

Α' Πανελλήνιο Συνέδριο Ευρωπαϊκού Δικαίου
Νομοθετικές και Νομολογιακές εξελίξεις
στην Ευρωπαϊκή Ένωση
στην μνήμη του Δημητρίου Ευρυγένη

Παρασκευή, 2 Νοεμβρίου 2018

Θεματικές Διεθνούς Συνεδρίου Διεθνούς Ένωσης Ευρωπαϊκού Δικαίου (FIDE)
Δεύτερη Συνεδρία: Φορολογία, Κρατικές Ενισχύσεις και Νόθευση του Ανταγωνισμού

Το στοιχείο της επιλεκτικότητας στις φορολογικές ενισχύσεις

*Αικατερίνη Δ. Σγουρίδου, ΜΔΕ δημοσίου δικαίου
δικηγόρος, στέλεχος Μονάδας Κρατικών Ενισχύσεων,-ΚΔΕΟΔ*

Η δεύτερη θεματική του φετινού συνεδρίου της FIDE είχε ως κεντρικό σημείο αναφοράς τις αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τις τιμολογήσεις στις ενδο-ομιλικές συναλλαγές πολυεθνικών εταιριών, όπως η Fiat¹, η Starbucks², η Apple³, που θα σας παρουσιάσει αναλυτικά στην συνέχεια η κ. Αικατερίνη Σαββαΐδου.

Στις υποθέσεις αυτές, η Γενική Διεύθυνση Ανταγωνισμού της Επιτροπής διαπίστωσε ότι οι εξατομικευμένες φορολογικές αποφάσεις (οι λεγόμενες αποφάσεις 'tax ruling'), τις οποίες είχαν εκδώσει οι αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές, επέτρεπαν στους συγκεκριμένους πολυεθνικούς ομίλους να καταβάλλουν μικρότερους φόρους σε σχέση με άλλες εταιρίες, που φορολογούνται κανονικά βάσει του γενικού φορολογικού συστήματος κάθε κράτους-μέλους όπου δραστηριοποιούνται. Έτσι οι πολυεθνικοί αυτοί όμιλοι βρισκόνταν τελικά σε πλεονεκτικότερη θέση έναντι των εκάστοτε ανταγωνιστών τους, γεγονός το οποίο είχε ως συνέπεια να διαταραχθεί η ομαλή λειτουργία της αγοράς. Αυτή η νόθευση του ανταγωνισμού, που αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του τομέα των κρατικών ενισχύσεων⁴, επέρχεται ή έστω υπάρχει κίνδυνος να επέλθει όταν το κράτος παρεμβαίνει με δικούς του πόρους για να στηρίξει επιλεκτικά μία ή περισσότερες επιχειρήσεις, να τις μεταχειριστεί δηλαδή με προνομιακό τρόπο, διαφορετικό από εκείνον που ισχύει για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου. Στο πλαίσιο αυτό, που τίθεται από το άρθρο 107 παρ. 1 της Συνθήκης και προσδιορίζει τα επιμέρους στοιχεία της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης [κρατική χρηματοδότηση, οικονομικό πλεονέκτημα, προνομιακή μεταχείριση των επιχειρήσεων που απολαμβάνουν το συγκεκριμένο πλεονέκτημα και κίνδυνος νόθευσης του ανταγωνισμού & διατάραξης των

¹ Απόφαση της Επιτροπής 2016/2326 της 21.10.2015 σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN), την οποία έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat, EE L 351/2016, σ.1

² Απόφαση της Επιτροπής 2017/502 της 21.10.2015 σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C πρώην 2014/NN), που χορηγήθηκε από τις Κάτω Χώρες στην Starbucks, EE L 83/2017, σ. 38

³ Απόφαση της Επιτροπής 2017/1283 της 30.08.2016 σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C πρώην 2014/NN), που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple, EE L 187/2017, σ. 1

⁴ ΠΕΚ T-36/99, Lenzing AG/Επιτροπή, ECLI:EU:T:2004:312, σκ. 134, ΔΕΕ C-197/11 και C-203/11, Libert και λοιποί, ECLI:EU:C:2013:288, σκ. 76

ενδοενωσιακών συναλλαγών]⁵, η Επιτροπή έκρινε οι επίμαχες αποφάσεις tax ruling παρείχαν αποκλειστικά στους συγκεκριμένους πολυεθνικούς ομίλους μία ειδική και ιδιαίτερος επωφελή γι' αυτούς φορολογική μεταχείριση, με άλλα λόγια ένα επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο αποτελούσε κρατική ενίσχυση.

Στις υποθέσεις αυτές, η ανάλυση της Επιτροπής για τις αποφάσεις tax ruling, επικεντρώθηκε στην εξέταση της ύπαρξης του οικονομικού πλεονεκτήματος και του κατά πόσον αυτό είναι επιλεκτικό, καθώς τα υπόλοιπα δύο στοιχεία της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης συνέτρεχαν προφανώς: η μη καταβολή των αναλογούντων φόρων συνεπάγεται την στέρηση εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό και λογίζεται ως μία μορφή έμμεσης κρατικής χρηματοδότησης, καθώς δε αυτή η φοροαποφυγή αφορά μεγάλες πολυεθνικές εταιρίες είναι δεδομένο ότι έχει σημαντική επίδραση στην ανταγωνισμό και τις ενδοενωσιακές συναλλαγές. Ως εισαγωγή, λοιπόν, κατά κάποιον τρόπο στην επόμενη εισήγηση της αγαπητής φίλης κ. Σαββαΐδου, παρουσιάζεται στην δική μου εισήγηση η νομολογία των ενωσιακών δικαστηρίων σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα των φορολογικών μέτρων εν γένει, που αποτέλεσε την βάση τεκμηρίωσης της Επιτροπής κατά την εξέταση των υποθέσεων για τις αποφάσεις tax ruling.

Υπενθυμίζεται, ότι η φορολογία ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αφού η Ένωση δεν έχει άμεσο ρόλο ούτε στην επιβολή των φόρων ούτε στον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών. Για ορισμένους μόνον έμμεσους φόρους, όπως λ.χ. ο ΦΠΑ και οι φόροι για τη βενζίνη, τα προϊόντα καπνού και τα αλκοολούχα ποτά (ειδικοί φόροι κατανάλωσης), τα 28 κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει στη γενικότερη εναρμόνιση των κανόνων τους και των ελάχιστων συντελεστών, ώστε να αποτρέπεται εντός της ΕΕ η στρέβλωση του ανταγωνισμού σε διασυνοριακό επίπεδο. Για όλους τους άλλους φόρους, όπως ο φόρος εταιρειών και ο φόρος εισοδήματος, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα τους αυτή σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης⁶ και, άρα, και τα φορολογικά μέτρα πρέπει να τηρούν τους κανόνες κρατικών ενισχύσεων. Έτσι η Επιτροπή είχε ήδη εκδώσει από το 1998 σχετική Ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων⁷.

Ωστόσο, η δομή της συλλογιστικής για την τεκμηρίωση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου έχει αναπτυχθεί κυρίως βάσει της νομολογίας των ενωσιακών δικαστηρίων. Σημειωτέον, ότι αυτός ο επιλεκτικός χαρακτήρας μπορεί να προκύπτει είτε από την εξαίρεση κάποιας ή κάποιων επιχειρήσεων από τις διατάξεις του κοινού φορολογικού δικαίου είτε από μία πρακτική, που προβλέπεται στον νόμο και εμπίπτει στην διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, όπως είναι εν προκειμένω η έκδοση των αποφάσεων tax ruling.

Πάντοτε στον πυρήνα της ανάλυσης του κατά πόσον ένα οποιοδήποτε μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση βρίσκεται μία σύγκριση ανάμεσα στην κατάσταση που θα ήταν κανονικά η εκάστοτε επιχείρηση πριν την θέσπιση του ευνοϊκού γι' αυτήν μέτρου και

⁵ ΔΕΚ C-345/02, Pearle, ECLI:EU:C:2004:448, σκ. 33, ΔΕΚ C-399/08P, Επιτροπή/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκ. 39.

⁶ ΔΕΚ C-182/08, Glaxo Wellcome, ECLI:EU:C:2009:559, σκ. 34

⁷ ΕΕ C 384, 10.12.1998, σ. 3

στην κατάσταση στην οποία κατόπιν η ίδια επιχείρηση μετέρχεται. Έτσι οποιοδήποτε μέτρο απαλλάσσει την επιχείρηση από δαπάνες που υπό κανονικές συνθήκες βαρύνουν τον δικό της προϋπολογισμό (λ.χ. δαπάνες για την δημιουργία νέας εγκατάστασης ή για τον εκσυγχρονισμό της υφιστάμενης, επιδότηση του μισθολογικού κόστους, μείωση των προβλεπόμενων από την οικεία νομοθεσία ασφαλιστικών εισφορών) λογίζεται ότι παρέχει στην επιχείρηση ένα οικονομικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παρ. 1 της Συνθήκης⁸. Ειδικά στα φορολογικά μέτρα, αυτή η απομάκρυνση από τις κανονικές συνθήκες της αγοράς, στις οποίες λειτουργούν όλες οι υπόλοιπες επιχειρήσεις πλην εκείνων που απολαμβάνουν το επίμαχο πλεονέκτημα, εμφανίζεται με την μορφή της εξαίρεσης των ευνοούμενων επιχειρήσεων από τον κανονικό, το ισχύον φορολογικό καθεστώς, το λεγόμενο 'σύστημα αναφοράς'. Το σύστημα αναφοράς βασίζεται σε στοιχεία όπως η φορολογική βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές, λ.χ. το σύστημα φορολογίας εισοδήματος, το σύστημα ΦΠΑ⁹.

Περαιτέρω, για να διαπιστωθεί εάν το συγκεκριμένο μέτρο που εισάγει την παρέκκλιση από το ισχύον κοινό φορολογικό καθεστώς – το σύστημα αναφοράς – μπορεί τελικά να χαρακτηριστεί ως 'επιλεκτικό', εξετάζεται εάν οι επιχειρήσεις, που εντάσσονται σ' αυτό και επωφελούνται απ' αυτό, βρίσκονται σε 'παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση' με άλλες επιχειρήσεις που αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογή του. Τέλος, η οριστική κατάφαση για τον επιλεκτικό ή μη χαρακτήρα του μέτρου γίνεται με γνώμονα του κατά πόσον η παρέκκλιση, που εισάγει, δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος αναφοράς¹⁰.

Αυτή η ανάλυση σε τρία στάδια έχει διαμορφωθεί στο πλαίσιο αξιολόγησης των φορολογικών μέτρων, ακριβώς επειδή τέτοια μέτρα εμφανίζονται συχνά ως γενικά, ενώ στην ουσία είναι επιλεκτικά. Λ.χ. κρίθηκε ότι είναι επιλεκτική αυστριακή ρύθμιση για την επιστροφή φόρου επί της ενέργειας μόνον στις επιχειρήσεις παραγωγής ενσώματων αγαθών, ανεξαρτήτως του ότι η επιστροφή προβλεπόταν για όλες τις επιχειρήσεις αυτού του είδους¹¹. Άλλη, γενικού χαρακτήρα σε πρώτη εκτίμηση, ιταλική ρύθμιση για μερική απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης του πετρελαίου εσωτερικής καύσης που χρησιμοποιούνταν για τη θέρμανση θερμοκηπίων, αξιολογήθηκε τελικά από το Γενικό Δικαστήριο ως επιλεκτική. Το ΓεΔΕΕ τόνισε ότι, παρόλο που η απαλλαγή θα μπορούσε να ωφελήσει όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες θα επέλεγαν την παραγωγή μέσω θερμοκηπίων, το γεγονός αυτό δεν αρκούσε για να στοιχειοθετήσει τον γενικό χαρακτήρα του μέτρου¹².

Αντίθετα υπάρχουν άλλες περιπτώσεις όπου μέτρα, τα οποία εμφανίζονται καταρχήν ως επιλεκτικά, εν κατακλείδι δεν είναι, διότι, εκτός από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται

⁸ ΠΕΚ T-415/05, T-416/05 και T-423/05, Ελλάδα/Επιτροπή ('Ολυμπιακή Αεροπορία'), ECLI:EU:T:2010:386, σκ. 213, ΔΕΚ C-256/97, DM Transport, ECLI:EU:C:1999:332, σκ. 22

⁹ ΔΕΚ C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, σκ. 49-50, ΔΕΚ C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2004:678, σκ. 43

¹⁰ ΔΕΚ C-279/08 P, Επιτροπή/Κάτω Χώρες, ECLI:EU:C:2011:551, σκ. 62

¹¹ ΔΕΚ C-143/99, Andria Wien, ECLI:EU:C:2001:598σκ. 48-53

¹² ΠΕΚ 379/09, Ιταλία/Επιτροπή, ECLI:EU:T:2012:422, σκ. 47

στο επίμαχο μέτρο, δεν υπάρχουν άλλες που να είναι σε συγκρίσιμη, νομική και πραγματική, κατάσταση μ' αυτές. Π.χ. στην υπόθεση *Paint Graphos*, που αφορούσε φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται στις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών, το Δικαστήριο είπε ότι, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών χαρακτηριστικών των συνεταιριστικών εταιριών οι οποίες πρέπει να συμμορφώνονται με ιδιαίτερες αρχές λειτουργίας, [προβλέπονται ειδικές απαιτήσεις συμμετοχής, οι δραστηριότητές τους ασκούνται προς αμοιβαίο όφελος των μελών τους και όχι προς το συμφέρον εξωτερικών επενδυτών, τα αποθεματικά και τα περιουσιακά στοιχεία δεν δύνανται να διανεμηθούν και πρέπει να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για το κοινό συμφέρον των μελών] οι επιχειρήσεις αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση μ' εκείνη των εμπορικών επιχειρήσεων, εφόσον ενεργούν προς το οικονομικό συμφέρον των μελών τους και διατηρούν μ' αυτά μια σχέση όχι αμιγώς εμπορική αλλά ιδιαίτερη και προσωπική, στο πλαίσιο της οποίας τα μέλη συμμετέχουν ενεργά και έχουν δικαίωμα σε δίκαιη κατανομή των οικονομικών κερδών.¹³

Οπωσδήποτε, όμως, η ανάλυση των τριών σταδίων δεν είναι μία απλή μέθοδος, 'αυτόματης' τρόπον τινά διαπίστωσης του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου. Το πρώτο σημαντικό βήμα είναι να καθορισθεί το ορθό, το προσήκον 'σύστημα' ή 'πλαίσιο αναφοράς', όπως επίσης αποκαλείται, πράγμα που δεν είναι πάντοτε αυτονόητο. Μία πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου του Ιουνίου 2018 αφορά ακριβώς αυτό το ζήτημα. Πρόκειται για γερμανική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία οι ζημίες που καταγράφονται κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενα φορολογικά έτη, με αποτέλεσμα ότι τα φορολογητέα εισοδήματα των επόμενων ετών να μειώνονται (ο λεγόμενος 'κανόνας περί μεταφοράς των ζημιών'). Αυτή η δυνατότητα αποκλείεται σε περίπτωση εξαγοράς εταιρίας κατά ποσοστό 25% ή και μεγαλύτερο, δηλαδή οι ζημίες της εξαγοραζόμενης εταιρίας δεν μεταφερόταν, οπότε η αγοράστρια εταιρία δεν επωφελούνταν από την ρύθμιση (κανόνας κατά τον οποίο 'οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας'). Η εν λόγω εξαίρεση είχε θεσπιστεί προκειμένου να αποτρέπονται οι επιχειρήσεις να εξαγοράζουν κατεστραμμένες σχεδόν εταιρίες ή ποσοστά επ' αυτών, προφανώς σε πολύ χαμηλές τιμές, προσβλέποντας στην μείωση των φορολογητέων εισοδημάτων τους. Εάν, όμως, επρόκειτο για εξαγορά προβληματικής επιχείρησης με σκοπό την εξυγίανσή της και συνέτρεχαν συγκεκριμένες προϋποθέσεις (μεταξύ αυτών να διατηρηθεί η βασική δομή της υπό εξυγίανση επιχείρησης και να εξασφαλιστούν οι θέσεις εργασίας) ήταν δυνατή η μεταφορά ζημιών και σε τέτοιες περιπτώσεις εξαγοράς ('ρήτρα εξυγιάνσεως'). Η Επιτροπή είχε την άποψη ότι η 'ρήτρα εξυγιάνσεως' δεν έχει γενικό χαρακτήρα, αλλά αποτελεί όντως επιλεκτικό μέτρο και κατά την αξιολόγησή της θεώρησε ότι το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα περιλάμβανε μόνον τον κανόνα κατά τον οποίο 'οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας', άποψη με την οποία συμφώνησε και το Γενικό Δικαστήριο. Το ΔΕΕ είχε αντίθετη γνώμη και κατέληξε ότι το ορθό πλαίσιο αναφοράς είναι ο γενικός 'κανόνας μεταφοράς ζημιών' και κακώς η Επιτροπή και το ΓεΔΕΕ θεώρησαν ως γενικό σύστημα τον κανόνα κατά τον οποίο 'οι ζημίες καθίστανται άνευ αξίας', ενώ αυτός ο

¹³ ΔΕΚ C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, σκ. 55-62

κανόνας είναι στην πραγματικότητα ένα υποσύστημα του γενικού κανόνα που επιτρέπει την μεταφορά των ζημιών. Συνακόλουθα, το ΔΕΕ κατέληξε ότι έπασχε στο σύνολό της όλη η ανάλυση της Επιτροπής για τον επιλεκτικό χαρακτήρα της 'ρήτρας εξυγιάνσεως'¹⁴. Ο ορθός προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς είναι πολύ σημαντικός και στις αποφάσεις της Επιτροπής για τις υποθέσεις tax rulings, αλλά το ζήτημα αυτό, θα συζητηθεί από την κ. Σαββαΐδου.

Το δεύτερο βήμα κατά την ανάλυση των τριών σταδίων αφορά στην διαπίστωση του κατά πόσον το επίμαχο μέτρο συνιστά όντως παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς. Εν προκειμένω τίθεται το ερώτημα, εάν οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο μέτρο και επωφελούνται απ' αυτό βρίσκονται, με γνώμονα τους στόχους που εξυπηρετεί το σύστημα αναφοράς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με άλλες επιχειρήσεις που αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του μέτρου. Συναφώς τονίζεται, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεστούν στόχους εξωτερικούς του εκάστοτε φορολογικού συστήματος αναφοράς, όπως λ.χ. στόχους περιφερειακής, περιβαλλοντικής ή βιομηχανικής πολιτικής, για να δικαιολογήσουν τη διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων.

Έτσι, σχετικά με γερμανικό νόμο που επιβάλλει φόρο στη χρήση πυρηνικού καυσίμου για τη βιομηχανική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, με σκοπό τη δημιουργία φορολογικών εσόδων τα οποία θα συμβάλουν, μέσω της εφαρμογής της αρχής «ο ρυπαίνων πληρώνει», στον περιορισμό της επιβάρυνσης τον ομοσπονδιακού προϋπολογισμού για τις απαιτούμενες εργασίες αποκαταστάσεως ορυχείου αποθήκευσης ραδιενεργών λυμάτων από τη χρήση πυρηνικών καυσίμων, το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι ο νόμος αυτός δεν μπορεί να θεωρηθεί μέτρο επιλεκτικού χαρακτήρα. Το ΔΕΕ τόνισε ότι, αν και όλοι οι παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας είναι σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, δεν τελούν όλοι σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Οι λοιποί παραγωγοί ενέργειας, που δεν χρησιμοποιούν πυρηνικά καύσιμα, δεν βρίσκονται, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το επίμαχο καθεστώς σκοπού, στην ίδια κατάσταση με όσους τα χρησιμοποιούν, δεδομένου ότι μόνον οι τελευταίοι προκαλούν ραδιενεργά λύματα λόγω της χρήσεως του συγκεκριμένου είδους καυσίμων.¹⁵

Ανάλογα, για το σύστημα των αρμόδιων φορέων μεταφορών του Λονδίνου που επιτρέπει στα γνωστά μαύρα ταξί [τα λεγόμενα «black cabs»] να κυκλοφορούν στους λεωφορειόδρομους της πόλης κατά τις ώρες ισχύος των περιορισμών για τις ειδικές αυτές λωρίδες, ενώ ταυτόχρονα απαγορεύει τη χρήση τους από μισθωμένα αυτοκίνητα με οδηγό [τα λεγόμενα «mini cabs»], εκτός εάν γίνεται για επιβίβαση και αποβίβαση επιβατών που έχουν προχωρήσει σε κράτηση τέτοιου οχήματος, το ΔΕΕ εκτίμησε, βάσει όσων στοιχείων είχε στην διάθεσή του από τον φάκελο της προδικαστικής υπόθεσης, ότι η κατάσταση των μαύρων ταξί του Λονδίνου και των mini cabs είναι, από πραγματικής και νομικής πλευράς, αρκετά διαφορετική ώστε δεν μπορεί να θεωρηθεί συγκρίσιμη. Για τον λόγο αυτό, είπε το ΔΕΕ, ότι το ισχύον σύστημα για τους λεωφορειόδρομους δεν

¹⁴ ΔΕΕ, C-203/16 P, Dirk Andres/Επιτροπή, ECLI:EU:C:2018:505, σκ. 86-107

¹⁵ ΔΕΕ C-5/14, Kernkraftwerke, ECLI:EU:C:2015:354, σκ. 78-80

παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στα ταξί του Λονδίνου¹⁶. Το ΔΕΕ αναφέρθηκε, ειδικότερα, σε συγκεκριμένα πραγματικά δεδομένα που ισχύουν για τις δύο κατηγορίες ταξί του Λονδίνου: τα μαύρα ταξί είναι τα μόνα τα οποία κυκλοφορούν ελεύθερα προς μίσθωση, δηλαδή δεν χρειάζεται προηγούμενη κράτηση ενώ τα mini cabs μισθώνονται μόνον με κλήση για ραντεβού, τα μαύρα ταξί υπέχουν υποχρέωση εξυπηρετήσεως, δηλαδή οφείλουν να μεταφέρουν όποιον τους το ζητήσει στο δρόμο, πρέπει να είναι αναγνωρίσιμα και σε θέση να μεταφέρουν άτομα που μετακινούνται με αναπηρικό καροτσάκι, οι οδηγοί τους οφείλουν να χρεώνουν τις υπηρεσίες τους με τη χρήση ταξίμετρου και να γνωρίζουν ενδελεχώς την πόλη του Λονδίνου, ενώ τα mini cabs δεν χρησιμοποιούν ταξίμετρο κλπ.

Άλλη αντίθετη περίπτωση, στην οποία διαπιστώθηκε ότι η επίδικη ρύθμιση ήταν όντως επιλεκτική, αφορά απόφαση της Επιτροπής, με την οποία συμφώνησαν το Γενικό Δικαστήριο και το ΔΕΕ, για ισπανικό νόμο που κρίθηκε ότι συνιστά μέτρο επιλεκτικού χαρακτήρα. Επρόκειτο για ρύθμιση η οποία προέβλεπε σχετικά με την φορολόγηση της υπεραξίας αποκτωμένων εταιρικών μεριδίων διαφορετική, ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τις επιχειρήσεις, που αποκτούν μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή σε σχέση με τις επιχειρήσεις που αποκτούν τέτοια μερίδια στο κεφάλαιο εταιριών με έδρα την Ισπανία. Όπως τόνισε το ΔΕΕ, οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το επίμαχο πλαίσιο αναφοράς, δηλαδή το γενικό ισπανικό καθεστώς περί φορολογίας των εταιριών και, πιο συγκεκριμένα των κανόνων για τη φορολογική μεταχείριση της χρηματοοικονομικής υπεραξίας¹⁷.

Χρειάζεται, με άλλα λόγια ειδική και εμπεριστατωμένη τεκμηρίωση όταν πρόκειται να διαπιστωθεί ότι οι επιχειρήσεις που επωφελούνται από το εκάστοτε μέτρο δεν είναι σε συγκρίσιμη κατάσταση με άλλες, ζήτημα που είναι κομβικό και στις υποθέσεις tax ruling, όπου η σύγκριση γίνεται μεταξύ πολυεθνικών ομίλων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Το τρίο και τελευταίο βήμα για την οριστική διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα μίας παρέκκλισης από το γενικό σύστημα αναφοράς, είναι να εξετασθεί κατά πόσον αυτή η παρέκκλιση δικαιολογείται από την φύση και την εν γένει οικονομία του συστήματος αυτού. Το βάρος απόδειξης για την δικαιολόγηση της παρέκκλισης το έχει το κράτος μέλος.

Μια αναφορά και πάλι στην απόφαση στην υπόθεση *Paint Graphos*, που αφορούσε φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται στις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών. Πέρα από το δεδομένο που επισήμανε το ΔΕΕ, ότι οι συνεταιριστικές εταιρίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με εκείνη των εμπορικών επιχειρήσεων, το ΔΕΕ υπογράμμισε, επίσης, ότι θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η εξαίρεση των συνεταιρισμών από την φορολόγηση των κερδών σε επίπεδο συνεταιρισμού, εφόσον ο φόρος εισπράττεται στο επίπεδο των μελών

¹⁶ ΔΕΕ C-518/13, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, σκ. 56-61

¹⁷ ΔΕΕ C-20/15 P και C-21/15 P, Επιτροπή/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, σκ. 86, 92-93

τους¹⁸. Επομένως, η επίμαχη εξαίρεση δεν αντιστρατεύονταν την εκπλήρωση του βασικού στόχου του οικείου συστήματος αναφοράς, δηλαδή την φορολόγηση των όποιων κερδών πραγματοποιούν είτε οι επιχειρήσεις είτε οι μέτοχοί τους.

Σχετικές κατευθύνσεις για το πότε μία εξαίρεση από το οικείο φορολογικό καθεστώς μπορεί να είναι δικαιολογημένη και, άρα, να μην λογίζεται ως επιλεκτική, παραθέτει το ΔΕΕ στο πλαίσιο προδικαστικής υπόθεσης για φιλανδική ρύθμιση, η οποία είναι παρόμοια με την γερμανική που αναφέρθηκε προηγουμένως και η οποία επιτρέπει την έκπτωση ζημιών από το αποτέλεσμα των επόμενων οικονομικών ετών. Και πάλι η δυνατότητα αυτή απαγορεύεται σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της επιχείρησης, επιτρέπεται δε κατ' εξαίρεση μετά από άδεια της διοικητικής αρχής, που διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια να χορηγεί την εξαίρεση βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων, που όμως δεν πρέπει να είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως. Το ΔΕΕ διευκρίνισε ότι η εφαρμογή συστήματος χορηγήσεως άδειας, όπως το επίμαχο, δεν μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί ότι έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, εάν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν απλώς εξουσία εκτιμήσεως η οποία είναι οριοθετημένη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, όπως είναι ο σκοπός αποτροπής του ενδεχομένου εμπορικής εκμεταλλεύσεως των ζημιών, σκοπός δεν είναι άσχετος με το φορολογικό σύστημα το οποίο έχει καθιερώσει η οικεία νομοθεσία. Αντιθέτως, εάν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια ώστε να καθορίζουν τους δικαιούχους ή τις προϋποθέσεις του χορηγουμένου μέτρου βάσει κριτηρίων που είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως, η άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση¹⁹

Υπογραμμίζεται, πάντως, ότι η ανάλυση των τριών σταδίων δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις περιπτώσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν αρκεί να εξεταστεί κατά πόσον ένα συγκεκριμένο μέτρο συνιστά παρέκκλιση από τους κανόνες του συστήματος αναφοράς, αλλά είναι αναγκαίο να εκτιμηθεί το κατά πόσον τα όρια του συστήματος αναφοράς έχουν σχεδιαστεί με τρόπο σαφώς αυθαίρετο ή μεροληπτικό, ούτως ώστε να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με άλλες, όσον αφορά τη λογική που διέπει το εν λόγω σύστημα.

Παράδειγμα, μία φορολογική ρύθμιση του Γιβραλτάρ που προέβλεπε ότι όλες τις εταιρίες με έδρα το έδαφος του θα υπόκεινται σε ένα σύστημα τριών φόρων: τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων και το ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών. Η φορολόγηση γινόταν με την επιβολή του φόρου των μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων που υπολογίζονταν με βάση ανώτατο συντελεστή 15% επί των κερδών. Η ρύθμιση αυτή έμοιαζε εκ της πρώτης όψεως γενική και αφηρημένη, όμως, όπως είπε και το ΔΕΕ, στην πράξη ωφελούσε, μόνον τις off shore εταιρίες με έδρα το Γιβραλτάρ, που δεν κατέβαλαν τελικά φόρους επειδή δεν ήταν

¹⁸ ΔΕΚ C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, σκ. 69-71

¹⁹ ΔΕΕ C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525σκ. 22-32

δυνατόν να φορολογηθούν εφόσον δεν προβλεπόταν γι' αυτές καμία φορολογική βάση, καθώς οι off shore εταιρίες εξ ορισμού δεν διαθέτουν ούτε προσωπικό ούτε κτιριακές εγκαταστάσεις. Συνακόλουθα, η επίμαχη ρύθμιση θέσπιζε ένα επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα μόνον για τις εταιρίες αυτής της μορφής. Έτσι, λοιπόν, το ΔΕΕ, χωρίς να τηρήσει με αυστηρότητα την ανάλυση των τριών σταδίων, προχώρησε σε μία συγκριτική ανάλυση και, εντοπίζοντας συγκεκριμένα ποιες επιχειρήσεις εντάσσονται στην εξεταζόμενη φορολογική ρύθμιση και ποιες όχι, κατέληξε να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού χαρακτήρα στο ίδιο το σύστημα αναφοράς. Στην πραγματικότητα, αυτό που εξέτασε το ΔΕΕ στην προκείμενη υπόθεση δεν ήταν η εξαίρεση, η παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, αλλά το πεδίο εφαρμογής το ίδιου του συστήματος. Όπως χαρακτηριστικά είπε το ΔΕΕ, η μη φορολόγηση των off shore, δεν ήταν απλώς μία τυχαία συνέπεια αλλά η αναπόφευκτη συνέπεια του συστήματος αναφοράς²⁰.

Αναμένουμε λοιπόν, όλοι με ενδιαφέρον την επικείμενη κρίση του ΓεΔΕΕ και του ΔΕΕ, που θα ακολουθήσει, σε σχέση με την συλλογιστική στην οποία θεμελίωσε η Επιτροπή την ύπαρξη επιλεκτικού φορολογικού πλεονεκτήματος στις υποθέσεις tax ruling.

²⁰ C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή και Ισπανία/Γιβραλτάρ και Ηνωμένο Βασίλειο, ECLI:EU:C:2011:732 σκ. 86-110