η ιταλική νομοθεσία. Διαπίστωσε ότι τα κίνητρα αυτά ήταν αποτέλεσμα της μερικής απαλλαγής των εσόδων των αποδεκτών για την περίοδο τριών ετών μετά την εισαγωγή στο χρηματιστήριο. το φορολογικό αυτό κίνητρο δεν ήταν αναλογικό με το στόχο της ενθάρρυνσης των νέων εισαγωγών στο χρηματιστήριο. Το γεγονός ότι μια σημαντική φορολογική ελάφρυνση παρέχόταν μόνο στις επιχειρήσεις που εισάγονται στο χρηματιστήριο το 2004 είχε ως αποτέλεσμα να ευνοηθούν ορισμένες από τις επιχειρήσεις που είχαν ισχυρότερη ανάπτυξη στην Ιταλία και μπορούσε να ζημιώσει το ενδοκοινοτικό εμπόριο και τον ανταγωνισμό. Τέλος, η Επιτροπή θεωρώντας ότι, επειδή η ενίσχυση δεν είχε καταβληθεί για τις επενδύσεις που μπορούσαν να επωφεληθούν από ενισχύσεις βάσει των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, δεν ήταν συμβιβάσιμη με την κοινή αγορά. Δεδομένου ότι η ενίσχυση υλοποιήθηκε χωρίς προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής, η Επιτροπή διατάσσει, στην τελική της απόφαση, την ανάκτηση των φορολογικών ελαφρύνσεων που χορηγήθηκαν.

Το 2006¹³⁸, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι ένα προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς που ίσχυε στην Ισπανία υπέρ των άμεσων ξένων επενδύσεων συνιστούσε κρατική ενίσχυση, επειδή βελτίωνε τους όρους συναλλαγής των δικαιούχων κατά την εξαγωγή αγαθών και υπηρεσιών από την Ισπανία προς αγορές του εξωτερικού. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ενίσχυση ήταν ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά, επειδή καταργούσε ορισμένους εσωτερικούς φόρους επί των εξαγωγών κατά παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

Τέλος, συνεχείς προσπάθειες καταβλήθηκαν για την αποτελεσματικότερη και ταχύτερη εφαρμογή αποφάσεων ανάκτησης ενισχύσεων. Ο αριθμός των εκκρεμών αποφάσεων ανάκτησης εξακολουθεί να μειώνεται. Στο τέλος του 2006, εκκρεμούσαν

¹³⁸ SEC (2007) 358, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2006, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2006»

αποφάσεις ανάκτησης, σε σύγκριση με 75 στο τέλος του 2005. Στη διάρκεια του 2006, περατώθηκαν 21 εκκρεμείς υποθέσεις ανάκτησης, ενώ εκδόθηκαν έξι νέες αποφάσεις.

Από τα 8,7 δισ. ευρώ ενισχύσεων που έπρεπε να ανακτηθούν βάσει αποφάσεων που εκδόθηκαν από το 2000, είχαν πράγματι ανακτηθεί μέχρι το τέλος του 2006 περίπου 7,2 δισ. ευρώ (δηλαδή 83 % του συνολικού ποσού). Η Επιτροπή άσκησε προσφυγή κατά κρατών μελών βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 2 ή του άρθρου 260 παράγραφος 2 ΣΛΕΕ για μη εφαρμογή αποφάσεων ανάκτησης σε πέντε υποθέσεις που αφορούσαν τρία κράτη μέλη¹³⁹.

Η Επιτροπή προσπάθησε επίσης, μέσω του **ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων**, να εξασφαλίσει ισότιμους όρους ανταγωνισμού στις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, ιδιαίτερα για τους νεοεισερχόμενους και τις αλλοδαπές τράπεζες. Όσον αφορά την *Credit Mutuel*¹⁴⁰, η Επιτροπή συνέχισε να διερευνά την πιθανότητα ύπαρξης υπεραντιστάθμισης για τη διανομή του «livret bleu» και, επιπλέον, κίνησε διαδικασία για παράβαση όσον αφορά τα ειδικά δικαιώματα που χορηγήθηκαν στις La Poste, Caisses d'Epargne και Credit Mutuel για τη διανομή του «livret A» και του «livret bleu». Η Επιτροπή έλαβε τελική αρνητική απόφαση και ζήτησε από το Λουξεμβούργο να καταργήσει το καθεστώς φορολογικών ενισχύσεων υπέρ των «απαλλασσόμενων βάσει νόμου του 1929, εκατομμυριούχων χρηματοδοτικών εταιρειών χαρτοφυλακίου»¹⁴¹. Το καθεστώς αυτό θεωρήθηκε ως συγκαλυμμένη επιχορήγηση εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρέχουν χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες σε συγγενείς και μη επιχειρήσεις στο πλαίσιο ενός πολυεθνικού ομίλου.

Η Επιτροπή αξιολόγησε ορισμένα μέτρα κρατικών ενισχύσεων για **κινηματογραφικά και άλλα οπτικοακουστικά έργα** με βάση την «ανακοίνωση για τον κινηματογράφο»¹⁴², στην οποία ορίζονται τα κριτήρια για την έγκριση των εν

¹³⁹ Υποθέσεις CR 57/03, *Tremonti Bis*; CR 36/01, *Beaulieu Ter Lembeek*; CR 8/04, φορολογικά κίνητρα για νεοεισαχθείσες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις; CR 13/B/03, φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην *France Telecom*; και CR 57/02, άρθρο 44 *Septies CGI*.

¹⁴⁰ ΕΕ C 210 της 1.9.2006, σ. 12.

¹⁴¹ ΕΕ L 366 της 21.12.2006, σ. 47.

¹⁴² Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στην Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και στην Επιτροπή των Περιφερειών σχετικά με ορισμένες νομικές πτυχές

λόγω ενισχύσεων με βάση την πολιτιστική εξαίρεση από τη γενική απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων. Οι τρεις πλέον σημαντικές αποφάσεις που εκδόθηκαν το 2006 αφορούσαν τα γαλλικά καθεστάτα ενίσχυσης της παραγωγής κινηματογραφικών ταινιών¹⁴³, το καθεστώς φορολογικών κινήτρων για την παραγωγή ταινιών στο Ηνωμένο Βασίλειο¹⁴⁴ και το νέο γερμανικό ταμείο στήριξης κινηματογραφικών ταινιών¹⁴⁵. Όλα αυτά τα μέτρα εγκρίθηκαν από την Επιτροπή με τη δέσμευση από τις εθνικές αρχές ότι δεν θα τροποποιηθούν κατά τη διάρκεια εφαρμογής τους κατόπιν τυχόν μεταβολής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων.

Το 2006 καταγράφησαν 1009 υποθέσεις ενώπιον της Επιτροπής: 921 υποθέσεις ήρθαν από τα κράτη μέλη, οι 84 εντοπίστηκαν από την ίδια την Επιτροπή και 4 ήταν υποθέσεις που εξέτασαν υφιστάμενες ενισχύσεις. Η Επιτροπή απεφάνθη οριστικά σε 710 εξ αυτών (σημειώνοντας αύξηση κατά 12 % σε σχέση με το προηγούμενο

Η Επιτροπή, σημειώνει¹⁴⁶ ότι το 2007 τα κράτη μέλη εμφανώς ανταποκρίθηκαν στις εκκλήσεις της για λιγότερες και καλύτερα στοχευμένες κρατικές ενισχύσεις, επαναπροσανατολίζοντας αυτές σε «οριζόντιους σκοπούς» και το ποσοστό αυτό ανέρχεται σε 90% των κρατικών ενισχύσεων, ενώ μετρούσε 85% στο 2006, 83% 2005, 76% 2004 και περίπου 50% στα μέσα της δεκαετίας 90. Σε μεγάλο βαθμό αυτή η αύξηση των κρατικών ενισχύσεων σε οριζόντιους στόχους μπορεί να οφείλεται στην αύξηση των φορολογικών απαλλαγών στον τομέα του Περιβάλλοντος και της Ενέργειας.

Όσον αφορά τις φορολογικές ενισχύσεις, στις 7 Φεβρουαρίου 2007 η Επιτροπή κίνησε επίσημη διαδικασία έρευνας για το καθεστώς Groepsrentebox, που

που αφορούν τα κινηματογραφικά και τα άλλα οπτικοακουστικά έργα [COM(2001) 534 τελικό της 26.9.2001, BE C 43 της 16.2.2002].

¹⁴³ Υπόθεση NN 84/05.

¹⁴⁴ Υπόθεση N 461/05: http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2005/n461-05.pdf.

¹⁴⁵ Υπόθεση N 695/06: http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/register/ii/by_Υπόθεση_nr_n2006_690.html#695.

¹⁴⁶ COM (2008) 304 τελικό, της 21.05.2008, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις – Επικαιροποίηση – Άνοιξη 2008.

είχαν κοινοποιήσει οι αρχές των Κάτω Χωρών¹⁴⁷. Στις 21 Μαρτίου η Επιτροπή κίνησε επίσης διαδικασία έρευνας για παρόμοιο καθεστώς που βρισκόταν ήδη σε ισχύ στην Ουγγαρία¹⁴⁸. Τα δύο αυτά καθεστώτα μειώνουν τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων όσον αφορά το καθαρό υπόλοιπο των τόκων που εισπράττουν από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή καταβάλλουν σε αυτές. Η Επιτροπή αξιολόγησε και ενέκρινε ορισμένες **συγκεντρώσεις** στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Στις υποθέσεις ABN AMRO¹⁴⁹, η Επιτροπή ανέλυσε την προτεινόμενη εξαγορά της ολλανδικής τράπεζας ABN AMRO από κοινοπραξία που είχαν συστήσει οι τράπεζες RBS, Fortis και Santander.

Το 2008, η Επιτροπή σημειώνει¹⁵⁰, ότι ποσοστό 98 % των περιβαλλοντικών κρατικών ενισχύσεων αποδείχθηκαν συμβατές με τις διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, των ως άνω ενισχύσεων, η Επιτροπή ενέκρινε τα μέτρα χωρίς τη διεξαγωγή επίσημης έρευνας, συμπεραίνοντας ότι η υπό εξέταση ενίσχυση ήταν συμβατή με τις διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων (84 % όλων των αποφάσεων περί περιβαλλοντικών κρατικών ενισχύσεων) ή ότι δεν αποτελούσαν Κρατική ενίσχυση (8 %). Πρέπει, ωστόσο να αναφερθεί ότι αυτό το μεγάλο ποσοστό περιλαμβάνει περιπτώσεις στις οποίες η Επιτροπή εντόπισε σημεία των οποίων τη συμβατότητα έπρεπε να ελέγξει, τα οποία όμως αντιμετωπίζονται μέσα στο πλαίσιο της διαδικασίας κοινοποίησης και διόρθωσης του μέτρου.

Στον τομέα προστασίας του περιβάλλοντος, ο συγκεκριμένος στόχος επιτυγχάνεται με τον ίδιο το φόρο. Κάθε μείωση ή απαλλαγή από περιβαλλοντικούς φόρους, ήτοι το μέρος εκείνο που συνιστά την κρατική ενίσχυση, έχει ένα έμμεσο περιβαλλοντικό στόχο, διευκολύνοντας την εισαγωγή ή την μεταρρύθμιση συτών των φόρων.

¹⁴⁷ IP/07/154 της 7ης Φεβρουαρίου 2007.

¹⁴⁸ IP/07/375 της 21ης Μαρτίου 2007.

¹⁴⁹ Υπόθεση COMP/M.4843, *RBS/ABN AMRO assets*, απόφαση της Επιτροπής της 19ης Σεπτεμβρίου 2007, υπόθεση COMP/M.4845, *Santander/ABN AMRO assets*, απόφαση της Επιτροπής της 19ης Σεπτεμβρίου 2007 και υπόθεση COMP/M.4844, *Fortis/ABN AMRO assets*, απόφαση της Επιτροπής της 3ης Οκτωβρίου 2007.

¹⁵⁰ COM (2009) 661, 07.12.2009, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις – Έκθεση για τις κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από τα κράτη μέλη της ΕΕ- Επικαιροποίηση Φθινοπώρου 2009.

Κάθε ανάλυση κρατικής δαπάνης για περιβαλλοντικούς σκοπούς πρέπει για το λόγο αυτό να λάβει σοβαρά υπ' όψη ότι ένα μεγάλο μέρος των κρατικών ενισχύσεων συνιστούν φορολογικές απαλλαγές από περιβαλλοντικούς φόρους, οι οποίες συνήθως ευνοούν τις πιο δυνατές ενεργειακές επιχειρήσεις που περιλαμβάνουν μερικές φορές και μεγάλους ρυπαίνοντες, το οποίο και πρέπει να γίνει αποδεκτό. Αυτό το μεγάλο ποσοστό φορολογικών απαλλαγών επηρεάζεται από τους μεγαλύτερους παροχείς περιβαλλοντικών ενισχύσεων, τη Γερμανία και τη Σουηδία.

Τέτοιες εξαιρέσεις, επιτρέπονται μόνο, όπου οι φόροι στοχεύουν να συμβάλλουν ουσιωδώς στην προστασία του περιβάλλοντος και όπου οι απαλλαγές δεν υπονομεύουν τους επιδιωκόμενους γενικούς σκοπούς. Για το λόγο αυτό οι νέες Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις σχετικά με την προστασία του περιβάλλοντος, απαιτούν, όπου οι επιχειρήσεις δεν καταβάλλουν το ελάχιστο ή όπου ο υπό συζήτηση φόρος δεν υπόκειται σε καθεστώς εναρμόνισης, μακροχρόνιες αποκλίσεις από την καταβολή των περιβαλλοντικών φόρων είναι δυνατή μόνο όταν τα Κράτη – Μέλη μπορούν να διαβεβαιώσουν ότι είναι αναγκαίες και αναλογικές

Στις 23 Ιανουαρίου 2008 η Επιτροπή υιοθέτησε τις νέες κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος¹⁵¹, οι οποίες θα είναι σε ισχύ μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2014.

Η βασική ιδέα πίσω από τις αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές είναι ότι τα Κράτη – Μέλη δε θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις κρατικές ενισχύσεις ως το βασικό εργαλείο να αντιμετωπίσουν τις περιβαλλοντικές τους ανησυχίες. Τα κράτη μέλη έχουν πολλά άλλα μέσα (όπως ρυθμιστικά μέσα, μηχανισμούς της αγοράς, κλπ) που θα μπορούν κατ' αρχήν να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό αυτό. Ενώ οι κρατικές ενισχύσεις θα πρέπει να παραμένουν ως μέσο που θα χρησιμοποιηθεί μόνο όταν ο επιδιωκόμενος σκοπός δε μπορεί να επιτευχθεί αλλιώς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, η παροχή κρατικών ενισχύσεων μπορεί να δικαιολογηθεί στη βάση της παροχής σε εταιρείες κινήτρων μεγαλύτερης επένδυσης στην περιβαλλοντική προστασία ή της απαλλαγής από κάποιες εταιρείες σχετικά μεγάλων οικονομικών βαρών προκειμένου να μπορέσουν να εφαρμόσουν μία γενικά αυστηρότερη περιβαλλοντική πολιτική.

¹⁵¹ Community guidelines on State aid for environmental protection , EE C 82 of 1 April 2008

Αυτοί οι νέοι κανόνες εισάγουν περισσότερη οικονομική ανάλυση, εστιάζουν στα πλέον επικίνδυνα μέτρα και διαγράφουν σαφείς κανόνες για τις φοροαπαλλαγές, επιβάλλοντας σε κάθε περίπτωση στις εταιρείες την υποχρέωση να καταβάλουν το *minimum* σε ευρωπαϊκό επίπεδο προβλεπόμενο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, συμπεριλαμβανομένων των μη εναρμονισμένων φόρων, τα κράτη μέλη, πρέπει να δηλώνουν και να αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες πρεκλίσεις είναι παράλληλα αναγκαίες και αναλογικές.

Στις αρχές του 2008, η Επιτροπή σκόπευε να εστιάσει το ενδιαφέρον της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων με τη συνέχιση της εφαρμογής του σχεδίου δράσης για τις κρατικές ενισχύσεις (ΣΔΚΕ)¹⁵². Ωστόσο, η προσοχή της στράφηκε στη χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση που ξέσπασε και εξέδωσε χωρίς καθυστέρηση τρεις ανακοινώσεις για το ρόλο της πολιτικής κρατικών ενισχύσεων στο πλαίσιο της κρίσης και της διαδικασίας ανάκαμψης¹⁵³.

Στο πλαίσιο της **χρηματοπιστωτικής κρίσης**, η Επιτροπή έδωσε πρώτα αρχικές κατευθύνσεις για την εφαρμογή των κανόνων κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που λήφθηκαν για τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς¹⁵⁴ και που βασίστηκαν κατ' εξαίρεση στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο β) της συνθήκης ΕΚ, το οποίο επιτρέπει τη χορήγηση ενίσχυσης για την αντιμετώπιση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας ενός κράτους μέλους. Στη συνέχεια, η Επιτροπή συμπλήρωσε και εξειδίκευσε τις κατευθύνσεις της με μια νέα ανακοίνωση για τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη μπορούν προβούν σε ανακεφαλαιοποίηση των τραπεζών στο πλαίσιο της παρούσας χρηματοπιστωτικής κρίσης¹⁵⁵ έτσι ώστε να εξασφαλιστούν κατάλληλα επίπεδα δανειοδότησης για την υπόλοιπη οικονομία και να σταθεροποιηθούν οι χρηματοπιστωτικές αγορές, αποφεύγοντας συγχρόνως τις υπερβολικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Επιπλέον, η Επιτροπή εξέδωσε νέο προσωρινό πλαίσιο¹⁵⁶ το

¹⁵² Σχέδιο δράσης για τις κρατικές ενισχύσεις - Λιγότερες και καλύτερα στοχευμένες κρατικές ενισχύσεις : οδικός χάρτης για τη μεταρρύθμιση των κρατικών ενισχύσεων 2005-2009, COM(2005)107 final της 7.6.2005.

¹⁵³ COM (2010) 666, της 03.06.2010, Έκθεση της Επιτροπής επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2009.

¹⁵⁴ ΕΕ C 270 της 25.10.2008, σ. 8.

¹⁵⁵ ΕΕ C 10 της 15.1.2009, σ. 2.

¹⁵⁶ ΕΕ C 16 της 21.1.2009, σ. 1.

οποίο παρέχει στα κράτη μέλη πρόσθετες δυνατότητες για την αντιμετώπιση των αποτελεσμάτων της πιστωτικής στενότητας στην πραγματική οικονομία. Όλα τα μέτρα περιορίζονται χρονικά μέχρι τα τέλη του 2010, παρόλο που η Επιτροπή, με βάση τις εκθέσεις των κρατών μελών, θα αξιολογήσει κατά πόσο τα μέτρα θα πρέπει να διατηρηθούν και μετά το 2010, ανάλογα με το αν θα συνεχιστεί η κρίση.

Κατά τη δεκαετία 2000-2010 η ΕΕ βίωσε σταθερή ετήσια οικονομική ανάπτυξη (κατά μέσο όρο ίση με το 1,5% του ΑΕΠ). Μεταξύ 2002 και 2007, το επίπεδο των κρατικών ενισχύσεων στη βιομηχανία και στις υπηρεσίες μειώθηκε ετησίως κατά μέσο όρο περίπου 2% και ανήλθε σε ποσό ύψους 65 δισεκατ. ευρώ, ήτοι λιγότερο από το 0,5% του ΑΕΠ, το 2007.

Παράλληλα, τα δημοσιονομικά ελλείμματα μειώθηκαν κατά 0,8% του ΑΕΠ, το 2007. Αυτό ήταν το καλύτερο αποτέλεσμα των τριάντα τελευταίων ετών. Η ανεργία μειώθηκε κατά την περίοδο αυτή και σταθεροποιήθηκε για μεγάλο χρονικό διάστημα κάτω από 7% σε ολόκληρη την ΕΕ το 2008. Το έτος αυτό, εάν εξαιρέσουμε τα μέτρα για την αντιμετώπιση της κρίσης, το σύνολο των κρατικών ενισχύσεων ανήλθε σε περίπου 67,4 δισεκατ. ευρώ, το 2008, ή στο 0,54% του ΑΕΠ της ΕΕ.

Η χρηματοπιστωτική κρίση διέκοψε απότομα την ανάπτυξη του ΑΕΠ, τα χαμηλά επίπεδα των κρατικών ενισχύσεων και τη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων. Το συνολικό επίπεδο των κρατικών ενισχύσεων σχεδόν υπερπενταπλασιάστηκε το 2008 σε σύγκριση με το 2007 και ανήλθε στο 2,2% του ΑΕΠ, σχεδόν αποκλειστικά ως αποτέλεσμα των ενισχύσεων για την αντιμετώπιση της κρίσης του χρηματοπιστωτικού τομέα. Οι ενισχύσεις για την αντιμετώπιση της κρίσης υπέρ της πραγματικής οικονομίας μέσω του προσωρινού πλαισίου άρχισαν να εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη μόλις το 2009, ενώ το σύνολο των κρατικών ενισχύσεων για μέτρα αντιμετώπισης της κρίσης, τα οποία χορηγήθηκαν από τα κράτη μέλη, ανέρχονται κατά προσέγγιση σε 212,2 δισεκατ. Ευρώ το 2008, δηλαδή στο 1,7% του ΑΕΠ της ΕΕ-27.

Κατά το ίδιο έτος, η Επιτροπή ενέκρινε υπό όρους ένα δανέζικο πρόγραμμα χορήγησης φορολογικών απαλλαγών σχετικά με το CO₂ σε εταιρείες που συμμετέχουν το ευρωπαϊκό σύστημα εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπών (ETS)¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Υπόθεση C41/2006 *Τροποποίηση του φόρου CO₂ στη ρυθμιζόμενη από ποσοτώσεις κατανάλωση καυσίμων στη βιομηχανία*

Επιπλέον, εγκρίθηκαν από την Επιτροπή φορολογικές ελαφρύνσεις για την τσιμεντοβιομηχανία της Δανίας. Η πρώτη από τις υποθέσεις αυτού του κλάδου πρόκειται να εγκριθεί βάσει των νέων κανόνων για τις ενισχύσεις με τη μορφή μείωσης των περιβαλλοντικών φόρων, οι οποίοι περιλαμβάνονται στις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις περιβαλλοντικές ενισχύσεις¹⁵⁸. Από την άλλη μεριά, η Επιτροπή έκρινε ότι μια τέτοια φοροαπαλλαγή για την ολλανδική κεραμική βιομηχανία δεν ήταν συμβατή¹⁵⁹, καθώς δεν θεωρήθηκε αναγκαία ή ανάλογη.

Στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών, η Επιτροπή, ολοκλήρωσε τις διαδικασίες διερεύνησης σχετικά με τα καθεστώτα φορολόγησης βάσει χωρητικότητας στην Ιρλανδία¹⁶⁰, τη Δανία¹⁶¹, ενέκρινε τροποποίηση του ολλανδικού καθεστώτος φορολόγησης βάσει χωρητικότητας¹⁶² και τη θέσπιση ενός τέτοιου καθεστώτος στη Σλοβενία¹⁶³ και την Πολωνία¹⁶⁴.

Η Επιτροπή ενέκρινε εν μέρει ένα ελληνικό¹⁶⁵ και ένα λετονικό¹⁶⁶ πρόγραμμα ανάπτυξης λιμενικών υποδομών και κίνησε επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά με ορισμένα φορολογικά μέτρα υπέρ του λιμενικού τομέα στη Γαλλία¹⁶⁷.

Από το έτος 2008 και μέχρι σήμερα, η Επιτροπή έλαβε μέτρα πολιτικής για την αντιμετώπιση της επελθούσης χροτοπιστωτικής κρίσης, απαντώντας το πρώτον με

¹⁵⁸ Υπόθεση N327/2008 μείωση φόρων NOx για τους κύριους ρυπαίνοντες και τις εταιρείες που μειώνουν τη μόλυνση και μειώσεις φόρων για το βιοαέριο και τη βιομάζα.

¹⁵⁹ Υπόθεση C5/2009 (πρώην N210/2008) Απαλλαγή των Ολλανδών παραγωγών κεραμικών από περιβαλλοντικούς φόρους

¹⁶⁰ Υπόθεση C2/2008 (EE L 228 της 1.9.2009).

¹⁶¹ Υπόθεση C5/2007 (EE L 315 της 2.12.2009).

¹⁶² Υπόθεση N457/2008 (EE C 106 της 8.5.2009).

¹⁶³ Υπόθεση N325/2007 (EE C 53 της 6.3.2009).

¹⁶⁴ Υπόθεση C34/2007.

¹⁶⁵ Υποθέσεις N169/2008, N105/2008, N168/2008 και C21/2009.

¹⁶⁶ Υποθέσεις N385/2009.

¹⁶⁷ Υποθέσεις N614/2008 (EE C 122 της 30.5.2009).

μία Τραπεζική Ανακοίνωση στις 13.10.2008¹⁶⁸ και εκδίδοντας Κατά την περίοδο από τον Οκτώβριο του 2008 μέχρι την 31η Μαρτίου 2010, η Επιτροπή εξέδωσε 161 αποφάσεις για τον χρηματοπιστωτικό τομέα βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο β) της ΣΛΕΕ. Εξ αυτών, 78 αποφάσεις αφορούσαν περίπου 40 χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και 83 αποφάσεις αφορούσαν σχεδόν 40 καθεστώτα ενισχύσεων.

Στο σημείο αυτό σημειώνουμε ότι η ανάλυση των στοιχείων περί των κρατικών ενισχύσεων από τα κράτη μέλη αναστέλλεται χρονικά στο σημείο αυτό, καθώς η έρευνα της Επιτροπής επικεντρώνεται στην αντιμετώπιση της χρηματοπιστωτικής κρίσης. Σύμφωνα με την έκθεση της Επιτροπής **για το πρώτο εξάμηνο του 2010**¹⁶⁹, ο κατά προσέγγιση όγκος των εγγυήσεων που εγκρίθηκαν από την Επιτροπή βάσει των καθεστώτων από το φθινόπωρο του 2008 μέχρι την 31η Μαρτίου 2010 ανέρχεται σε 2.747 δισεκατ. EUR. Εκτός, ωστόσο, από τα καθεστώτα που εγκρίθηκαν από την Επιτροπή, ορισμένα κράτη μέλη χορήγησαν επίσης εγγυήσεις σε μεμονωμένους οργανισμούς ως μέτρα διάσωσης προκειμένου να διατηρηθεί η χρηματοπιστωτική σταθερότητα των χωρών τους. Πρέπει, όμως εδώ να τονίσουμε, ότι η δυνατότητα αυτή της «αυτοϊάσης» υφίσταται εφόσον ένα κράτος μέλος μπορεί να αντέξει το βάρος της ενίσχυσης στον προϋπολογισμό του, πράγμα που σημαίνει ότι ο τελευταίος δεν εμφανίζει πρόσημο αρνητικό. Στην αντίθετη περίπτωση, όπου δηλαδή το κράτος μέλος γίνεται υπόλογος των οικονομικά δυνατότερων του και τίθεται υπό την οικονομική τους «σκέπη», είναι τουλάχιστον προκλητικό ή μάλλον αδιανόητο να κινηθεί και να συγχωρηθεί τυχόν πολιτική κίνηση παροχής κρατικής ενίσχυσης για τη διάσωση επιχειρήσεων, ενώ από την άλλη πλευρά το ίδιο το κοινωνικό κράτος παρακμάζει και χάνεται.

Συμπερασματικά, η Επιτροπή υποστηρίζει με τα νομικά εργαλεία που έχει στη διάθεσή της και επιχειρεί με την ανάληψη και επεξεργασία κάθε ενώπιόντης

¹⁶⁸ Εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που λήφθηκαν για τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς στο πλαίσιο της τρέχουσας παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης, ΕΕ C 270 της 25.10.2008.

¹⁶⁹ COM (2010), 255 της 27.05.2010, Έκθεση για τις πρόσφατες εξελίξεις, όσον αφορά στις ενισχύσεις για το χρηματοπιστωτικό τομέα για την αντιμετώπιση της κρίσης.

υπόθεσής, να χαράξει και να «επιβάλει» μία αυστηρή δημοσιονομική πολιτική σε όλα σχεδόν τα κράτη μέλη προς όφελος της σωστής λειτουργίας του φορολογικού ανταγωνισμού, υπηρετώντας πιστά τη δέσμευση της¹⁷⁰ Αυτό είναι αναγκαίο προκειμένου να δημιουργηθούν τα δεδομένα για μια ισχυρή και διαρκή ανάπτυξη των επενδύσεων, της παραγωγής και της απασχόλησης. Ενώ, όμως, τα αναφερόμενα στις αναλυόμενες εκθέσεις ποσά των παρεχομένων κρατικών ενισχύσεων παρουσιάζουν κατά την πορεία όλων αυτών των μελετωμένων ετών πορεία μειωτική, η οποία αντικατοπτρίζει και την πειθαρχία που κατά ανωτέρω επιβάλλει η Επιτροπή, τα ποσά αυτά ενίσχυσης εξακολουθούν να είναι υψηλά, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι υπάρχουν πολλά περιθώρια για περαιτέρω εξυγίανση, για την οποία και προφανώς θα πρέπει να συνεχισθεί η αυστηρή εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις. Φυσικά, η Επιτροπή εγκρίνει ενισχύσεις για πολλούς και ποικίλους σκοπούς, όταν κρίνει ότι προέχει ο σκοπός εξυπηρέτησης του κοινού συμφέροντος, όπως στις περιπτώσεις των χορηγουμένων ενισχύσεων υπέρ E&A, τις ΜΜΕ, την προστασία του περιβάλλοντος, την εκπαίδευση και την απασχόληση καθώς και στο πλαίσιο πολλών περιφερειακών ενισχύσεων, σε κάθε περίπτωση όμως συνεκτιμά αυστηρά όλα τα κριτήρια βάσει των οποίων μία κρατική ενίσχυση χαρακτηρίζεται συμβιβάσιμη ή μη με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς.

¹⁷⁰ Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, ΕΕ C 384, 10.12.1998

II. Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα μέσα από τη νομολογία του ΔΕΕ.

1. Η έννοια της ασυμβίβαστης με την κοινή αγορά ενίσχυση φορολογικού χαρακτήρα.

1.1. Η σημασία της εννοιολογικής οριοθέτησης - Η απουσία συγκεκριμένου νομικού ορισμού

Πριν την εγκαθίδρυση της κοινής αγοράς ήταν συχνότατη η πρακτική των ευρωπαϊκών κρατών να επιχορηγούν ορισμένους τομείς της οικονομίας ή γεωγραφικές περιφέρειες ή και μεμονωμένες επιχειρήσεις, εν όψει των εκάστοτε οικονομικών συγκυριών. Αυτή η εκτεταμένη πρακτική είχε ως αποτέλεσμα οι κρατικές ενισχύσεις να αναχθούν σε κύριο μοχλό της οικονομικής πολιτικής, προκειμένου να ανταπεξέλθουν τα κράτη-μέλη μεταξύ άλλων στην καταπολέμηση της ανεργίας, στην υποβάθμιση ορισμένων περιφερειών τους και να συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεών τους και την προσέλκυση νέων επενδύσεων.

Στο πλαίσιο της δημιουργίας όμως μίας κοινής, εσωτερικής αγοράς ήταν απαραίτητη η εγκαθίδρυση ενός καθεστώτος ανόθευτου ανταγωνισμού που αναγκαστικά θα έπρεπε να περιορίσει σημαντικά την ευχέρεια των κρατών μελών ως προς τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων, φύσει αντίθετων στην έννοια του ελεύθερου ανταγωνισμού. Η ΣΔΕΕ υιοθετεί μία πραγματιστική προσέγγιση, θεσπίζοντας αφενός την αρχή του ασυμβίβαστου των κρατικών ενισχύσεων με την εσωτερική αγορά και συνακόλουθα την καταρχήν απαγόρευσή τους, στο μέτρο που αυτές επηρεάζουν τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών, προβλέποντας αφετέρου διάφορες εξαιρέσεις από το ασυμβίβαστο αυτό, τις οποίες θέτει υπό τον έλεγχο της Επιτροπής και τελικά του ΔΕΚ. Παράλληλα, από την ως άνω απαγόρευση εξαιρούνται ρητά από την ίδια τη Συνθήκη οι τομείς της γεωργίας και των μεταφορών, λόγω των επιπτώσεών τους στο σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων και της σημασίας τους για την εθνική ερριφερειακή και κοινωνική πολιτική.

Ο προσδιορισμός των ορίων της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης κατά το α. 107 παρ. 1 ΣΔΕΕ, έχει πλέον εξελιχθεί σε μόνιμο σημείο συζήτησης και επίκεντρο νομικού προβληματισμού στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού δικαίου των κρατικών

ενισχύσεων. Ο εν λόγω διακυκλός χώρος, ο οποίος συστηματικά εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του ευρωπαϊκού δικαίου του ανταγωνισμού¹⁷¹, συγκεντρώνει όλο και πιο αυξημένο επιστημονικό αλλά και πρακτικό ενδιαφέρον, αφ' ενός μεν λόγω της εντατικής του διείδυσης σε πολλούς τομείς της οικονομικής ζωής (ιδιαίτερα σε εκείνους τους χώρους, στους οποίους παρατηρείται έντονη ανταγωνιστική σχέση μεταξύ των φορέων των διαφόρων οικονομικών δραστηριοτήτων), αλλά και εν όψει του γεγονότος, ότι πλέον ένα ευρύτατο πλέγμα κρατικών επεμβάσεων στο οικονομικό γίνεσθαι αποτελεί αντικείμενο ελέγχου ως προς τη συμβατότητά του με τους περί κρατικών ενισχύσεων ευρωπαϊκούς κανόνες¹⁷².

Ο κύριος λόγος, ο οποίος στοιχειοθετεί την ιδιαίτερη νομική σημασία της κανονιστικής οριοθέτησης της κατά το ευρωπαϊκό δίκαιο έννοιας της κρατικής ενίσχυσης, είναι λίγο πολύ προφανής. Βασική προϋπόθεση για να εμπίπτει ένα κρατικό μέρο στο συμβατικά προβεπόμενο και από την Επιτροπή διενεργούμενο προληπτικό και κατασταλακτικό σχετικό έλεγχο, είναι ακριβώς η κατηγοριοποίησή του ως κρατική ενίσχυση κατά τα α. 107 επ. ΣΛΕΕ. Τα κανονιστικά όρια της έννοιας «κρατική ενίσχυση» προσδιορίζουν με άλλα λόγια το εύρος, την έκταση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων και τη σχετικής δράσης της Επιτροπής.

Το άρθρο 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ αποφεύγει να ορίσει αυτοτελώς την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, αυτή δε η ευρύτερη «νομοτεχνική επιλογή» προτιμήθηκε με σκοπό να παρέχεται μεγαλύτερη ευελιξία στο κοινοτικό σύστημα ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων. Μία αυστήρη κανονιστική οριοθέτηση της έννοιας αυτής θα μπορούσε να οδηγήσει στην πράξη σε έναν αντιβαίνοντα στο πνεύμα και στο σκοπό των διατάξεων της Συνθήκης περιορισμό του φάσματος ελέγχου της συναφούς με τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων δραστηριότητας των κρατών μελών. Μία μη αποτελεσματικώς ελεγχόμενη τέτοια δραστηριότητα των κρατών-μελών θα συντελούσε όμως στην υπονόμηση της βασικής αρχής της διασφάλισης συνθηκών

¹⁷¹ Όπως ορθά παρατηρεί ο **Bar-Bouyssié**, *Neue Entwicklungen im europäischen Beihilfenrecht*, σε: J. Schwarze (εκδ.), *Neuere Entwicklungen auf dem Gebiet des europäischen Wettbewerbsrecht*, 1999, σελ. 79, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων αποτελεί πλέον όχι απλά βασικότατο κομμάτι του κοινοτικού δικαίου του ανταγωνισμού, αλλά ίσως κατέχει-επί τη βάση μίας καθαρά ποσοτικής θεώρησης- την πρώτη θέση όσον αφορά στην πυκνότητα των σχετικών υποθέσεων που απασχολούν την Επιτροπή και τα κοινοτικά δικαστήρια.

¹⁷² **Μεταξάς Α.** Η οριοθέτηση της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης κατά το άρθρο 87 παρ.1 ΣΕΚ, εκδ. Αντ. Ν. Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, σ. 1, 2.

ανόθευτου ανταγωνισμού στο πλαίσιο της Εσωτερικής Αγοράς, μίας αρχής κατοχυρωμένης σε επίπεδο πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου, η οποία επιλέον κατέχει κεντρική θέση και ιδιαίτερη σημασία στο ευρωενωσιακό οικοδόμημα.

Επομένως, η παρατηρούμενη έλλειψη κανονιστικής «πυκνότητας» αποτελεί κατ' αυτήν την έννοια σημαντικό εργαλείο για την εφαρμογή εκ μέρους της Επιτροπής μίας στρατηγικής, η οποία συνίσταται στην επέκταση των ελεγκτικών της δραστηριοτήτων σε όλο και ευρύτερο φάσμα κρατικών μέτρων, τα οποία μπορεί να είναι μεν επωφελή για τις ευνοούμενες εθνικές επιχειρήσεις, αλλά κατά τα άλλα νοθεύουν τον ενδοκοινοτικό ανταγωνισμό¹⁷³.

Η διατύπωση της διάταξης του α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ θέτει λοιπόν το πλαίσιο και δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μία ευρεία ερμηνεία της έννοιας κρατικής ενίσχυσης, ενώ αυτό ακριβώς το εύρος της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης αποτελεί αμφιλεγόμενο ζήτημα και έχει προκαλέσει δυσχέρειες σε πρακτικό νομολογιακό επίπεδο¹⁷⁴. Όπως προκύπτει από το κείμενο της διάταξης, το κεντρικό εννοιολογικό στοιχείο της ενίσχυσης είναι η εκ μέρους του κράτους ή με τη χρήση κρατικών μέσων συντελούμενη παροχή ενός οικονομικού αναγωνιστικού πλεονεκτήματος σε μία επιχείρηση ή σε ένα κλάδο παραγωγής χωρίς την καταβολή ενός ανάλογου οικονομικού ανταλλάγματος ή αντιπαροχής. Πρόκειται, με άλλα λόγια για τη χορήγηση ενός μονομερούς ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος¹⁷⁵, χωρίς να είναι απαραίτητο το κράτος να σκοπεί στη χορήγηση του οικονομικού αυτού πλεονεκτήματος, ενώ υπό εξέταση τίθεται το κατά πόσο το κρατικό μέτρο μπορεί κατ' αντικειμενική κρίση να προσδώσει στον ευνοούμενο επιχειρηματικό φορέα συγκεκριμένη οικονομική ωφέλεια.

¹⁷³ **Koenig/Kuhling**, Reform des EG-Beihilfsrecht auf der Perspektive des mitgliedstaatlichen Systemwettbewerbs, EuZW 1999, σελ. 517 – 520.

¹⁷⁴ **Καραγιάννη Β.**, Κρατικές Ενισχύσεις, Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006, σελ. 16.

¹⁷⁵ **D' Sa, Rose M.**, When is aid not State Aid? The implications of the English Partnerships Decision for European Competition LAW AND Policy, ELRev. 25 (2000), σελ. 139 (144επ.)

2. Εννοιολογικά στοιχεία της συμβίβαστης με την εσωτερική αγορά ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα

Η αρχή του ασυμβίβαστου της κρατικής ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά και οι περεκκλίσεις που προβλέπουν οι κανόνες της ΣΛΕΕ (ουσιαστικοί και διαδικαστικοί), εφαρμόζονται στις κρατικές ενισχύσεις «υπό οποιαδήποτε μορφή», και συνεπώς και στις ενισχύσεις που χορηγούνται υπό μορφή φορολογικών μέτρων, στο βαθμό που έχουν ως αντικείμενο ή αποτέλεσμα την ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή παραγωγών¹⁷⁶. Η εφαρμογή όμως αυτού το πλαισίου των κρατικών ενισχύσεων στα φορολογικά μέτρα προσκρούει σε ερμηνευτικές κατά τα ανωτέρω δυσκολίες, δεδομένου ότι ο χαρακτήρας ενός φορολογικού μέρου ως ενίσχυσης δε μπορεί να προσδιορισθεί εύκολα παρά μόνο σε περιπτώσεις επιχρηγήσεων ή χορήγησης θετικών ή αρνητικών πλεονεκτημάτων¹⁷⁷.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πολύ νωρίς έδωσε έναν ευρύτατο ορισμό της έννοιας της ενίσχυσης. Έκρινε, δηλ. ότι «ο όρος ενίσχυση περιλαμβάνει τα μέτρα τα οποία, υπό διάφορες μορφές, μειώνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά φέρουν οι επιχειρήσεις». Συνεχίζοντας το Δικαστήριο στην ίδια υπόθεση διευκρίνισε, ότι «η έννοια της ενίσχυσης είναι ευρύτερη από την έννοια της επιδοτήσεως, γιατί περιλαμβάνει όχι μόνο τις θετικές παροχές, ως την κατ' εξοχήν μορφή κρατικής ενίσχυσης, την οποία ανέλυσε το ΔΕΚ ήδη από τις πρώτες σχετικές αποφάσεις του¹⁷⁸, αλλά επίσης παρεμβάσεις οι οποίες υπό διαφορετικές μορφές μειώνουν τις επιβαρύνσεις, που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μίας επιχείρησης και που για το λόγο αυτό, χωρίς να είναι επιδοτήσεις στενή έννοια, είναι της αυτής φύσεως και έχουν ταυτόσημα αποτελέσματα»¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Σημειώνεται ότι τα φορολογικά μέτρα περιλαμβάνονται στον ενδεικτικό πίνακα των κρατικών ενισχύσεων που δημοσίευσε η Επιτροπή στην Πέμπτη έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού, ήδη για το έτος 1975.

¹⁷⁷ Castagnede, ό.π.222.

¹⁷⁸ ΔΕΚ C-35/96, 18.06.1998, Επιτροπή κατά Ιταλίας.

¹⁷⁹ Απόφαση ΔΕΚ, 21.12.1961, Steenkolenmijnen/HAUTE Autorite, ΥΠΟΘΕΣΗ 30/59, Απόφαση ΔΕΚ, 15.03.1994, Banco Exterior de España, υπόθεση C-387/92, σκέψη,13, Απόφαση ΔΕΚ, 10.06.1993, Επιτροπή κατά Ελλ. Δημοκρατίας, Υπόθεση C-183/91 και Απόφαση Matra, ΔΕΚ, 15.06.1993, Υπόθεση C-225/91

2.1. Το όφελος του λήπτη και η δαπάνη του κράτους

2.1.1. Παροχή οικονομικού-ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στο λήπτη

Κατά τη διασταλτική ερμηνεία του ΔΕΚ στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης περιλαμβάνεται η χορήγηση οποιουδήποτε ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, έστω και μη χαριστικής φύσης, απονεμομένου από δημόσια αρχή, ενώ το α. 107 ΣΛΕΕ (πρώην α. 87 ΣυνθΕΚ) «δεν ενεργεί οποιοδήποτε διαχωρισμό σχετικά με τις αιτίες ή τους στόχους των εν λόγω παρεμβάσεων, αλλά τις προσδιορίζει με βάση τα αποτελέσματά τους»¹⁸⁰. Αυτή η προσέγγιση του ΔΕΚ οδήγησε τη θεωρία να συμπεριλάβει στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης κάθε κρατικό μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος με θετική επιδότηση, υπό το πρίσμα των περιπτώσεων της κρατικής παρέμβασης στους όρους του ανταγωνισμού¹⁸¹.

Ενδεικτική περιπτώσιολογία που έχει συμπεριλάβει η νομολογία του ΔΕΚ και η θεωρία στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης:

Απο νωρίς το ΔΕΚ έκρινε ότι κάθε μορφής φοροαπαλλαγή δύναται να εμπίπτει στην έννοια της ενίσχυσης, ανεξάρτητα από το εάν η φορολογική πολιτική των κρατών-μελών είναι σύμφωνη με τα άρθρα 110 επ. ΣΛΕΕ (πρώην 90 επ. ΣυνθΕΚ)¹⁸². Είναι δε αδιάφορη η φύση του οφειλομένου φόρου, ο οποίος δύναται να είναι άμεσος¹⁸³ ή έμμεσος, αν αφορά σε τέλη, δεσμούς ή οιαδήποτε άλλη φορολογική επιβάρυνση¹⁸⁴.

Στα καθ' ημάς το ΔΕΚ κατά την εξέταση της δέσμης των κρατικών ενισχύσεων του Ελληνικού Δημοσίου προς την Ολυμπιακή Αεροπορία έκρινε ότι αποτελεί κρατική ενίσχυση η ανοχή από μέρους του Ελληνικού Δημοσίου της μη καταβολής από την Ολυμπιακή Αεροπορία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας επί ανταλλακτικών και καυσίμων, των αερολιμενικών τελών προς το σύνολο των

¹⁸⁰ ΔΕΚ C-310/85, 24.02.1987, Deufil, αιτιολογική σκέψη 8.

¹⁸¹ Β. Καραγιάννη, Κρατικές Ενισχύσεις, ο.π., σελ. 17.

¹⁸² ΔΕΚ C-70/72, 12.07.1973 Επιτροπή κατά Γερμανίας

¹⁸³ Σχ. Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις Κρατικές Ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, 98/ε, 384/03, ΟΙ C 384, 10.12.1998, σελ. 3 επ.

¹⁸⁴ ΔΕΚ C-387/92, 15.03.1994, Ayuntamiento de Valencia, αιτιολογ. Σκέψη 13.

ελληνικών αεροδρομίων και του λεγομένου «σπατόσημου», ήτοι του φόρου ανάπτυξης του Διεθνούς Αερολιμένα Αθηνών (τέλος που περιλαμβάνεται στην τιμή των εισιτηρίων των επιβατών που αναχωρούν από το εν λόγω αεροδρόμιο και προεισπράττεται από την αντίστοιχη αεροπορική εταιρεία). Ειδικότερα, η κρατική ενίσχυση συνίστατο στο γεγονός ότι το Ελληνικό Δημόσιο δεν κατέφυγε σε όλα τα νόμιμα μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μηχανισμών αναγκαστικής εκτέλεσης, προκειμένου να εισπράξει τα φορολογικής φύσεως οφειλόμενα, όπως θα έπραττε κάθε ιδιώτης πιστωτής που θα γνώριζε τις οικονομικές δυσχέρειες της εταιρείας¹⁸⁵.

Το μέτρο πρέπει να παράσχει στις δικαιούχους ένα πλεονέκτημα που μειώνει τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού τους. Σύμφωνα με την απόφαση το ΔΕΚ στην υπόθεση Ιταλία κατά Επιτροπής με τον όρο κρατική ενίσχυση νοείται κάθε μέτρο που απαλλάσσει, μερικώς ή λήρως τις επιχειρήσεις συγκεκριμένου τομέα από γενικού συστήματος χωρίς η εν λόγω απαλλαγή να δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος. Το α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ δεν προβαίνει σε διάκριση των εξεταζομένων παρεμβάσεων ανάλογα με τις αιτίες ή τους σκοπούς, αλλά τις ορίζει ως συνάρτητες με τα αποτελέσματά τους. Επομένως, σημασία για την εφαρμογή του α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ σε ένα φορολογικό μέτρο έχει η εισαγωγή μίας εξαίρεσης από την εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος.

Το πλεονέκτημα αυτό μπορεί να παρασχεθεί με τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης υπό διάφορες μορφές και συνθήκες. Η Επιτροπή αναφέρει τα εξής παραδείγματα: μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου (έκπτωση κατά παρεκκλίση, έκτακτη ή ταχεία απόσβεση, εγγραφή αποθεματικών στον ισολογισμό κλπ.) μερική ή πλήρη μείωση του ποσού του φόρου (απαλλαγή, πίστωση φόρου κλπ.), αναβολή ή ακύρωση πληρωμής μίας φορολογικής οφειλής, ή ακόμη και έκτακτη αναδιάταξή της. Στην απόφασή του στην υπόθεση Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής¹⁸⁶ σχετικά με τη γερμανική νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος, το ΔΕ υπογράμμισε ότι η προέλευση του πλεονεκτήματος που παρέχεται έμμεσα στις επιχειρήσεις από τη νομοθεσία πρέπει να θεωρηθεί ως

¹⁸⁵ ΔΗΚ, απόφαση της 12.05.2005, Επιτροπή κατά Ελλάδος, υποθ. C-387/92.

¹⁸⁶ ΔΕΚ, απόφαση της 19.09.2000, υποθ. C-156/98.

παραίτηση του κράτος μέλους από τα έσοδα από φόρους που θα εισεπραττε κανονικά, κατά το μέτρο που η παρίτηση αυτή επέτρεψε στους επενδυτές να αποκτήσουν συμμετοχές σε επιχειρήσεις υπό λεονεκτικότερους όρους από φορολογικής απόψεως. Το γεγονός ότι οι επενδυτές στη συνέχεια λαμβάνουν ανεξαρτητες αποφάσεις δε σημαίνει ότι εξαλείφεται η σχέση μεταξύ φορολογικής ελάφρυνσης και του παρεχομένου πλεονεκτήματος στις εν λόγω επιχειρήσεις, καθ' ότι, από οικονομική άποψη, η αλλοίωση των όρων συναλλαγών από την οποία απορρέει το πλεονέκτημα είναι συνέπεια της απώλειας φορολογικών εσόδων από τις δημόσιες αρχές.

2.1.2. Το «κρατικό» στοιχείο της ενίσχυσης

Ένα κρατικό μέτρο, το οποίο έχει ως συνέπεια την παροχή κάποιου πλεονεκτήματος σε μία επιχείρηση ή ένα τομέα παραγωγής, δε συνιστά ενίσχυση με την έννοια το άρθρου 107 παρ. παρ. 1 ΣΛΕΕ παρά μόνον όταν συνεπάγεται ταυτόχρονα και χρηματική επιβάρυνση για το δημόσιο προϋπολογισμό του κράτους, είτε με τη μορφή κρατικής δαπάνης, είτε με τη μορφή απώλειας κρατικών εσόδων.

Καθ' αυτή κρατική είναι η ενίσχυση που προέρχεται από τα όργανα του Κράτους υπό στενή οργανική έννοια (ανήκοντα δηλαδή στο νομικό πρόσωπο του Κράτους), στο μέτρο άσκησης από αυτά δημόσιας εξουσίας (δράση του Κράτους ως *imperium*). Δεν αποκλείονται μέτρα που εμπίπτουν στις οικονομικές διαστάσεις της δημόσιας εξουσιαστικής δράσης, τυπικό παράδειγμα των οποίων αποτελούν τα μέτρα φορολογικής πολιτικής¹⁸⁷.

Υιοθετώντας το λειτουργικό κριτήριο της «μεταφοράς κρατικών πόρων» και η διασταλτική ερμηνεία της κρατικής προέλευσης, τόσο η Επιτροπή όσο και το ΔΕΚ έδωσαν από νωρίς μία διασταλτική ερμηνεία στην ερμηνεία του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ ως προς την κρατική προέλευση των μέτρων, προκειμένου να συμπεριλάβουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης και ενισχύσεις «που χορηγούνται από

¹⁸⁷ Έτσι, φορολογικές, τελωνειακές διατάξεις και γενικά διατάξεις που αφορούν σε δασμούς και τέλη δύνανται να υποκρύπτουν κρατικές ενισχύσεις, ΔΕΚ C-259/85, 11.11.1987, Επιτροπή κατά Γαλλίας, με αναφορά στις επιπτώσεις που μπορεί να έχει ένα φορολογικό καθεστώς στην ομαλή λειτουργία της αγοράς.

δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς, τους οποίους ορίζει ή ιδρύει το κράτος»¹⁸⁸, ενώ προγενέστερα είχε κρίνει επί της πολύ σημαντικής απόφασης Steinike, ότι ο όρος «κρατικοί πόροι», τον οποίο χρησιμοποιούν οι συντάκτες της Συνθήκης, καλύπτει όλους τους δημόσιους πόρους οποιαδήποτε και αν είναι η μορφή τους και οποιοσδήποτε και αν είναι ο προορισμός τους και μάλιστα ανεξάρτητα εάν τους πόρους αυτούς διαχειρίζεται η ίδια η δημόσια αρχή ή κάποιος άλλος διακεκριμένος φορέας, δημόσιος ή ιδιωτικός, υπό τον έλεγχο όμως και την εποπτεία της δημόσιας αρχής. Ο φορέας που διαχειρίζεται τους κρατικούς πόρους της ενίσχυσης μπορεί πράγματι να είναι δημόσιος ή ιδιωτικός, που συστάθηκε ή διορίσθηκε απ' το Κράτος να παράσχει αυτήν την ενίσχυση και δεν είναι απαραίτητο για το χαρακτηρισμό ενός χορηγούμενου μέτρου ως ενίσχυσης να προβούμε στη διάκριση εάν αυτό το μέτρο προέρχεται απ' ευθείας από το κράτος μέλος ή από κάποιον από τους ως άνω οργανισμούς¹⁸⁹. Ωστόσο, με την απόφαση Sloman Neprune επήλθε μεταστροφή της νομολογίας του ΔΕΚ ως προς τη διασταλτική ερμηνεία της κρατικής προέλευσης της ενίσχυσης, που έως τότε συνίστατο στο ότι κάθε κρατικό μέτρο που θα μπορούσε να προκαλέσει νόθευση του ανταγωνισμού μπορούσε να θεωρηθεί *mutatis mutandis* κρατική ενίσχυση. Αντίθετα, το ΔΕΚ έκρινε εν προκειμένω ότι τα χορηγούμενα πλεονεκτήματα με άλλα μέσα εκτός από κρατικούς πόρους δε μπορούν να εμπίτουν στο πεδίο εφαρμογής του α. 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ, διευκρινίζοντας, ότι οι υπό κρίση ευνοϊκές ρυθμίσεις του γερμανικού δικαίου ρύθμιζαν αποκλειστικά τις συμβατικές σχέσεις μεταξύ ναυτιλιακών επιχειρήσεων και εργαζομένων σε αυτές και δεν παρείχαν χρηματοδότηση στις επιχειρήσεις από κρατικούς πόρους, ούτε από μεσάζοντες οργανισμούς διαχείρισης τέτοιων πόρων.

Το ΔΕΚ επανήλθε με δύο μεταγενέστερες αποφάσεις του στο ίδιο σκεπτικό και επιβεβαίωσε τη συσταλτική πλέον ερμηνεία του άρθρου 107 ΣΛΕΕ¹⁹⁰, στην πιο πρόσφατη δε από αυτές - απόφαση PreussenElectra¹⁹¹, το ΔΕΚ έκρινε ότι η κρατική παρέμβαση στις συμβατικές σχέσεις παραγωγών και διανομέων ηλεκτρικής

¹⁸⁸ ΔΕΚ C-72&73/91, 17.03.1993, Sloman Neptum, αιτιολογική σκέψη 19.

¹⁸⁹ ΔΕΚ, απόφαση της 23.03.1977, Steinike, υπόθεση 78/76.

¹⁹⁰ ΔΕΚ C-189/91, 30.11.1993, Nurham Sidal.

¹⁹¹ ΔΕΚ C-379/98, 13.03.2001, PreussenElectra AG κατά Schleswig ag

ενέργειας, παρ' ότι παρείχε οικονομικά ευεργετήματα προς τους παραγωγούς ηλεκτρικού ρεύματος που χρησιμοποιούσαν ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, δε συνεπαγόταν άμεση χρηματοδότησή τους με κρατικούς πόρους και, επομένως, δε συνιστούσε απαγορευμένη κρατική ενίσχυση.

Τέλος, σημειώνουμε ότι το κρατικό μέτρο που ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή προϊόντα, δε χάνει το χαρακτήρα του χωρίς αντάλλαγμα παρεχομένου πλεονεκτήματος, λόγω του ότι χρηματοδοτείται πλήρως ή εν μέρει από εισφορές που επιβάλλει η δημόσια αρχή και εισπράττεται από τις επιχειρήσεις¹⁹².

2.2. Η στρέβλωση του ανταγωνισμού και η επιλεκτικότητα του μέτρου (specificity criterion, critere de selectivite)

2.2.1. Συνέπειες στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών

Το συγκεκριμένο μέτρο πρέπει να επηράζει το ανταγωνισμό και τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών. Το κριτήριο αυτό προϋποθέτει ότι ο δικαιούχος του μέτρου ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς του ή από τον τρόπο της χρηματοδότησής του. Στο σημείο αυτό η Επιτροπή υπενθυμίζει την πάγια νομολογία του ΔΕΚ, κατά την οποία το κριτήριο του επηρεασμού των συναλλαγών πληρούται, όταν η δικαιούχος επιχείρηση ασκεί οικονομική δραστηριότητα που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών. Από το γεγονός και μόνο ότι η ενίσχυση βελτιώνει τη θέση της επιχείρησης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σε σχέση με άλλους ανταγωνιστές της επιτρέπει να θεωρηθεί ότι οι συναλλαγές αυτές έχουν απηρεαστεί.

Από τη στιγμή που αποδεικνύεται ότι ένα μέτρο παρέχει ένα πλεονέκτημα, χρηματοδοτείται από το κράτος και έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, συνάγεται ότι αποτελεί κρατική ενίσχυση δυνάμει του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ. Για να έχει εφαρμογή το εν λόγω άρθρο, το μέτρο πρέπει επίσης να προκαλεί στρέβλωση του

¹⁹² Απόφαση ΔΕΚ, Steinike, ό.π., σκέψη 22. Θα πρέπει όμως οι εισφορές αυτές να χρησιμεύουν ως μέσο για την εφαρμογή της πολιτικής που έχει καθορισθεί από το κράτος, δηλ. έχουν αφευθεί στη διάθεση των εθνικών αρχών ή άλλων δημοσίων φορέων. Στην περίπτωση που οι εισφορές αυτές έχουν δημιουργηθεί για ένα αμιγώς εμπορικό σκοπό που έχει προκαθορισθεί από ένα ιδιωτικό φορέα τότε δε συνιστούν κρατικούς πόρους και συνεπώς η διάθεσή τους για το σκοπό που προορίζονται δε συνιστά κρατική ενίσχυση (απόφαση ΔΕΚ Pearle BV, ό.π. σκέψεις 36-38).

ανταγωνισμού και να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών. Για να αποδειχθούν οι συνέπειες αυτής της στρέβλωσης στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, αρκεί να διαπιστωθεί ότι ο δικαιούχος ασκεί, έστω και εν μέρει, δραστηριότητες που συνεπάγονται συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.

Ωστόσο, οι συνέπειες στον ανταγωνισμό πρέπει να είναι αισθητές. Τη διαπίστωση αυτή δε θα μπορούσε να μεταβάλει ούτε το σχετικά χαμηλό ύψος μίας ενίσχυσης¹⁹³, ούτε το περιορισμένο μέγεθος του δικαιούχου¹⁹⁴ ούτε και η πολύ μικρή συμμετοχή του στην ευρωπαϊκή αγορά¹⁹⁵, ούτε καν η έλλειψη εξαγωγικής δραστηριότητας του δικαιούχου¹⁹⁶ ή το γεγονός ότι η επιχείρηση εξάγει το σύνολο σχεδόν της παραγωγής της εκτός της Ένωσης¹⁹⁷.

Η έννοια της ενίσχυσης προϋποθέτει ότι το σχετικό κρατικό μέτρο έχει εξαιρετικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι ευνοεί «επιλεκτικά» κάποια ή κάποιες επιχειρήσεις ή κάποιον ή κάποιους κλάδους παραγωγής. Έτσι, η κρατική ενίσχυση πρέπει να διακρίνεται από τα μέτρα γενικής εφαρμογής, τα οποία εφαρμόζονται ενιαία στο σύνολο της οικονομίας και δεν απευθύνονται σε συγκεκριμένους αποδέκτες ούτε ευνοούν έναν, εκ των προτέρων ορισμένο, κύκλο επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής. Ειδικότερα, θα σημειώσουμε όσον αφορά στα φορολογικά μέτρα, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ, δε θεωρούνται κρατικές ενισχύσεις όσων αποτελούν απλώς τη φυσιολογική εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συστήματος. Αντίθετα, όταν το μέτρο αποτελεί εξαίρεση στο ισχύον φορολογικό

¹⁹³ Στο δημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί η εξαίρεση των ενισχύσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις του κανόνα «de minimis». Ο κανόνας αυτός αποσαφηνίστηκε με την Ανακοίνωση της Επιτροπής που δημοσιεύθηκε στην ΕΕ C 68 της 06.03.1996.

¹⁹⁴ ΔΕΚ απόφαση της 14.09.1994, συνεκδ. Υποθέσεις C-278/92, 279/93 ΚΑΙ 280/92 Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σελ. I -4103, ομοίως ΔΕΚ, απόφαση της 19.09.2000, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής, υπόθεση C-156/98.

¹⁹⁵ ΔΕΚ, απόφαση της 13.07.1988, Γαλλία κατά Επιτροπής, υπόθεση C-102/87, Συλλογή 1988, σελ. 4067.

¹⁹⁶ ΔΕΚ, απόφαση της 21.03.1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής, υπόθεση C-142/87, Συλλογή 1990, σελ. I-959.

¹⁹⁷ ΔΕΚ, απόφαση της 21.03.1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, υπόθεση 173/73, Συλλογή 1974, σελ. 709.

σύστημα, η οποία δε δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος, τότε αυτό το μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση¹⁹⁸.

Όταν μια ενίσχυση προωθεί τη θέση μίας επιχείρησης έναντι άλλων ανταγωνιστριών επιχειρήσεων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, συνάγεται ο επηρεασμός των συναλλαγών αυτών. Στην υπόθεση *Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής* το ΔΕΚ έκρινε ότι συντρέχει στρέβλωση του ανταγωνισμού, καθώς κάθε άλλη επιχείρηση πέραν αυτών στις οποίες εφαρμόζονταν το επίμαχο μέτρο (εγγραφή προβλέψεων για επενδύσεις εγκατάστασης στα νέα γερμανικά *Laender*), μπορούσε να αυξήσει τα ίδια κεφάλαιά της με λιγότερο επωφελείς όρους, ανεξαρτήτως αν ήταν εγκατεστημένη στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος.

Το κριτήριο αυτό επιτρέπει να αποκλείσουμε από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παρ. 1 τις φορολογικές ενισχύσεις που χορηγούνται υπερ ιδιωτών έξω από το πλαίσιο άσκησης μίας οικονομικής δραστηριότητας, δίως για κοινωνικούς λόγους. Το α. 107 παρ. 2 ΣΛΕΕ εξάλλου θεωρεί συμβιβάσιμες με την εσωτερική αγορά τις «ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές υπό τον όρο ότι δε χορηγούνται χωρίς διάκριση προέλευσης των προϊόντων». Η εξαίρεση αυτή αν και καταλείπει ένα περιθώριο ελευθέρης άσκησης της φορολογικής πολιτικής σε εθνικό επίπεδο, δεν καλύπτει –όπως είναι αυτονόητο– το σύνολο των φορολογικών δαπανών στο πλαίσιο ενός φόρου, όπως ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί το κατ' εξοχήν πεδίο θέσπισης φορολογικών δαπανών, πολλές από τις οποίες είναι πρόσφορες να επηρεάσουν τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών υπό την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ¹⁹⁹.

Συνεπώς, η έννοια της νόθευσης πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να περιλαμβάνει τόσο τις περιπτώσεις που καταλαμβάνονται από το γράμμα της απαγορευτικής διάταξης του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, ήτοι όταν το κρατικό μέτρο αποτελεί «ευνοϊκότερη μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής» (*de lege lata* προσέγγιση), όσο και τις περιπτώσεις όπου το κρατικό μέτρο χορηγεί

¹⁹⁸ Απόφαση ΔΕΚ 14.07.1983, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Υπόθεση 203/82.

¹⁹⁹ **Πεδιαιδιτάκη Τ.**, “Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου», ΧρΠΔ Α/2001, σελ. 658.

ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε συγκεκριμένη επιχείρηση (de lege ferenda προσέγγιση)²⁰⁰. Κατά την εξέταση των κρατικών μέτρων τα κοινοτικά όργανα χρησιμοποιούν και τις δύο προσεγγίσεις, ενώ είναι αδιάφορη η πρόθεση της κρατικής παρέμβασης και αρκεί το αντικειμενικό αποτέλεσμα-εφόσον, εξάλλου δε χρειάζεται να έχει ήδη επέλθει η νόθευση του ανταγωνισμού, αλλά αρκεί και η απειλή της επελεύσεώς της στο μέλλον.

Η διακριτική μεταχείριση μπορεί να αφορά σε τέσσερις διαφορετικούς παράγοντες: (α) στην ταυτότητα και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ωφελούμενης επιχείρησης- έτσι έχει κριθεί ότι η επιχορήγηση που ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις με βάση κριτήρια μεγέθους²⁰¹ αποτελούν κρατικές ενισχύσεις, όπως επίσης και γενικά μέτρα που αφορούν στο σύνολο των επιχειρήσεων του πρωτογενούς τομέα, αλλά αποκλείουν τον τομέα των μεταφορών²⁰², (β) στο είδος της οικονομικής δραστηριότητας που ασκούν οι ωφελούμενες επιχειρήσεις²⁰³, (γ) στην έδρα των ωφελουμένων επιχειρήσεων-αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει τις περιφερειακές ενισχύσεις και αφορά κυρίως σε ομοσπονδιακά κράτη ή (δ) στη χρονική υπόσταση του κρατικού μέτρου-έτσι θεωρήθηκαν ως απαγορευμένες κρατικές ενισχύσεις μέτρα που αφορούσαν σε επιχειρήσεις που ιδρύθηκαν ύστερα από μία συγκεκριμένη ημερομηνία²⁰⁴ ή μέτρα που ίσχυσαν για ένα χρονικό διάστημα, ακόμη και αν υπήρχε πρόθεση γενίκευσής τους σε μεταγενέστερο χρόνο.

2.2.2. Η προϋπόθεση επίδρασης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο-η εφαρμογή του κανόνα *de minimis*.

Αν και δεν εποτελεί τυπολογικό-συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης, εν τούτοις είναι γενικά αποδεκτό ότι η κρατική ενίσχυση πρέπει να

²⁰⁰ Β. Καραγιάννη, Κρατικές Ενισχύσεις, ο.π. σελ. 32 και 33.

²⁰¹ Είτε προς τα άνω (ΠΕΚ Τα-127,129&148/99, 6.3.2001, Territorio Historico de Alava και λοιποί κατά Επιτροπής, για κρατικές ενισχύσεις που αφορούσαν μόνο σε επενδύσεις που υπερέβαιναν ένα όριο), είτε προς τα κάτω (ΠΕΚ T-55/99,29.9.2000, CETM κατά Επιτροπής για κρατικές ενισχύσεις που αφορούσαν μόνο σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις).

²⁰² ΔΕΚ C-143/99, ο.π.

²⁰³ Π.χ. Κλαδικές ενισχύσεις, ΔΕΚ, απόφαση της 2.7.1974, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υπόθεση C-173/173.

²⁰⁴ Απόφαση της Επιτροπής της 11.7.2001, ΕπισΕφημερΕΕ L 174, 4.7.2002.

παραγάγει οικονομικά αποτελέσματα στο ενδοκοινοτικό εμπόριο που ξεπερνούν το στενό πλαίσιο των εθνικών συνόρων, προκειμένου να πληρούται το θεμελιωτικό νομιμοποιητικό στοιχείο της κοινοτικής αρμοδιότητας. Στην πράξη, βέβαια, σπανίως δεν πληρούται η προϋπόθεση της επίδρασης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο κρατικών μέτρων που μπορούν να προκαλέσουν νόθευση του ανταγωνισμού²⁰⁵. Το ΔΕΚ έκρινε πιο πρόσφατα ότι πληρούται η σχετική προϋπόθεση όταν ένα κρατικό μέτρο ενδυναμώνει τη θέση μίας επιχείρησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές της που δραστηριοποιούνται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο²⁰⁶, ενώ ακόμη και ενισχύσεις των εξαγωγικών δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης προς τρίτες χώρες εμπίπτουν στις απαγορευμένες κρατικές ενισχύσεις²⁰⁷, εφόσον και άλλες κοιτικές επιχειρήσεις προβάλλουν σε ανάλογες εξαγωγές στις ίδιες τρίτες χώρες²⁰⁸. Μόνο σε οριακές περιπτώσεις θα μπορούσε να απουσιάζει η επίδραση στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, όπως π.χ. όταν η φύση της οικονομικής δραστηριότητας έχει καθαρά τοπικό χαρακτήρα²⁰⁹.

Τέλος, πέρα από τις παραπάνω εκτιμήσεις που ανάγονται κυρίως στο είδος της ασκούμενης δραστηριότητας από την ωφελουμένη επιχείρηση και τον προσδιορισμό της σχετικής αγοράς, ο Κοινοτικός νομοθέτης έχει θεσπίσει και ένα κανόνα *de minimis*, που αποκλείει την εφαρμογή των άρθρων 107 επ. ΣΛΕΕ σε κρατικές ενισχύσεις με μοναδικό κριτήριο το ποσό της ενίσχυσης. Στις περιπτώσεις

²⁰⁵ Ιδέσθε χαρακτηριστικά τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα του ΔΕΚ Jacobs, ο οποίος εξετάζοντας τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου κατέληξε ότι η ως άνω προϋπόθεση πληρούται με μεγάλη ευχέρεια, σε απόφαση ΔΕΚ C-278,279&280/92, 14.9.1994, Ισπανία κατά Επιτροπής-Επιπλέον, το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι δεν υφίσταται κάποιο όριο ή κάποιο ποσοστό κάτω από το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν επηρεάζεται το εμπόριο μεταξύ των κρατών-μελών. Το σχετικά χαμηλό ύψος μίας ενισχύσεως ή το σχετικά μέτριο μέγεθος της επιχειρήσεως που λαμβάνει την ενίσχυση δεν αποκλείουν *a priori* τη δυνατότητα επηρεασμού του ενδοκοινοτικού εμπορίου, σε απόφαση ΔΕΚ, C-142/87, 21.03.1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής, «απόφαση Tubemeuse», αιτιολογική σκέψη 43.

²⁰⁶ ΔΕΚ απόφαση της 20.11.2003, GEMO, υπόθεση C-126/01.

²⁰⁷ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς τα κράτη μέλη, βάσει του άρθρου 93 παρ. 1 ΣυνθΕΚ, για την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της ΣυνΕΚ στη βραχυπρόθεσμη εξασφάλιση εξαγωγικών πιστώσεων, ΕπισΕφημερΕΕ C 281, 17.9.1997, όπως ισχύει σήμερα τροποποιημένη.

²⁰⁸ ΔΕΚ C-142/87, 21.3.1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής.

²⁰⁹ Ιδέσθε γραπτή απάντηση της Επιτροπής E-3484/96, ΕπισΕφημερΕΕ C 186, 1997, σχετικά με υπηρεσίες τοπικών μεταφορών, καθώς και γραπτή απάντηση της Επιτροπής E-2260/95, ΕπισΕφημερΕΕ C 161, 1996, σχετικά με τις τοπικές υπηρεσίες εστίασης /τύπου.

αυτές θεωρείται ότι η κρατική ενίσχυση²¹⁰ είναι ποσοτικά αμελητέα και ανάξια κύρωσης, αφού δε μπορεί λόγω μεγέθους να επηρεάσει το ενδοκοινοτικό εμπόριο.

Συγκεκριμένα ο Κανονισμός 1998/2006 της Επιτροπής της 15^{ης} Δεκεμβρίου 2006 για την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 ΣυνθΕΚ στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας θέτει ως όριο η κρατική ενίσχυση που χορηγείται στην ίδια επιχείρηση²¹¹ να μην υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων ευρώ σε οποιαδήποτε περίοδο τριών οικονομικών ετών, εκτός αν η επιχείρηση δραστηριοποιείται στον τομέα των οδικών μεταφορών, οπότε το όριο είναι στις εκατό χιλιάδες ευρώ. Τα εν λόγω ανώτατα όρια ισχύουν ανεξαρτήτως της μορφής της ενίσχυσης ή του επιδιωκόμενου στόχου και χωρίς να έχει σημασία αν η ενίσχυση που χορηγείται από το οικείο κράτος – μέλος χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει με πόρους κοινοτικής προέλευσης. Η κρίσιμη χρονική περίοδος καθορίζεται με βάση το οικονομικό έτος όπως αυτό εφαρμόζεται από την οικεία επιχείρηση στο εκάστοτε κράτος-μέλος. Εφαρμόζεται, εν προκειμένω, ένα σωρευτικό κριτήριο, αφού δεν προσμετράται μόνο το ποσό της συγκεκριμένης ενίσχυσης ή ομοειδών ενισχύσεων, αλλά το σύνολο κάθε

²¹⁰ Με τη μορφή επιχορήγησης, δανείου, εγγύησης, εισφοράς κεφαλαίου ή μέτρου παροχής επιχειρηματικών κεφαλαίων καθώς και οποιουδήποτε κρατικού μέτρου οδηγεί σε ένα ακαθάριστο ισοδύναμο επιχορήγησης.

²¹¹ Η έννοια της επιχείρησης στο κοινοτικό δίκαιο έχει διαπλαστεί από τη νομολογία του ΔΕΕ και εμφανίζεται ιδιαιτέρως ευρεία, υπερβαίνοντας του κλασικούς ορισμούς των εταιρειών του εμπορικού δικαίου. Στην κοινοτική έννοια της επιχείρησης περιλαμβάνεται κάθε οικονομική δραστηριότητα ανεξαρτήτως του νομικού καθεστώτος και του τρόπου χρηματοδότησης του φορέα αυτής (ιδέσθε μεταξύ άλλων, ιδίως τις αποφάσεις ΔΕΚ C-41/90, 23.04.1991, Hofner και Elser, αιτιολογική σκέψη 21, C-159&160/91, 17.02.1993, Poucet και Pistre, αιτιολογική σκέψη 17, C-244/94, 16.11.1995, Federation francaise des societies d' assurance και λοιποί, αιτιολογική σκέψη 14, C-67/96, 21.9.1999, Albany International BV, αιτιολογική σκέψη 77, C-115,116&117/97, 21.9.1999, Brentjens, αιτιολογική σκέψη 77, C-219/97, 21.9.1999, Drijende Bokken, αιτιολογική σκέψη 67, C-180,181,182,183&184/12.9.2000, Pavlov και λοιποί, αιτιολογική σκέψη 74 και C-47/99, 25.10.2001, Firma Ambulanz Glokner). Αυτή η ευρεία έννοια καλύπτει κάθε οντότητα που ασκεί οικονομική δραστηριότητα σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς (ιδέσθε μεταξύ άλλων, ιδίως τις αποφάσεις ΔΕΚ C-118/85, 16.6.1987, Επιτροπή κατά Ιταλίας, αιτιολογική σκέψη 7 και C-35/96, 18.6.1998, Επιτροπή κατά Ιταλίας, αιτιολογική σκέψη 36). Στην έννοια της επιχείρησης κατά την έννοια των άρθρων 81 επ. της ΣυνθΕΚ υπάγονται και οι ελεύθεροι επαγγελματίες, για τους οποίους επίσης ισχύουν οι κανόνες ανταγωνισμού (ΔΕΚ C-180,181,182,183,&184,12.9.2000 Pavlov και λοιποί). Μόνο καθαρά κυριαρχικές ενέργειες ή ενέργειες φορέων διαχείρισης δημοσίων υπηρεσιών με καθαρά κοινωνικό χαρακτήρα, δε μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδέσθε μεταξύ άλλων, ιδίως τις αποφάσεις ΔΕΚ C-364/92, 19.1.1994, SAT-Fluggesellschaft και C-159&160/91, 17.02.1993, Poucet και Pistre). Τέλος, αν σημειωθεί ότι σύμφωνα με την παραπάνω νομολογία του ΔΕΚ η επιδίωξη κέρδους δεν αποτελεί στοιχείο της έννοιας της επιχείρησης.

είδους κρατικής ενίσχυσης που έχει λάβει η συγκεκριμένη επιχείρηση²¹² από διαφόρους φορείς.

2.2.3. Ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου

Το μέτρο πρέπει να είναι ειδικό ή επιλεκτικό, δηλαδή να ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», με αποτέλεσμα να επηρεάζει την ισορροπία μεταξύ της αποδέκτριας εταιρείας και των ανταγωνιστών της.

Ο επιλεκτικός χαρακτήρας διαχωρίζει τα μέτρα κρατικής ενίσχυσης από τα γενικά μέτρα οικονομικής στήριξης, τα οποία έχουν καθολική εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους τομείς οικονομικής δραστηριότητας σε ένα κράτος μέλος. Πρέπει, πράγματι να εφαρμόζονται με ίσους όρους σε όλες τις επιχειρήσεις και το πέδιο τους δε μπορεί να περιορίζεται *de facto* με δακρίσεις που επιβάλλει το κράτος κατά τη θέσπισή τους ή με άλλα στοιχεία που περιορίζουν το πρακτικό τους αποτέλεσμα. Η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει, ως'τοσο, τα κράτη μέλη να επιλέγουν την οικονομική πολιτική που κρίνουν καταλληλότερη και ιδίως να κατανέμουν κατά την κρίση τους το φορολογικό βάρος στους διαφόρους συντελεστές της παραγωγής. Συνεπώς τα μέτρα που έχουν διατομεακές συνέπειες, εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρο το έδαφος ενός κράτους και αποσκοπούν στην προώθηση του συνόλου της οικονομίας, δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ.

Με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους κλάδους παραγωγής, κατά την Επιτροπή δε συνιστούν κρατικές ενισχύσεις: α) τα μέτρα που σχετίζονται με τη φορολογική τεχνική (π.χ. καθορισμός φορολογικών συντελεστών, προσδιορισμός των κανόνων για τις αναπροσαρμογές αξίας και τις αποσβέσεις των κανόνων για τη μεταφορά των ζημιών, οι διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή της φοροαποφυγής) β) τα μέτρα που επιδιώκουν ένα στόχο γενικής οικονομικής πολιτικής μέσω της μείωσης της φορολογίας που βαρύνει ορισμένα στοιχεία του κόστους παραγωγής (π.χ. έρευνα και ανάπτυξη, περιβάλλον, κατάρτιση, απασχόληση).

²¹² Επειδή μάλιστα στοιχείο της έννοιας της επιχείρησης είναι και η επίτευξη ενός συγκεκριμένου οικονομικού σκοπού, ένας όμιλος επιχειρήσεων ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται για την εφαρμογή του Κανονισμού 1998/2006 ως ένας δικαιούχος, Καραγιάννη Β. Κρατικές Ενισχύσεις, ο.π. σελ. 41.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Εξετάζοντας την Ευρωπαϊκή Ένωση ως ένα πολιτικό σύστημα, τίθεται ως απαραίτητη προϋπόθεση για την κατανόησή της, η ένταξή της στο ιδιαίτερο ιστορικό και λειτουργικό της πλαίσιο. Η δομή και η λειτουργία των διοικητικών θεσμών, η φύση και η δυναμική των πολιτικών δυνάμεων, οι προβληματισμοί και η συμπεριφορά των ασκούντων την εξουσία δεν είναι ζητήματα τύχης. Διαμορφώνονται και αναδιαμορφώνονται συνεχώς, κάτω από την επίδραση δυνάμεων και γεγονότων που βρίσκονται σε διαρκή εξέλιξη.

Μολονότι πρόκειται για έναν νέο οργανισμό, η Ε.Ε., υπακούει στις επιταγές αυτές όπως κάθε παλαιό κράτος- έθνος, αλλά αντίθετα με τα κράτη, η Ε.Ε. δε μπορεί να εκτιμηθεί χωρίς να γίνει αναφορά στην ιστορική προέλευσή της και στο πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργεί. Προκειμένου να τεθούν οι βάσεις μίας διαρκώς στενότερης ένωσης των ευρωπαϊκών λαών (όπως οραματίζονται οι Συντάκτες του Προοιμίου της Συνθήκης), οι συντάκτες της Συνθήκης της Ρώμης δημιούργησαν το 1957 ανοικτές προϋποθέσεις υπέρβασης της παραδοσιακής διακρατικής δομής για έναν περιορισμένο κύκλο συμβαλλομένων κρατών, επινοώντας χαρακτηριστικά μέλους σε μία προβολή μεταεθνικής συνύπαρξης. Η συμβίωση των δύο στοιχείων του παλαιού και του νέου, του διακρατικού (εθνικού και δι-εθνούς) και του μεταεθνικού συντηρείται, καθ' όλη την εξέλιξη της ενοποιητικής διαδικασίας, ως προϊόν μίας νομικής σύνθεσης, που τελεί υπό διαρκή θεσμική ένταση. Η εθνική εξουσία ασκείται πλέον υπό την επιφύλαξη της μεταεθνικής νομοτέλειας, η ανισοσκέλεια, όμως, που εμφανίζεται μεταξύ μίας προωθημένης οικονομικής ενοποίησης και μιας εμβρυσώδους πολιτικής ενοποίησης δεν αφήνουν να διαφανούν διακριτά τα όρια της ευρωπαϊκής «πόλεως» και τα χαρακτηριστικά του «ευρωπαίου» πολίτη.

Μέσα στο πλέγμα αυτό των εξουσιών και αρμοδιοτήτων, η άσκηση της φορολογικής εξουσίας, που είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με κρίσιμες ιστορικές καμπές της πορείας του κράτους και αποτέλεσε από τις κλασσικές ελληνικές ακομη καταβολές της ευρωπαϊκής πολιτικής σκέψης, το πεδίο όπου, ο πολίτης διεκδίκησε την αναγνώριση των αρχών της δικαιοσύνης και της ισότητας, μετουσιώνεται πλέον, εντός του ως άνω μεταεθνικού επιπέδου, σε ζήτημα ευρωπαϊκό και τίθεται υπό τη διαρκή παρατήρηση και την άγρυπνη φρούρηση των τεθειμένων προστατών της Συνθήκης και των αρχών της. Η άσκηση της δημοσίας πολιτικής εκφεύγει της

αποκλειστικότητας του στενού κρατικού πλαισίου και ανέρχεται σε υψηλότερο επίπεδο, ασκούμενη πλέον και από τα εντεταλμένα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία είναι πρωτίστως επιφορτισμένα με την προστασία των οικονομικών της συμφερόντων. Η διαφύλαξη της ασφάλειας των εμπορικών συναλλαγών και της ελευθερίας του ανταγωνισμού είναι η βάση πάνω στην οποία επιχειρείται να ανεγερθεί το οικοδόμημα της πλέον ανταγωνιστικής οικονομίας της γνώσης και εν όψει του στόχου αυτού, ο χαρακτήρας των εθνικών επιλογών και η εν γένει άσκηση της εθνικής φορολογικής πολιτικής ως συμβατής ή μη με την πολιτική προστασίας της ελευθερίας του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά έχει πλέον όρια ρευστά, εάν όχι δυσδιάκριτα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΤΗΣΙΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

COM (95) 365 τελικό, Τέταρτη Έκθεση της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στο βιομηχανικό Τομέα και σε άλλους τομείς στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 26.07.1995.

COM (97) 170, 16.04.1997, Πέμπτη Έκθεση της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στο βιομηχανικό Τομέα και σε άλλους τομείς στην Ευρωπαϊκή Ένωση

COM (2000) 205 τελικό, της 11.04.2000. Έβδομη Έκθεση για τις κρατικές ενισχύσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση

COM (2002) 242 τελικό, της 22ας Μαΐου 2002, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις.

Ανακοίνωση της Επιτροπής «Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προε μεγάλα επενδυτικά σχέδια», (ΕΕ C 70, 19.03.2002)

COM (2003) 225, 30.04.2003, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις, Άνοιξη 2003.

COM (2003) 636, 29.10.2003, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις, Φθινόπωρο 2003

COM (2004) 256, 20.04.2004, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις – Επικαιροποίηση – Άνοιξη 2004

COM(2005)107 τελικό της 7.6.2005, Σχέδιο δράσης για τις κρατικές ενισχύσεις - Λιγότερες και καλύτερα στοχευμένες κρατικές ενισχύσεις : οδικός χάρτης για τη μεταρρύθμιση των κρατικών ενισχύσεων 2005-2009.

COM (2008) 304 τελικό, της 21.05.2008, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις – Επικαιροποίηση – Άνοιξη 2008.

COM (2009) 661, 07.12.2009, Πίνακας αποτελεσμάτων για τις κρατικές ενισχύσεις – Έκθεση για τις κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από τα κράτη μέλη της ΕΕ- Επικαιροποίηση Φθινοπώρου 2009.

COM (2010), 255 της 27.05.2010, Έκθεση για τις πρόσφατες εξελίξεις, όσον αφορά στις ενισχύσεις για το χρηματοπιστωτικό τομέα για την αντιμετώπιση της κρίσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΤΗΣΙΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

COM (96) 126, XXVη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1995, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1995»

SEC (99) 743, XXVIIIη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1998, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1998»

SEC (2000) 720, XXIXη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 1999, «Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -1999»

SEC (2001), 694, XXXη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2000 («Εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης – 2000»)

SEC (2003) 367 τελικό, XXXIIη Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2002»

SEC (2005) 805, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2004, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2004»

SEC (2006) 761, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2005, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2005»

SEC (2007) 358, τελικό, Έκθεση επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2006, εκδιδόμενη σε συνδυασμό με τη «Γενική Έκθεση επί της δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης -2006»

COM (2010) 666, της 03.06.2010, Έκθεση της Επιτροπής επί της πολιτικής ανταγωνισμού 2009.

Το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς αποφεύγονται περισσότερο από άλλες από ορισμένα φορολογικά μέτρα δεν τα εντάσσει κατ' ανάγκη στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων ανταγωνισμού για τις κρατικές ενισχύσεις. Έτσι, τα μέτρα που αποσκοπούν στην ελάφρυνση της φορολογίας της εργασίας για όλες τις επιχειρήσεις, έχουν σαφώς σημαντικότερες επιπτώσεις στις βιομηχανίες με υψηλή ένταση εργασίας από ό,τι σε εκείνες με υψηλή ένταση κεφαλαίου, χωρίς να συνιστούν κατ' ανάγκη κρατικές ενισχύσεις.

Η επιλεκτικότητα του μέτρου αναλύεται στην παρούσα εργασία, υπό το φως των αποφάσεων που πήρε η Επιτροπή, επί υποθέσεων που τέθηκαν ενώπιόν. Βάσει των ανωτέρω, η Επιτροπή θεώρησε ότι το δανικό καθεστώς²¹³ που προβλέπει χαμηλότερο κατ' αποκοπή συντελεστή φορολογίας εισοδήματος δεν αποτελεί κρατική ενίσχυση, καθώς διαπιστώθηκε ότι στην πράξη το καθεστώς εφαρμόζεται τόσο στο δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα, στη νεταποιητική βιομηχανία, στο εμπόριο και στον τομέα των υπηρεσιών, στις μεγάλες αλλά και στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής. Ομοίως η Επιτροπή ενέκρινε το σουηδικό καθεστώς μείωσης της βάσης φορολογίας εισοδήματος για την πρόληψη εμπειρογνομόνων από το εξωτερικό.

Ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου είναι δυνατόν όμως να δικαιολογείται από «τη φύση ή την οικονομία του συστήματος». Στην περίπτωση αυτή το μέτρο δε μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Αυτό ισχύει για τις ενισχύσεις, οι οποίες λόγω του οικονομικού του σκοπού, είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος ή συντελούν σε αυτή. Έτσι απεφάνθη η Επιτροπή στο ζήτημα της χορήγησης φορολογικών ενισχύσεων υπό μορφή αποσβέσεων υπέρ γερμανικών αεροπορικών εταιρειών. Επισημαίνεται ότι το επιχείρημα αυτό προβάλλεται από τα ίδια τα κράτη μέλη.

Έτσι, η προδευτικότητα μία κλίμακας φορολόγησης εισοδημάτων ή κερδών δικαιολογείται από την αναδιανεμητική λειτουργία των φόρων. Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων στοιχείων ενεργητικού και αποτίμησης των αποθεμάτων ποικίλλουν από κράτος σε κράτος, αλλά μπορούν να είναι εγγενείς στα φορολογικά συστήματα στα οποία εντάσσονται. Επίσης, ο τρόπος είσπραξης των

²¹³ Απόφαση της Επιτροπής 03.05.2000, ΕΕ C 284 της 07.10.2000

φορολογικών οφειλών μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το κράτος μέλος. Τέλος, ορισμένες συνθήκες μπορούν να δικαιολογούνται από αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των φορολογουμένων.

Η φύση του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί τη ρητή εξαίρεση από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων των μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, όπως τα ιδρύματα και τα σωματεία, αφού, όπως είναι αυτονόητο ο φόρος επί των κερδών δε μπορεί να εισπραχθεί όταν οι επιχειρήσεις αυτές δεν μπορούν να αποκομίσουν κέρδη. Επίσης, κατά την Ανακοίνωση της Επιτροπής, η φύση του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί την εξαίρεση των συνεταιρισμών που διανέμουν όλα τα κέρδη τους στα μέλη τους από τη φορολόγηση σε επίπεδο συνεταιρισμού των κερδών, αν ο φόρος εισπράττεται στο επίπεδο των μελών τους.

Συμπερασματικά, όλα τα προβλήματα που αντιμετώπισε το ΔΕΕ, όπως εκτέθηκαν ανωτέρω μέσα από τον τρόπο που τα χειρίστηκε, οφείλονται σε μεγάλο βαθμό στην ιδιαιτερότητα του φορολογικού δικαίου. Αν για τα υπόλοιπα νομοθετικά μέτρα, ο στόχος για τον περιορισμό των παρεμβάσεων του κράτους-μέλους στην αγορά μπορεί να είναι θεμιτός, κάτι τέτοιο μοιάζει άτοπο σε ένα χώρο όπου κατ'εξοχήν το κράτος- μέλος πρέπει να παρέμβει για να μπορέσει να συνσχίσει την εκπλήρωση των σκοπών του. Η απαγόρευση των διακρίσεων ως προς ένα μόνο μέτρο που εισάγει φορολογική επιβάρυνση ή ελάφρυνση είναι ικανή να προκαλέσει επικίνδυνα την ισορροπία ολόκληρου του συστήματος. Προς αυτήν την κατεύθυνση λειτουργεί η φορολογική συνοχή και οι υπόλοιποι δικαιολογητικοί λόγοι της αυστηρής γραμμής που διαγράφουν οι ως άνω αποφάσεις του Δικαστηρίου, βάσει της οποίας η αυτονομία των κρατών μελών στο τομέα της άμεσης φορολογίας δεν πρέπει να επεκτείνεται μέχρι του σημείου εκείνου ώστε να παραβιάζονται οι διατάξεις του α. 107 ΣΛΕΕ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΕΕ

ΔΕΚ, απόφαση της 21.12.1961, Steenkolenmijnen/LIAUTE Autorite, υποθ. 30/59.

ΔΕΚ, απόφαση της 05.02.1963, Van Gend en Loos, υπόθ. 26/62, Rec 1963.

ΔΕΚ, απόφαση της 15.7.1964, Costa/Enel, υποθ. C-6/64.

ΔΕΚ, απόφαση της 12.07.1973 Επιτροπή κατά Γερμανίας, υποθ. C-70/72.

ΔΕΚ, απόφαση της 21.03.1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, υποθ. 173/73.

ΔΕΚ, απόφαση της 03.02.1977, Benedetti κατά Munari υποθ. C-52/76.

ΔΕΚ, απόφαση της 23.03.1977, Steinike, υπόθεση 78/76.

ΔΕΚ, απόφαση 14.07.1983, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. 203/82.

ΔΕΚ, απόφαση της 20.3.1984, Γερμανία κατά Επιτροπής, υποθ. C-84/82.

ΔΕΚ, απόφαση της 24.02.1987, Deufil, υποθ. C-310/85.

ΔΕΚ, απόφαση της 11.11.1987, Επιτροπή κατά Γαλλίας, υποθ. C-259/85.

ΔΕΚ, απόφαση της 13.07.1988, Γαλλία κατά Επιτροπής, υποθ. C-102/87.

ΔΕΚ, απόφαση της 21.03.1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής, υποθ. C-142/87.

ΔΕΚ, απόφαση 23.04.1991, Hofner και Elser, υποθ. C-41/90.

ΔΕΚ, απόφαση της 17.02.1993, Poucet και Pistre, υποθ. C-159&160/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 13.07.1993, Commerzbank G, υποθ. C-330/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 24.03.1993, CIRFS, υποθ. C-313/90.

ΔΕΚ, απόφαση της 10.06.1993, Επιτροπή κατά Ελλ. Δημοκρατίας, υποθ. C-183/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 15.06.1993, Matra, υποθ. C-225/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 30.11.1993, Nurham Sidal, υποθ. C-189/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 15.03.1994, Banco Exterior de Espagna, υποθ. C-387/92.

ΔΕΚ, απόφαση της 17.03.1993, Sloman Neptum, υποθ. C-72&73/91.

ΔΕΚ, απόφαση της 14.09.1994, Ισπανία κατά Επιτροπής, συνεκδ. Υποθ. C-278/92, 279/93 και 280/92.

ΔΕΚ, απόφαση της 16.11.1995, Federation francaise des societies d' assurance και λοιποί, υποθ. C-244/94.

ΔΕΚ, απόφαση της 15.05.1997, Futura Participations and Singer, υποθ. C-250/95.

ΔΕΚ, απόφαση της 18.06.1998, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. C-35/96.

ΔΕΚ, απόφαση της 29.04.1999, Royal Bank of Scotland, υποθ. C-311/97.

ΔΕΚ, απόφαση της 21.09.1999, Cie de Saint-Cobain ZN, υποθ. C-307/97.

ΔΕΚ, απόφαση της 21.9.1999, Albany International BV, υποθ. C-67/96.

ΔΕΚ απόφαση της 21.9.1999, Brentjens, υποθ. C-115,116&117/97.

ΔΕΚ, απόφαση της 21.9.1999, Drijrende Bokken, υποθ. C-219/97.

ΔΕΚ, απόφαση της 12.9.2000, Pavlon και λοιποί, υποθ. C-180, 181, 182, 183 &184.

ΔΕΚ, απόφαση της 19.09.2000, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής, υποθ. C-156/98.

ΔΕΚ, απόφαση της 13.03.2001, PreussenElectra AG κατά Schleswag AG, υποθ. C-379/98.

ΔΕΚ, απόφαση της 25.10.2001, Firma Ambulanz Glokner, υποθ. C-47/99.

ΔΕΚ, απόφαση της 12.05.2005, Επιτροπή κατά Ελλάδος, υποθ. C-387/92.

ΔΕΚ, απόφαση της 17.09.2009, Επιτροπή/Koninklijke Friesland Campina NV, C-519/07P,

ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

ΠΕΚ, απόφαση της 18.12.2008, Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ και Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας κατά Επιτροπής υποθ. T-211/04 και T-215/04.

ΠΕΚ, απόφαση της 6.3.2001, Territorio Historico de Alava και λοιποί κατά Επιτροπής, υποθ. T-127,129&148/99.

ΠΕΚ, απόφαση της 29.9.2000, CETM κατά Επιτροπής, υποθ. T-55/99.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Αναστόπουλος Γ., Οι δημόσιες ενισχύσεις της οικονομίας. Συμβολή στην έρευνα της αρεμβατικής δράσεως της Διοικήσεως, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1982.

Γεωγόπουλος Θ., Η Λειτουργία της Φορολογικής Ισότητας στο Κοινοτικό Δίκαιο: Η περίπτωση της έμμεσης φορολογίας, Εφαρμογές ΙΙΙ,

Ηλιόπουλος Κ. Η πολιτική ανταγωνισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ΕυρΠολ 2007.

Μεταξάς Α. Η οριοθέτηση της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης κατά το άρθρο 87 παρ.1 ΣΕΚ, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003

Καραγιάννη Β., Κρατικές Ενισχύσεις, Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006,

Μπάρμπας Ν., Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, εκδ. Αντώνη Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σ. 137

Μπουλούκος Μ. Άμεση φορολογία επιχειρήσεων και διασυνοριακή μεταφορά κερδών: η ελευθερία εγκατάστασης ως καταλύτης του φορολογικού ανταγωνισμού, ΕΕμπΔ2006.

Νούσης Ν. Ευρωπαϊκή Ένωση, Δίκαιο-Οικονομία-Πολιτικής, 2003

Παπαδοπούλου Ρ – Ε., Η Συνεργασία στο Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005.

Παπαγιάννης Δον., Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο, γ' έκδοση, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2007

Πεδιαδιτάκη Τ., “Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου», ΧρΙΔ Α/2001

Σκανδάμης Ν., Δημοκρατική Διακυβέρνηση σε κοινωνία αγοράς: διλήμματα του ευρωπαϊκού παραδείγματος, ΕυρΠολ 2009.

Σκανδάμης Ν., Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Αθήνα-Κομοτηνή, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2006,

- Σκλίας Ν.Ι.** Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 1994
- Στεφάνου Κ.-Ασημακοπούλου Ε. (επιμ.),** Η φορολογία των εταιρειών στο νέο διεθνές και ευρωπαϊκό περιβάλλον, Βιβλιοθήκη Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2006.
- Φινοκαλιώτης Κ,** Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005.
- Φλογαΐτης Σπ.,** Διοικητικοί και δημοσιονομικοί θεσμοί υπό το πρίσμα της θεωρίας της σύμφωνης δράσεως, 1981,
- Φορτσάκης Θ.** Φορολογικό Δίκαιο, γ' εκδ., εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2008

Ξενόγλωσση

- Avi-Yonah R.,** Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, HLR 2000.
- Bar-Bouyssiere,** Neue Entwicklungen im europäischen Beihilfenrecht, σε: **J. Schwarze** (εκδ.), Neuere Entwicklungen auf dem Gebiet des europäischen Wettbewerbsrecht, 1999
- Brown C.,** A comparative and critical assessment of estoppels in international law, UMLR, 1995
- Castagnede,** Theorie et Pratique des depenses fiscales dans le context de l' Union europeenne, RFFR n. 72/Nov. 2000.
- Daniels A.,** Sovereign Affairs, Intertax 2000.
- Degreve S./ Molitor R.,** Tax Competition – Current Trends for Company Taxation in Europe, TNI 2006.
- D' Sa, Rose M.,** When is aid not State Aid? The implications of the English Partnerships Decision for European Competition LAW AND Policy, ELRev. 25 (2000).
- Genschel P. & Jachtenfuchs M.,** Taxation, Internal Security and the transformation of the State, 2007.

Gilligan G., The regulatory dance in tax competition-a case study in multi-lateral governance, Monash University, Department of Brussels Law & Taxation, Working Paper no. 11,2008.

Hamaekers H., Taxation Trends in Europe, Asia-Pacific Tax Bulletin 2003.

Hatzopoulos V., Fiscalite directe des Etats membres et libertes personnelles reconnues par le Traite CE, RMCUE 1995,

Hatzopoulos V. Why the Open Method of Coordination (OMC) is bad for you?: a letter to the EU, ELJ 2007

Joerges C./ Rodl F., "Social Market Economy", as Europe's Social Model? EUI Working Paper 2004/8

Koenig/Kuhling, Reform des EG-Beihilfsrecht auf der Perspektive des mitgliedstaatlichen Systemwettbewerbs, EuZW 1999

Lambert T., Marche interieur et evasion fiscale, Les Petites Affiches 15.05.2001.

Maitrot de la Motte A., Souverainete fiscale et construction communautaire, Paris: LGDJ, 2005

Michalowitz Ir., Analysing Structured Paths of Lobbying Behaviour: Why Discussing the Involvement of "Civil Society" Does not Solve the EU's Democratic Deficit, JEI 2004.

Oates W., Fiscal Competition and European Union: contrasting perspectives, Reg.Sci.Urb.E. 2001.

Palan R., Tax Havens and the Commercialisation of State Sovereignty, Int.Org.2002.

Pinto C. Tax Competition and EU Law, Hague: Kluwerlaw International, 2003.

Radaelli C., The Code of Conduct against harmful tax competition: Open Method of Coordination in Disguise?, Pub. Adm. 2003.

Reich N., Competition between legal orders: A new Paradigm of EC Law, CMLR 1992.

Schetting, Rechtspraxis der Subventionierung. Eine Untersuchung zur normative Subventionspraxis in der B.D.R., Duncker und Humboldt, Berlin, 1973

Senden L., Soft Law in European Community LAW, Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing, 2004

Szysczak E., Experimental Governance: the Open Method of Coordination, ELJ 2006.

Terra B./ Wattel P., European Tax Law, Alphen aan den Rijn: Kluwerlaw International, 2008.

Wolf M. D. Souverainete fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés europeennes et de la Cour supreme des Etas-Unis, Bruylant, Βρυξέλλες, 2005.

Zeitlin J. The open method of coordination and the Governance of the Lisbon Treaty, JCMS 2008.

