

Η νόθευση του ανταγωνισμού μέσω διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης και οι συνέπειές της

Πώς ένα φθηνό εισιτήριο εισόδου στο καζίνο μπορεί να κοστίσει πολύ ακριβά*

KATERINA PERROU, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου (Αθήνα), ADIT (CIOT, London UK), Υποψήφια Διδάκτωρ (IALS, London, UK)

Με αφορμή την απόφαση της Επιτροπής στην υπόθεση C-16/2010 που χαρακτήρισε παράνομη φορολογική ενίσχυση τη διαφορετική τιμή των εισιτηρίων εισόδου σε ορισμένα ελληνικά Καζίνα, παρουσιάζονται τα βασικά σημεία της απόφασης αυτής και αναλύονται ορισμένες πτυχές των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα και οι ευθύνες των επιχειρήσεων και των νομικών και φορολογικών τους συμβούλων.

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Στις 24 Μαΐου 2011 δημοσεύθηκε η απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής επί της υπόθεσης C 16/2010 σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις σε ορισμένα ελληνικά καζίνα. Η απόφαση αυτή είναι το αποτέλεσμα έρευνας που διεξήγαγε η Επιτροπή από τον Ιούλιο του 2010, ύστερα από καταγγελία που έλαβε από ανταγωνιστή δραστηριοποιούμενο στην ελληνική αγορά. Στην απόφασή της η Επιτροπή κατέληξε ότι τα κρατικά ελληνικά καζίνα και ένα ιδιωτικό εξομοιούμενο με κρατικό ήταν αποδεκτές παράνομης κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη νόθευση του ανταγωνισμού και την διατάραξη του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Με την ίδια απόφαση η Επιτροπή διέταξε την Ελλάδα να ανακτήσει την παρανόμως χορηγηθείσα κρατική ενίσχυση.

Με την πρόσφατη αυτή απόφαση ήρθαν για μια ακόμα φορά στο φως τα ειδικότερα ζητήματα που σχετίζονται με τις κρατικές ενισχύσεις στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, και ειδικότερα στο πεδίο της άμεσης φορολογίας. Αν μάλιστα λάθουμε υπόψη μας ότι η άμεση φορολογία ανήκει ως αρμοδιότητα αποκλειστικά στα κράτη μέλη ενώ ο ανταγωνισμός αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εύκολα εντοπίζει κανείς το πεδίο σύγκρουσης που δημιουργείται.

Στη σύγκρουση αυτή, ωστόσο, τα κοινοτικά όργανα, με πρώτο το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχουν ήδη απαντήσει: Καίτοι π η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας¹. Στο ίδιο πνεύμα κινούμενη, η Επιτροπή πρότεινε και το Συμβούλιο υιοθέτησε το 1998 την «Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχει-

ρόσεων»². Η Επιτροπή στη συνέχεια διεξήγαγε εκτενή έρευνα σχετικά με την φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών υπό το πρίσμα της ύπαρχης κρατικής ενίσχυσης και το 2005 δημοσίευσε την «Έκθεση για την υλοποίηση της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων»³ στην οποία αναλύονται τα χαρακτηριστικά αρκετών εθνικών φορολογικών μέτρων τα οποία έχουν χαρακτήρα κρατικής ενίσχυσης. Κατ' αυτόν τον τρόπο τα κοινοτικά όργανα έχουν περιγράψει το πλαίσιο μέσα στο οποίο τα εθνικά φορολογικά μέτρα είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις που νοθεύουν τον ανταγωνισμό και οι οποίες δεν είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο. Σε γενικές γραμμές οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις που περιλαμβάνονται στη Συνθήκη εφαρμόζονται όταν ένα φορολογικό μέτρο οδηγεί σε διακριτική μεταχείριση και παρέχει κάποιο πλεονέκτημα σε μερικές μόνο επιχειρήσεις ή σε ορισμένες δραστηριότητες. Η Επιτροπή έχει, σύμφωνα με τη Συνθήκη, την αποκλειστική αρμοδιότητα να κρίνει και να αποφασίζει σχετικά με το αν οι κρατικές ενισχύσεις που χορηγούν τα κράτη μέλη είναι συμβατές με τη Συνθήκη. Στην περίπτωση που η Επιτροπή κρίνει ότι μια κρατική ενίσχυση δεν είναι συμβατή, τότε μπορεί να επιβάλλει την ανάκτησή της από τους λόπτες αυτής με ενέργειες του κράτους μέλους που

2. 98/C 384/03 (εφερής Ανακοίνωση της Επιτροπής ή Ανακοίνωση). Είχε προηγθεί το 1997 ένα πιο γενικό κείμενο, ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων. Βλ. τα «Συμπεράσματα του Συμβουλίου ΕΚΟΦΙΝ της 1ης Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με τη φορολογική πολιτική - Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών συνερχόμενων στα πλαίσια του Συμβουλίου, της 1ης Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων - Φορολογία των αποτιμεύσεων» σε Επίσημη Εφημερίδα C 2 της 6ης Ιανουαρίου 1998, σελ. 1. Βλ. επίσης V. Kaloei, "European Union - Corporate Tax Treatment of Interest: EU State Aid and the EU Code of Conduct as a Means of Combating Harmful Tax Competition" (2011) 51 European Taxation 12, Journals IBFD (πρόσθαση στις 28 Οκτωβρίου 2011).

3. Βλ. το έγγραφο της Επιτροπής C(2004)434 της 9 Φεβρουαρίου 2004 <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rappor taidesfiscales_el.pdf> (πρόσθαση στις 3 Οκτωβρίου 2011).

* Το κείμενο του παρόντος υποβλήθηκε ως παρέμβαση στο 21ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου με θέμα «Η Ανταγωνιστική Δραστηριότητα και η Προστασία της», που έλαβε χώρα στη Θεσσαλονίκη, 14-16 Οκτωβρίου 2011.

1. Βλ. ενδεικτικά C-311/1997 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-2651, παρ. 19 με περαιτέρω παραπομπές σε παλαιότερη νομολογία του Δικαστηρίου.

τη χορήγηση, σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από το εσωτερικό δίκαιο του κράτους αυτού.

Στις επόμενες ενότητες θα παρουσιαστούν: το γενικό πλαίσιο της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα (υπό 2) και τα ιδιαίτερα στοιχεία της υπόθεσης των Εισιτηρίων Εισόδου στα Ελληνικά Καζίνα (υπό 3) πριν αναλυθούν οι συνέπειες της χορήγησης παράνομης κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα (υπό 4) και καταλήξουμε σε κάποια συμπεράσματα (υπό 5).

2. Η έννοια της κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής 98/C-384/2003

Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα αποτέλεσαν αντικείμενο ιδιαίτερης αντιμετώπισης από την Επιτροπή αφενός λόγω της δραστικότητάς τους στη νόθευση του ανταγωνισμού με την δημιουργία διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ των επιχειρήσεων, της διατάραξης του ενδοκοινοτικού εμπορίου⁴ αλλά και λόγω της δημιουργίας, μέσω αυτών, συνθηκών επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών των σοβαρών δυσμενών επιπτώσεων που είναι δυνατόν να επιφέρουν στα φορολογικά έσοδα των άλλων κρατών μελών⁵.

2.1 Η εφαρμογή του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ στα μέτρα φορολογικού χαρακτήρα

Η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν περιλαμβάνει ορισμό του τι συνιστά κρατική ενίσχυση αλλά περιγράφει τα κριτήρια για τον εντοπισμό της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης. Σύμφωνα με το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ (...) οι ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη μέλη με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύουν τον ανταγωνισμό δια της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές. Από τη διατύπωση του άρθρου προκύπτει ότι για την εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων είναι αδιάφορο αν ένα μέτρο έχει φορολογικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ εφαρμόζεται σε ενισχύσεις που χορηγούνται «υπό οποιαδήποτε μορφή».

Γενικά, η έννοια της ενισχύσεως είναι ευρύτερη από την έννοια της επιδοτήσεως, διότι δεν περιλαμβάνει μόνο τις θετικές παροχές, όπως οι επιδοτήσεις, αλλά και τις παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις

4. Για την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα στις σχέσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την Ελβετία στο πλαίσιο της συμφωνίας ελεύθερου εμπορίου μεταξύ των, βλ. P. Rossi-Maccanico, 'Fiscal state aid goes global' (2007) 16 EC Tax Review 133.

5. Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής 98/C 384/03, παρ. 3 *in fine*.

υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως η έχουν ίδια αποτελέσματα⁶.

Για το χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά τα κριτήρια που θεσπίζει η Συνθήκη, ήτοι:

(i) η χορήγηση από **εθνικούς πόρους**

(ii) η ύπαρξη **πλεονεκτήματος**

(iii) η **επιλεκτικότητα** του μέτρου και

(iv) η **νόθευση** ή απειλή νόθευσης **του ανταγωνισμού** και **η επίδραση στις συναλλαγές** μεταξύ των κρατών μελών. Καθένα από τα κριτήρια αυτά αναλύεται συνοπτικά στις επόμενες παραγράφους.

2.1.1 Η χρήση «κρατικών πόρων»

Βασικό χαρακτηριστικό της κρατικής ενίσχυσης είναι η παροχή πλεονεκτήματος με τη χρήση κρατικών πόρων. Η χρήση των κρατικών πόρων μπορεί να είναι είτε θετική, με την μεταβίβαση κρατικών πόρων από το κράτος προς τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, ή και αποθετική με την αποχή του κράτους από την επιβολή ή είσπραξη φόρων⁷. Η απώλεια φορολογικών εσόδων τα οποία το κράτος θα εισέπρατε υπό «κανονικές συνθήκες», αν δηλαδή δεν υπήρχε η έμμεση μεταφορά πόρων με την παροχή της κρατικής ενίσχυσης, ισοδυναμεί με ισόποση κατανάλωση κρατικών πόρων υπό τη μορφή κρατικής δαπάνης. Η μεταφορά κρατικών πόρων δεν είναι απαραίτητο να γίνεται από την κεντρική κυβέρνηση για να χαρακτηριστεί αυτή η μεταφορά ως υποκρύπτουσα κρατική ενίσχυση. Το κριτήριο αυτό αφορά επίσης και εξίσου τις ενισχύσεις που χορηγούνται από περιφερειακές ή τοπικές αρχές των κρατών μελών. Τέλος η χρήση των κρατικών πόρων μπορεί να λάβει οποιαδήποτε μορφή: νομοθετική ρύθμιση, διατάξεις κανονιστικής ή διοικητικής φύσεως αλλά και πρακτική των φορολογικών αρχών⁸.

2.1.2 Η ύπαρξη «πλεονεκτήματος»

Προκειμένου να εξετασθεί αν το φορολογικό μέτρο παρέχει κάποιο «πλεονέκτημα», το υπό κρίση μέτρο πρέπει να συγκριθεί με το γενικό φορολογικό σύστημα που ισχύει σε ένα κράτος μέλος. Η σύγκριση αυτή λαμβάνει χώρα σε επίπεδο κράτους μέλους και μόνο. Δεν απαιτείται η σύγκριση του με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε άλλα κράτη μέλη. Από τη σύγκριση του μέτρου με το γενικό φορολογικό σύστημα που ισχύει στο κράτος μέλος που το υιοθετεί θα κριθεί αν το μέτρο αυτό παρέχει πράγματι κάποιο πλεονέκτημα ή όχι.

6. Βλ. την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1961, 30/59, *De Gesamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* κατά Ανωτάτης Αρχής, Rec. 1961, σελ. 1, ειδικότερα σελ. 39.

7. Έτσι, για παράδειγμα, ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή, το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, θέτει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους, συνιστά κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 92, παρ. 1, της Συνθήκης (νων άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ). Βλ. την απόφαση C-387/1992, Banco Exterior de Espana v Ayuntamiento de Valencia [1994] ECR I-877, παρ. 14.

8. Ανακοίνωση της Επιτροπής 98/C/384/03, παρ. 10.

Σε πολλές περιπτώσεις, λόγω της πολυπλοκότητας των φορολογικών συστημάτων, είναι δύσκολο να διαπιστωθεί ποιο είναι το γενικό επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης σε ένα κράτος μέλος, ώστε να προκύψει ευκρινώς η ύπαρξη ή όχι κάποιου πλεονεκτήματος, ιδίως στις περιπτώσεις που αυτό δεν παρέχεται με τη μορφή θετικής αλλά αποθετικής ενίσχυσης. Ο γενικός κανόνας είναι ότι το πλεονέκτημα αυτό μπορεί να παρέχεται με τη μείωση των φορολογικών βαρών της επιχείρησης, η οποία μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, όπως⁹:

- μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου (έκπτωση κατά παρέκκλιση, έκτακτη ή ταχεία απόσβεση, εγγραφή αποθεματικών στον ισολογισμό κ.λπ.)
- μερική ή πλήρη μείωση του ποσού του φόρου (απαλλαγή¹⁰, πίστωση φόρου κ.λπ.)
- αναβολή ή ακύρωση της πληρωμής μιας φορολογικής οφειλής ή ακόμα και έκτακτη αναδιάταξή της.

Η νομοθετική τεχνική που ακολουθείται για τη θέσπιση του μέτρου δεν παίζει τόσο σημαντικό ρόλο στον εντοπισμό του πλεονεκτήματος, αφού το ίδιο αποτέλεσμα (της ελάφρυνσης από κάποιο φορολογικό βάρος) μπορεί να επιτευχθεί με διαφορετικές τεχνικές (π.χ. με τη θέσπιση ενός φόρου γενικής εφαρμογής από τον οποίο προβλέπονται συγκεκριμένες εξαιρέσεις ή από την εφαρμογή ενός φορολογικού βάρους σε ορισμένες μόνο επιχειρήσεις με αποτέλεσμα άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις να απολαμβάνουν του πλεονεκτήματος)¹¹. Επομένως η πιο αποτελεσματική μέθοδος για τον εντοπισμό ή όχι της ύπαρξης ενός πλεονεκτήματος είναι η σύγκριση εντός του αυτού κράτους μέλους μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν το πλεονέκτημα και αυτών που δεν το λαμβάνουν¹². Αυτό μας οδηγεί στο επόμενο κριτήριο, αυτό της επιλεκτικότητας του μέτρου που εξετάζεται αμέσως παρακάτω και το οποίο συνδέεται στενά με το κριτήριο της ύπαρξης ενός πλεονεκτήματος.

2.1.3 Η «επιλεκτικότητα» του μέτρου

Το ζήτημα της επιλεκτικότητας του μέτρου¹³, ή αλλιώς της διακριτικής μεταχείρισης κάποιων επιχειρήσεων ή κλάδων

9. Τα παραδείγματα περιλαμβάνονται στην Ανακοίνωση της Επιτροπής 98/C 384/2003, παρ. 9.
10. Βλ. για παράδειγμα φορολογικής απαλλαγής που συνιστά κρατική ενίσχυση την απόφαση C-387/1992, Banco Exterior de Espana v Ayuntamiento de Valencia [1994] ECR I-877, παρ. 14 (ό.π., υποσημ. 6).
11. Βλ. τα παραδείγματα σε M.S. Rydelski, 'Distinction between State Aid and General Tax Measures' (2010) 19 EC Tax Review 149, 150.
12. Βλ. αντί πολλών την απόφαση C-172/2003, Heiser v Finanzamt Innsbruck [2005] ECR I-1627 όπου το Δικαστήριο επεσήμανε, σε σχέση με τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, ότι: Το μέτρο της εκπτώσεως συνιστά πλεονέκτημα παρεχόμενο μέσω κρατικών πόρων και ενισχύον την ανταγωνιστική θέση των επωφελουμένων αυτής επιχειρηματιών έναντι εκείνης άλλων επιχειρηματιών προς τους οποίους τελούν σε κατάσταση ανταγωνισμού και οι οποίοι άδυνατούν να τύχουν παρόμοιας εκπτώσεως (έμφαση δική μας).
13. Ειδικά για το κριτήριο της επιλεκτικότητας στον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα βλ. P. Rossi-Maccanico, 'The Specificity Criterion in Fiscal Aid Review: Proposals for State

παραγωγής ή ακόμα και δραστηριοτήτων, είναι το πιο δύσκολο από τα κριτήρια¹⁴. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, ένα φορολογικό μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση αν παρέχει πλεονέκτημα σε ορισμένες μόνο επιχειρήσεις ή σε ορισμένους κλάδους παραγωγής.

Τα φορολογικά μέτρα γενικού χαρακτήρα, τα οποία δεν ευνοούν συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους, δεν περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ. Τυχόν εξαιρέσεις όμως από το γενικό μέτρο, οι οποίες ευνοούν συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους επιχειρήσεων και οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τη φύση του μέτρου ή από τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος του κράτους μέλους, είναι δυνατό να χαρακτηρισθούν ως κρατικές ενίσχυσεις¹⁵. Επίσης, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ περιλαμβάνονται και τα φορολογικά μέτρα τα οποία δεν αποτελούν προσαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος στις ιδιαιτερότητες μιας κατηγορίας επιχειρήσεων αλλά υιοθετήθηκαν ως μέσο για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητάς τους¹⁶. Αντίθετα, η διαφοροποίηση στη φύση ορισμένων μέτρων δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι πρέπει να θεωρούνται κρατικές ενίσχυσεις. Αυτό ισχύει για τις ενίσχυσεις οι οποίες λόγω του οικονομικού τους σκοπού «είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος ή συντελούν σε αυτήν». Ωστόσο η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να δίνεται από τα ίδια τα κράτη μέλη¹⁷.

Ο σκοπός υιοθέτησης του επιλεκτικού φορολογικού μέτρου δεν ασκεί επιπροσή για το χαρακτηρισμό ή όχι της ενίσχυσης ως συμβατής ή όχι. Αυτό που έχει σημασία είναι το αν η εισαγόμενη εξαίρεση είναι σε αρμονία με τη λογική συνολικά του φορολογικού συστήματος. Τέτοιες είναι για παράδειγμα¹⁸ οι διαφοροποίησης που προκύπτουν ευθέως από τα ιδιαιτέρα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος ενός κράτους μέλους ή αυτές που οφείλονται σε αντικειμενικές διαφορές που εντοπίζονται στους ίδιους τους φορολογούμενους. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων διαφοροποίησεων, οι οποίες όμως είναι δικαιολογημένες, αποτελούν

- η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας,
- η μη φορολόγηση σε περίπτωση μη ύπαρξης κερδών προ φορολόγηση,

Aid Control of Direct Business Tax Measures' (2007) 16 EC Tax Review 90.

14. Για μια κριτική θεώρηση της εφαρμογής του κριτηρίου της επιλεκτικότητας από το Δικαστήριο και την Επιτροπή κατά τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων βλ. C. Micheau, 'Tax Selectivity in State Aid Review: a Debatable Case Practice' (2008) 17 EC Tax Review 276.

15. Για το θέμα της διάκρισης μεταξύ κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα και φορολογικών μέτρων γενικού χαρακτήρα βλ. M. S. Rydelski, 'Distinction between State Aid and General Tax Measures' (2010) 19 EC Tax Review 149.

16. Βλ. για παράδειγμα την απόφαση C-66/2002, Italy v Commission [2005] ECR I-10901.

17. Βλ. την Ανακοίνωση της Επιτροπής, παρ. 23, με περαιτέρω παραπομπές σε απόφαση της Επιτροπής που έκρινε το καθεστώς χορήγησης φορολογικών ενισχύσεων υπό τη μορφή αποσβέσεων σε γερμανικές αεροπορικές εταιρίες (Απόφαση 96/369/EK της Επιτροπής της 13ης Μαρτίου 1996).

18. Για τα παραδείγματα βλ. αναλυτικά την Ανακοίνωση της Επιτροπής, παρ. 24-27.

- η φορολογική μεταχείριση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών,
- η διανομή κερδών στα μέλη συνεταιρισμών,
- απλοποιημένα συστήματα που εφαρμόζονται σε κλάδους όπως η γεωργία ή η αλιεία,
- η ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων,
- η εξαίρεση από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων κάποιων πράξεων οι οποίες απλά οδηγούν στην αλλαγή της νομικής κατάστασης μια επιχείρησης χωρίς να αυξάνουν την παραγωγική της ικανότητα.

Η επιλεκτικότητα του μέτρου μπορεί να αφορά εκτός από τον σαφή προσδιορισμό των δικαιούχων επιχειρήσεων, μια συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων ή ολόκληρο κλάδο ή ακόμα και συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή¹⁹. Σύμφωνα με το κριτήριο της επιλεκτικότητας του φορολογικού μέτρου, η εφαρμογή του έχει ως αποτέλεσμα την ευνοϊκότερη (διακριτική) μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων έναντι άλλων που βρίσκονται σε σχέση ανταγωνισμού με τις πρώτες, στοιχείο που μας οδηγεί στο τέταρτο και τελευταίο κριτήριο, αυτή της νόθευσης ή απειλής νόθευσης του ανταγωνισμού και της διατάραξης του εσωτερικού κοινοτικού εμπορίου.

2.1.4 Η (απειλή) «νόθευση(s) του ανταγωνισμού» και η «επίδραση στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών»

Κατ’ αρχήν το κριτήριο αυτό προϋποθέτει την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από πλευράς του δικαιούχου σε μια αγορά η οποία είναι ανοιχτή στον ανταγωνισμό. Η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κρίνεται ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του φορέα ή τον τρόπο χρηματοδότησής του²⁰.

Η νόθευση ή απειλή νόθευσης του ανταγωνισμού και η διατάραξη του ενδοκοινοτικού εμπορίου είναι τα δύο κριτήρια τα οποία ορίζουν το αποτέλεσμα εκ του οποίου κρίνεται τελικά η ύπαρξη ή μη κρατικής ενίσχυσης μη συμβιβάσιμης με τη Συνθήκη. Ακόμα και αν όλα τα προηγούμενα κριτήρια πληρούνται, αν ένα μέτρο δεν επηρεάζει τελικά τον ανταγωνισμό σε ευρωπαϊκό επίπεδο ούτε επιδρά στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, το μέτρο αυτό θα είναι συμβιβάσιμο με τη Συνθήκη. Στην πράξη βέβαια είναι δύσκολο ένα μέτρο να μην επηρεάζει τον ανταγωνισμό, αφού τις περισσότερες φορές σκοπός των κρατικών ενισχύσεων είναι ακριβώς η ενίσχυση της θέσης στην αγορά των επιχειρήσεων ή κλάδων που λαμβάνουν την ενίσχυση. Επίσης είναι δύσκολο να μην έχει επίδραση στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, αφού στις περιπτώσεις μέτρων που καταλαμβάνουν μεγάλες κατηγορίες επιχειρήσεων, οι επιχειρήσεις αυτές (ή έστω κάποιες από αυτές) πιθανότατα δραστηριοποιούνται (και) σε τομείς οικονομικής

19. Ειδικά για τα περιφερειακά φορολογικά μέτρα και τις φορολογικές ενισχύσεις βλ. σε Ch. H.J.I. Panayi, 'State Aid and Tax: the Third Way?' (2004) 32 Intertax 283, 289 επ.
20. Βλ. ωστόσο και την προβληματική σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις και τις υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος σε B. Karagiánnη, Κρατικές Ενισχύσεις, Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση (Νομική Βιβλιοθήκη 2006), σελ. 42 επ.

δραστηριότητας που αποτελούν αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου²¹, η διαπίστωση της νόθευσης του ανταγωνισμού και της διατάραξης του ενδοκοινοτικού εμπορίου δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι

- μια ενίσχυση έχει σχετικά χαμηλό ύψος
- μια επιχείρηση έχει σχετικά μικρό μέγεθος
- ο δικαιούχος έχει πολύ μικρό μερίδιο στην κοινοτική αγορά
- ο δικαιούχος δεν έχει εξαγωγική δραστηριότητα
- η επιχείρηση εξάγει το σύνολο σχεδόν της παραγωγής της εκτός Κοινότητας.

Παρ’ όλα αυτά σε κάποιες περιπτώσεις είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ότι δεν υφίσταται επίδραση στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Πρόκειται για περιπτώσεις στις οποίες η φύση της οικονομικής δραστηριότητας έχει καθαρά τοπικό χαρακτήρα, όπως στην περίπτωση τοπικών μεταφορών, των υπηρεσιών εσίστασης ή του τοπικού τύπου ή στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται ο κανόνας de minimis²². Γενικά πάντως, εκτός από τις πιο πάνω εξαιρέσεις στην πράξη είναι πολύ δύσκολο να διαπιστωθεί το ενδοκοινοτικό εμπόριο και ο ανταγωνισμός να μην επηρεάζονται από μια κρατική ενίσχυση.

2.2 Κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα και το δικαίωμα των ανταγωνιστών σε προστασία

Η έννοια της ενίσχυσης είναι μια αντικειμενική έννοια για την οποία η Επιτροπή δεν διαθέτει καμία διακριτική ευχέρεια. Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα ωστόσο δεν είναι δυνατόν να ορισθούν επακριβώς διότι εξελίσσονται όπως εξελίσσονται τα φορολογικά συστήματα, οι μέθοδοι φορολογίας και οι τεχνικές της φορολογίας. Σκοπός της Ανακοίνωσης της Επιτροπής του 1998, τα βασικά σημεία της οποίας παρουσιάστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, καθώς και της Έκθεσης της Επιτροπής του 2004 σχετικά με την υλοποίηση της Ανακοίνωσης του 1998²³, είναι, συνεπώς, να φωτίσει τα κριτήρια για τη διαπίστωση της ύπαρξης κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα και όχι να θέσει νέα ή ειδικά κριτήρια στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα. Πέρα από τη δράση της Επιτροπής ωστόσο στον εντοπισμό των παράνομων κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, σημαντική θέση έχει και η διαδικασία υποβολής αίτησης εκ μέρους των ανταγωνιστών που βρίσκονται σε μειονεκτική θέση λόγω της χορήγησης μιας κρατικής ενίσχυσης σε επιχειρήσεις με τις οποίες λειτουργούν ανταγωνιστικά στην

21. Βλ. την Ανακοίνωση της Επιτροπής, παρ. 11 και τις εκεί αναφερόμενες παραπομπές στη νομολογία του Δικαστηρίου.
22. Βλ. για τα παραδείγματα αυτά και για περαιτέρω παραπομπές σε απαντήσεις της Επιτροπής σε B. Karagiánnη, Κρατικές Ενισχύσεις, Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση (Νομική Βιβλιοθήκη 2006), σελ. 38-39.
23. «Έκθεση για την υλοποίηση της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων», C(2004)/434, Βρυξέλλες 9.2.2004.

ίδια αγορά. Πράγματι, ειδικά στα θέματα κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα όπου πολλές φορές είναι πολύ δύσκολο να εντοπιστούν τα χαρακτηριστικά εκείνα τα οποία είναι δυνατόν να συνιστούν κρατική ενίσχυση, η υποβολή αίτησης από κάποιον ανταγωνιστή είναι πολλές φορές ο μόνος τρόπος να λάβει γνώση η Επιτροπή. Πολύ περισσότερο μάλιστα όταν ούτε οι επιχειρήσεις που είναι λήπτες της ενίσχυσης αλλά ούτε και το κράτος που χορηγεί την ενίσχυση μπορεί να αναμένεται βάσιμα ότι θα ενυμερώσουν την Επιτροπή, αν πρόκειται για μέτρο για το οποίο δεν ακολουθήθηκε η επίσημη διαδικασία γνωστοποίησης στην Επιτροπή (για νέα μέτρα).

Το Ενωσιακό Δίκαιο φαίνεται να αναγνωρίζει τα δικαιώματα των ανταγωνιστών σε προστασία έναντι των παράνομων κρατικών ενισχύσεων²⁴. Σύμφωνα με το Δικαστήριο²⁵ (...) ιδιώτης που τελεί σε σχέση ανταγωνισμού με οργανισμό δημοσίου δικαίου και προβάλλει τη μη επιβολή ΦΠΑ ή την επιβολή πολύ χαμηλής φορολογίας στον οργανισμό αυτόν ['undertaxed'] για τις δραστηριότητες τις οποίες ασκεί ως δημόσια αρχή βάσιμα επικαλείται [σημ: '*is entitled to rely*', στο αγγλικό κείμενο της απόφασης] ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου το άρθρο 4, παρ. 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης Οδηγίας, στο πλαίσιο διαφοράς, όπως αυτή της κύριας δίκης, μεταξύ ιδιώτη και εθνικής φορολογικής αρχής (έμφαση δική μας).

Στην πράξη η διαπίστωση του ποιος είναι ανταγωνιστής σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ίσως είναι δύσκολη. Γενικά όμως, όταν πρόκειται για κρατική ενίσχυση φορολογικού χαρακτήρα φαίνεται ότι ο αριθμός των ανταγωνιστών που δικαιούνται της προστασίας του Ενωσιακού Δικαίου είναι μάλλον μεγάλος²⁶.

3. Η υπόθεση των εισιτηρίων εισόδου στα ελληνικά καζίνα

Η απόφαση της Επιτροπής επί της υπόθεσης των εισιτηρίων εισόδου στα Ελληνικά Καζίνα²⁷, η οποία παρουσιάζεται στις επόμενες παραγράφους, ξεκίνησε ύστερα από καταγγελία ανταγωνιστή προς την Επιτροπή. Η ουσία της υπόθεσης έγκειται στη διακριτική φορολογική μεταχείριση την οποία οι ελληνικές αρχές επιφυλάσσουν υπέρ ορισμένων καζίνων μέσω της σωρευτικής εφαρμογής διάφορων διατάξεων οι οποίες αφορούν:

- στον καθορισμό ενιαίου φόρου 80% επί της τιμής των εισιτηρίων εισόδου, και
- στον ορισμό δύο άνισων νόμιμων τιμών εισιτηρίου εισόδου σε 6 και σε 15 ευρώ, για τα δημόσια και τα ιδιωτικά καζίνα αντίστοιχα, υποβάλλοντας έτσι τα τελευταία σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα.

24. Σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις και τον φορολογικό προστατευτισμό από την πλευρά των ανταγωνιστών βλ. L. Paterno, 'State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors' (2011) 65 Bulletin for International Taxation 343.
25. Βλ. την απόφαση C-430/2004, Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV, παρ. 31.
26. Βλ. L. Paterno, op. cit., (υποσημ. 24), σελ. 345.
27. Απόφαση της Επιτροπής της 24.5.2011 σχετικά με κρατική ενίσχυση σε ορισμένα ελληνικά καζίνα αριθ. C 16/2010 (πρώτη NN 22/2010, πρώτη CP 318/2009), την οποία έθεσε σε εφαρμογή η Ελληνική Δημοκρατία, E(2011)3504 (εφεξής: Απόφαση της Επιτροπής).

3.1. Ιστορικό

Σύμφωνα με το Ν 2206/1994 (άρθρο 2 παρ. 10) η τιμή των εισιτηρίων εισόδου στα καζίνα ορισμένων περιοχών θα οριζόταν με υπουργική απόφαση, και με την ίδια απόφαση θα προσδιορίζόταν το ποσοστό της τιμής του εισιτηρίου, το οποίο θα αποτελούσε έσοδο για το ελληνικό Δημόσιο. Πράγματι, στις 16.11.1995 με υπουργική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών²⁸ θεσπίστηκε ότι από 15 Δεκεμβρίου 1995 όλοι οι φορείς εκμετάλλευσης καζίνων θάσει του Ν 2206/1994 υποχρεούνται να εκδίουν εισιτήριο εισόδου αξίας 5.000 δρχ. (περίπου 15 ευρώ). Σύμφωνα με αυτήν την υπουργική απόφαση επιβάλλεται επίσης στις εν λόγω επιχειρήσεις καζίνο η εκ του νόμου υποχρέωση να καταβάλλουν το 80% της αναγραφόμενης τιμής κάθε εισιτηρίου ως δικαιώματος του Δημοσίου, ενώ το υπόλοιπο 20%, περιλαμβανόμενου του ΦΠΑ που αναλογεί, συνιστά έσοδο για το καζίνο. Η υπουργική απόφαση προβλέπει ότι τα καζίνα μπορούν να παρέχουν είσοδο δωρεάν. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, όλα τα καζίνα υπέχουν την υποχρέωση να καταβάλλουν το αντίστοιχο ποσοστό 80% της νόμιμης τιμής στο Δημόσιο, ανεξάρτητα από το ποσό που έχουν χρεώνουν στους καταναλωτές²⁹.

Η υπουργική απόφαση του 1995 που όριζε το αντίτιμο για το εισιτήριο εισόδου στα 15 ευρώ είχε εφαρμογή μόνο στα ιδιωτικά καζίνα, ενώ για τα δημόσια εξακολουθούσαν να ισχύουν προγενέστερες αποφάσεις που καθόριζαν το αντίτιμο στα 6 ευρώ και οι οποίες θεωρήθηκαν *lex specialis* που δεν θίγονταν από το Ν 2206/1994 και την Υπουργική Απόφαση του 1995³⁰. Το καζίνο της Ρόδου άρχισε να εφαρμόζει την τιμή των 15 ευρώ από το 1999, το καζίνο της Κέρκυρας από το 2010 ενώ το καζίνο της Πάρνηθας και το καζίνο της Θεσσαλονίκης υπάγονταν στην ρύθμιση που προέβλεψε αντίτιμο 6 ευρώ ως και το χρόνο της έκδοσης της Απόφασης της Επιτροπής³¹. Το καζίνο Λουτρακίου (καταγγέλλοντας) προέβη στη σχετική καταγγελία σημειώνοντας ότι ο καθορισμός υπολότερης τιμής για το εισιτήριο εισόδου για τα δημόσια καζίνα της Πάρνηθας, Κέρκυρας και Ρόδου και για το ιδιωτικό καζίνο της Θεσσαλονίκης που εξομοιώθηκε, στο πεδίο αυτό, με τα δημόσια καζίνα, οδηγούσε, μετά την εφαρμογή του δικαιώματος του δημοσίου που είχε ορισθεί σε 80% επί του αντιτίμου, σε ευνοϊκότερη μεταχείριση των τεσσάρων προναφερομένων καζίνων που νόθευε τον ανταγωνισμό.

Η Επιτροπή προέβη σε εξέταση του μέτρου και από την ανάλυσή της κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

3.2. Ύπαρχη κρατικής ενίσχυσης κατά το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ

Για την ύπαρχη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ η Επιτροπή προέβη στην ανάλυση των τεσσάρων κριτηρίων:

28. Υπουργική απόφαση (ΥΑ) 1128269/1226/0015/Πολ. 1292/16.11.1995 - ΦΕΚ Β' 982/1995 (εφεξής: Υπουργική Απόφαση).
29. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, ibid, παρ. 15.
30. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 20.
31. Βλ. αναλυτικά την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 21-26.

3.2.1 Ύπαρξη πλεονεκτήματος

Η Επιτροπή έκρινε ότι το εξεταζόμενο μέτρο, ήτοι η διακριτική φορολογική μεταχείριση που προέρχεται από το συνδυασμένο αποτέλεσμα ενιαίου φόρου εισόδου (80%) ο οποίος εφαρμόζεται σε άνισες νόμιμες τιμές των εισιτηρίων εισόδου, δημιουργεί πλεονέκτημα στα κρατικά καζίνα στην Ελλάδα έναντι των ιδιωτικών. Το συνδυασμένο αποτέλεσμα των δυο αυτών πλεγμάτων διατάξεων είναι ότι τα ιδιωτικά καζίνα υποχρεούνται να καταβάλλουν ως φόρο στο Δημόσιο ποσό 12 ευρώ ανά άτομο (80% x 15 ευρώ, ανεξαρτήτως του αν το καζίνο εισπράττει το αντίτιμο των 15 ευρώ ή όχι) ενώ τα δημόσια καζίνα καταβάλλουν μόνο 4,8 ευρώ ανά άτομο (80% x 6 ευρώ, ανεξαρτήτως του αν το καζίνο εισπράττει το αντίτιμο των 6 ευρώ ή όχι)³².

Με το μέτρο αυτό τα δημόσια καζίνα απαλλάσσονται από ένα βάρος το οποίο θα έφεραν σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή εφαρμόζονταν μια μη διακριτική φορολογική μεταχείριση, και έτσι ευνοούνται εις βάρος των ιδιωτικών καζίνων³³. Το γεγονός ότι το μέτρο δεν αφορά κάποια θετική παροχή προς τις επιχειρήσεις που λαμβάνουν το πλεονέκτημα δεν επιδρά στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης, αφού γίνεται δεκτό ότι σε αυτήν περιλαμβάνονται και τα μέτρα μέσω των οποίων παρέχεται μείωση του φορολογικού βάρους της επιχείρησης, όπως, μεταξύ άλλων, μέσω της μείωσης της φορολογικής βάσης³⁴. Ενώψει των ανωτέρω την Επιτροπή κατέληξε ότι το συγκεκριμένο μέρος παρέχει πλεονέκτημα στα καζίνα με τις χαμηλότερες τιμές εισιτηρίων εισόδου³⁵.

3.2.2 Παρουσία κρατικών πόρων

Ως προς το κριτήριο αυτό, ήταν εύκολο για την Επιτροπή να διαπιστώσει ότι το πλεονέκτημα χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους, δεδομένου ότι το κράτος ουσιαστικά παραιτείται από έσοδα τα οποία κανονικά έπρεπε να εισπράττει από την επιχείρηση που λαμβάνει το πλεονέκτημα. Στην συγκεκριμένη περίπτωση το φορολογικό πλεονέκτημα συνίσταται στη μειωμένη φορολογική βάση επί της οποίας υπολογίζεται το δικαίωμα του δημοσίου. Αυτή η μείωση της φορολογικής βάσης οδηγεί σε απώλεια φορολογικών εσόδων, γεγονός που κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ισοδυναμεί με κατανάλωση κρατικών πόρων υπό την έννοια του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ³⁶.

3.2.3 Επιλεκτικότητα

Ομοίως και ως προς το κριτήριο της επιλεκτικότητας, τα πράγματα για την Επιτροπή ήταν μάλλον εύκολα. Η Επιτροπή θεώρησε το μέτρο επιλεκτικό γιατί, όπως επιβεβαίωσαν και οι ελληνικές αρχές, το καθεστώς που εφαρμόζεται για τα δημόσια καζίνα αποτελούσε εξαίρεση από το καθεστώς που εισήγαγε ο Ν 2206/1994 και οποίος εφαρμόστηκε για τα ιδιωτικά κα-

32. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 66.

33. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 67.

34. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 68.

35. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 80.

36. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 83-

85, με παραπομπές στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου και σε αποφάσεις της Επιτροπής.

ζίνα στην Ελλάδα³⁷. Επιπλέον η Επιτροπή δεν δέχθηκε ότι η εν λόγω διαφοροποίηση ήταν δικαιολογημένη από τη φύση την οικονομία του γενικώς εφαρμοζόμενου φορολογικού συστήματος, γιατί δεν ήταν προφανής ο λόγος που κάποια καζίνα εφάρμοζαν χαμηλότερη τιμή εισόδου ενώ άλλα υψηλότερη³⁸. Συνεπώς, κατέληξε η Επιτροπή στην απόφασή της, το συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο πληροί το κριτήριο της επιλεκτικότητας.

3.2.4 Νόθευση του ανταγωνισμού και επίδραση στο εμπόριο

Ως προς το κριτήριο της νόθευσης του ανταγωνισμού και της επίδρασης του επιλεκτικού ευνοϊκού μέτρου στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών η Επιτροπή επεσήμανε ότι οι φορείς εκμετάλλευσης στον τομέα των καζίνων είναι συχνά διεθνείς ξενοδοχειακοί δημίοι ανταγωνιστικοί μεταξύ τους και το μέτρο θα μπορούσε να επηρεάσει την απόφασή τους να επενδύσουν σε καζίνα ή σε άλλες ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις, αφού το μέτρο έχει επιπτώσεις στη συγκριτική αποδοτικότητα των ομίλων αυτών και των επενδύσεών τους. Επιπλέον, το γεγονός ότι τα καζίνα βρίσκονται σε τουριστικά μέρη υποδηλώνει ότι η παρουσία τους μπορεί να προσελκύσει τουρίστες στην Ελλάδα. Τέλος, στη συγκεκριμένη αγορά παρατηρείται ότι υπάρχει ορισμένη διασυνοριακή κινητικότητα των πελατών, όπως π.χ. η δυνατότητα συμμετοχής σε τυχερά παιχνίδια μέσω του διαδικτύου³⁹. Εν όψει των ανωτέρω την Επιτροπή κατέληξε ότι το μέτρο νοθεύει τον ανταγωνισμό και επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.

3.3 Ποσοτικοποίηση και ανάκτηση

Η Επιτροπή μετά τη διαπίστωση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης η οποία δεν είναι συμβιβάσιμη με την εσωτερική αγορά⁴⁰ και χαρακτηρίζεται «παράνομη»⁴¹, προχώρησε, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου της 22as Μαρτίου 1999 «για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ»⁴², στην ποσοτικοποίηση της χορηγηθείσας ενίσχυσης και στην επιβολή υποχρέωσης στις ελληνικές αρχές να ανακτήσουν την παρανόμως χορηγηθείσα ενίσχυση. Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κανονισμού 659/1999, οι εξουσίες της Επιτροπής για ανάκτηση της ενίσχυσης υπόκεινται σε δεκαετή παραγραφή. Συνεπώς, οι ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από τις 21 Οκτωβρίου 1999 (10 έτη πριν τη διαβίβαση της καταγγελίας από την Επιτροπή στις ελληνικές αρχές) και

37. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 94.

38. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 100.

39. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 110.

40. Η εν λόγω ενίσχυση δεν εμπίπτει σε καμία από τις επιτρεπόμενες παρεκκλίσεις του άρθρου 107(2)-(3) ΣΛΕΕ. Για την ανάλυση περί συμβατότητας βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit. (υποσημ. 27), παρ. 116-125.

41. Η εξέταση της νομιμότητας περιλαμβάνει την εξέταση του αν το μέτρο αποτελεί υφιστάμενη ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 108(1) ΣΛΕΕ. Το μέτρο ουδέποτε κοινοποιήθηκε ή εγκρίθηκε από την Επιτροπή. Για την ανάλυση περί νομιμότητας βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit. (υποσημ. 27), παρ. 126-132.

42. EE L 83 της 27.03.1999, σελ. 1.

μετά υπόκεινται σε ανάκτηση⁴³, εκτός αν η ανάκτηση αντίκειται σε γενική αρχή του δικαίου σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κανονισμού⁴⁴. Η Επιτροπή ωστόσο δεν διαπίστωσε περίπτωση συνδρομής λόγου εφαρμογής του άρθρου 14 του διαδικαστικού Κανονισμού και συνεπώς έκρινε ότι το σύνολο των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν μετά την 21 Οκτωβρίου 1999 πρέπει να ανακτηθούν⁴⁵ εντόκως⁴⁶. Ταυτόχρονα η Ελλάδα πρέπει, από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της Επιτροπής να ακυρώσει όλα τα εκκρεμή φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται στο πλαίσιο του μέτρου⁴⁷.

Το ποσό προς ανάκτηση δεν αναφέρεται στην απόφαση της Επιτροπής, αφενός μεν διότι η Επιτροπή δεν είχε όλα τα απαραίτητα στοιχεία για να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς, αφετέρου δε διότι τα στοιχεία που ήταν διαθέσιμα έχουν απαλειφθεί από το κείμενο που δημοσιεύθηκε λόγω της κάλυψής τους από το επιχειρηματικό απόρροτο⁴⁸. Δημοσιεύματα ωστόσο επικαλούνται πληροφορίες σύμφωνα με τις οποίες το προς ανάκτηση ποσό αγγίζει τα 140 εκατομμύρια ευρώ⁴⁹.

4. Ποιος θα πληρώσει το λογαριασμό;

Το ποσό που πρέπει να πληρωθεί, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις οδηγίες της απόφασης και της Επιτροπής, καλούνται να το καταβάλλουν στο ελληνικό δημόσιο οι επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν την ενίσχυση και ωφελήθηκαν από αυτήν. Μέσω της επιστροφής της ενίσχυσης αποκαθίσταται, σε κάποιο βαθμό έστω, η κατάσταση ανταγωνισμού που υπήρχε πριν τη χορήγηση της ενίσχυσης. Το οικονομικό Βάρος της ανάκτησης μπορεί να είναι πολύ υψηλό, λαμβανομένου υπόψη του διαστήματος για το οποίο επιβάλλεται η ανάκτηση (10ετία) και της υποχρέωσης έντοκης επιστροφής των σχετικών ποσών.

- 43. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 132.
- 44. Η Επιτροπή εφαρμόζει πολύ αυστηρά το κριτήριο αυτό και σε κάθε περίπτωση η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του φορολογιούμενου πρέπει να βασίζεται σε ενέργειες της Επιτροπής και όχι του κράτους μέλους, για να μπορέσει να γίνει δεκτή ως λόγος που θα δικαιολογούσε τη μη ανάκτηση της ενίσχυσης. Για την έννοια της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στις υποθέσεις ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων βλ. A. Giraud, 'A Study of the Notion of Legitimate Expectations in State Aid Recovery Proceedings: "Abandon All Hope, Ye Who Enter Here"?' (2008) 45 Common Market Law Review 1399.
- 45. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 135-137.
- 46. Ο τόκος (υπολογιζόμενος μάλιστα με τη μέθοδο του ανατοκισμού) οφείλεται επί του ποσού της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί και υπολογίζεται από τη στιγμή που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων και μέχρι το χρόνο της πραγματικής τους ανάκτησης. Βλ. άρθρο 2 παρ. 2-3 της Απόφασης της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27).
- 47. Βλ. την Απόφαση της Επιτροπής, op. cit., (υποσημ. 27), παρ. 148.
- 48. Για την εφαρμογή των κανόνων περί επαγγελματικού απορρήτου γενικά και επιχειρηματικού απορρήτου ειδικότερα στις αποφάσεις για τις κρατικές ενισχύσεις βλ. την Ανακοίνωση της Επιτροπής C(2003) 4582 της 1ης Δεκεμβρίου 2003 σχετικά με το επαγγελματικό απόρρητο στις αποφάσεις για τις κρατικές ενισχύσεις (2003/C 297/03).
- 49. Βλ. το δημοσίευμα στην εφημερίδα ΤΟ ΒΗΜΑ της 25.05.2011, διαθέσιμο στον ιστότοπο <<http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=402698>> (πρόσβαση στις 3 Οκτωβρίου 2011).

4.1 Η ανάκτηση ισοδυναμεί με αναδρομική επιβολή φορολογικού βάρους;

Ειδικά όσον αφορά το θέμα της αναδρομικής επιστροφής της ενίσχυσης στην περίπτωση κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα, τίθεται ένα ζήτημα αν με τον τρόπο αυτό, με την κατάργηση δηλαδή αναδρομικά της σχετικής φορολογικής απαλλαγής (της μειωμένης φορολογικής βάσης, στην προκειμένη περίπτωση) επιβάλλεται αναδρομικά φόρος, πέρα από το συνταγματικά επιτρεπτό όριο αναδρομικότητας στην επιβολή φόρων και άλλων οικονομικών βαρών. Το ζήτημα αυτό έχει ήδη κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας στο πλαίσιο υποχρέωσης ανάκτησης παλαιότερης ενίσχυσης η οποία είχε κριθεί αντίθετη προς τη Συνθήκη⁵⁰. Ειδικότερα το ΣτΕ έκρινε ότι η χορηγηθείσα φοροαπαλλαγή ως αντίθετη τελικά προς το κοινοτικό δίκαιο, ήταν εξυπαρχής άκυρη και συνεπώς δεν υπήρχε ζήτημα αναδρομικής άρσης φορολογικού ευεργετήματος⁵¹. Κατά συνέπεια ορθώς η απόφαση περί ανάκτησης καταλαμβάνει μέχρι και 10 έτη πριν την έναρξη της διαδικασίας ελέγχου εκ μέρους της Επιτροπής και οι επιχειρήσεις που έλαβαν την ενίσχυση οφείλουν να την επιστρέψουν, ανεξαρτήτως του εθνικού περιορισμού περί αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων.

4.2 Ευθύνη της επιχείρησης σύμφωνα με το κριτήριο του ενημερωμένου επιχειρηματία

Τα κοινοτικά όργανα, αν και για το χαρακτηρισμό μιας κρατικής ενίσχυσης ως τέτοιας εξετάζουν το κατά πόσο ένα μέτρο αποδίδεται ή μπορεί να αποδοθεί στο κράτος, επιρρίπτουν στους λήπτες της ενίσχυσης την συνολική ευθύνη, επιβάλλοντας στο κράτος μέλος την διαδικαστικού περιεχομένου υποχρέωση να επιδιώξει την ανάκτηση. Πράγματι, οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν κρατική ενίσχυση έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να φροντίζουν οι ίδιες, ανεξάρτητα από τις ενέργειες του κράτους μέλους το οποίο χορηγεί την ενίσχυση, να εξετάζουν αν μια ενίσχυση είναι ενδεχομένως προβληματική υπό το φως των άρθρων 107-108 ΣΛΕΕ.

Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι:

Κατά πάγια νομολογία, λαμβανόμενου υπόψη του επιτακτικού χαρακτήρα του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων που πραγματοποιεί η Επιτροπή βάσει του άρθρου 88 ΕΚ, δεν δικαιολογείται, καταρχήν, η πεποίθηση των επιχειρήσεων που έλαβαν ενίσχυση για τη νομιμότητα της ενισχύσεως, παρά μόνον εάν η ενίσχυση χορηγήθηκε με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπει το εν λόγω άρθρο. Πράγματι, ένας επιμελής επιχειρηματίας πρέπει κανονικά να είναι σε θέση να βεβαιωθεί ότι τηρήθηκε η διαδικασία αυτή, ακόμη και αν η ευθύνη του οικείου κράτους για το παράνομο της αποφάσεως περί χορηγήσεως ενισχύσεως ήταν τόσο μεγάλη

50. Βλ. την απόφαση 89/659/EK απόφαση της Επιτροπής και το άρθρο 21 του Ν 2214/1994. Βλ. επ' αυτού αναλυτικά *B. Karagiannou*, Κρατικές Ενισχύσεις - Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση (Νομική Βιβλιοθήκη 2006), σελ. 93-94.

51. Βλ. ΣτΕ 1916-18/2002 ΔΦΝ 2004,78 και σύντομο σχολιασμό της απόφασης σε *B. Karagiannou*, ibid.

ώστε η ανάκλησή της να φαίνεται ότι είναι αντίθετη προς την καλή πίστη (έμφαση δική μας)⁵².

Η υποχρέωση των επιχειρήσεων να είναι ενήμερες για τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου και ειδικότερα για το καθεστώς των ενισχύσεων που τυχόν εφαρμόζονται σε αυτές δεν μπορεί να εξαρτάται ούτε από το μέγεθος της επιχείρησης ούτε από τις ενέργειες (παράνομη συμπεριφορά ή αμέλεια) του κράτους μέλους που έχει την ευθύνη χορήγησης της ενίσχυσης. Σύμφωνα με το Δικαστήριο:

Όσον αφορά την άγνοια που επικαλείται η προσφεύγουσα ως προς τις ισχύουσες ρυθμίσεις, αρκεί να υπομνησθεί ότι οι δικαιούχοι των ενισχύσεων δεν απαλλάσσονται, λόγω του μεγέθους των σχετικών επιχειρήσεων, από την υποχρέωσή τους να ενημερώνονται για τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, διότι άλλως θα εθίγετο η πρακτική αποτελεσματικότητα του δικαίου αυτού (έμφαση δική μας)⁵³.

(...) οι εσφαλμένες ενδείξεις που προσκόμισαν οι ολλανδικές αρχές με την ανακοίνωση της 13ης Οκτωβρίου 1994, όσο αποχέτει κι αν είναι, δεν είναι ικανές να δημιουργήσουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της προσφεύγουσας έναντι της Επιτροπής (έμφαση δική μας)⁵⁴.

4.3 Ευθύνη του νομικού-φορολογικού συμβούλου από παράλειψη «διάγνωσης» παράνομης κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα;

Η ανάκτηση δεν θεωρείται από το Δικαστήριο ως ποινή για την επιχείρηση που έλαβε την ενίσχυση αλλά μάλλον ως λογική συνέπεια της διαιπίστωσης ότι πρόκειται για μια παράνομη ενίσχυση που έλαβε και από την οποία ωφελήθηκε. Το Δικαστήριο φαίνεται ωστόσο να θεωρεί ως δεδομένο ότι η επιχειρήση που λαμβάνουν την ενίσχυση έχουν σταθμίσει το ρίσκο μεταξύ της λήψης της ενίσχυσης και της υποχρέωσής τους να την επιστρέψουν μεταγενέστερα. Μια τέτοια στάθμιση του ρίσκου αυτού προϋποθέτει, όπως αναφέρθηκε και προηγούμενα, τη γνώση εκ μέρους της επιχείρησης ότι η ενίσχυση που λαμβάνει είναι παράνομη και συνεπώς υπόκειται σε ανάκτηση και μάλιστα εντόκως. Σύμφωνα με το Δικαστήριο:

Τα προς επιστροφή ποσά δεν είναι δυνατό να καθορίζονται σε συνάρτηση προς τις πράξεις στις οποίες θα μπορούσαν να έχουν προβεί οι επιχειρήσεις αντί των πράξεων που γεννούν δικαίωμα ενισχύσεως. Πράγματι, οι επιχειρήσεις κατέληξαν στην επιλογή αυτή έχοντας επίγνωση του κινδύνου ανακτήσεως των χορηγηθεισών κατά παράβαση του άρθρου 88, παρ. 3, ΕΚ ενισχύσεων. Οι εν λόγω επιχειρήσεις θα μπορούσαν να αποφύγουν τον κινδύνο αυτό επιλέγοντας εξαρχής πράξεις υπαγόμενες σε διαφορετικό καθεστώς

52. Βλ. την απόφαση του Πρωτοδικείου της 14ης Ιανουαρίου 2004 στην υπόθεση T-109/01 *Fleuren Compost* [2004] ECR II-127, παρ. 135 με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία του Δικαστηρίου.

53. *Ibid*, παρ. 140, με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία.

54. *Ibid*, παρ. 144.

(έμφαση δική μας)⁵⁵. Ο ρόλος και η ευθύνη του νομικού-φορολογικού συμβούλου της επιχείρησης εντοπίζεται τόσο στην απόφαση λήψης της ενίσχυσης με επίγνωση του σχετικού κινδύνου ανάκτησης, όπως αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου, όσο και στην ενημέρωση της επιχείρησης για τυχόν υπάρχουσες εναλλακτικές που δεν διατρέχουν τον κίνδυνο αυτό. Η ευθύνη είναι ακόμα μεγαλύτερη αν λάβουμε υπόψη μας ότι στις περιπτώσεις των παράνομων κρατικών ενισχύσεων, ακριβώς λόγω της ίδρυσης ευθύνης της επιχείρησης να είναι ενήμερη, δεν φαίνεται να θεμελιώνεται ευθύνη προς αποζημίωση ούτε σε βάρος του κράτους που εισήγαγε την ενίσχυση, ακόμα και αν ενήργησε παράνομα⁵⁶, ούτε σε βάρος της Επιτροπής.

5. Συμπεράσματα

Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα, ιδίως στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αποτελούν ένα ειδικό πεδίο ενδιαφέροντος το οποίο συχνά δεν τυγχάνει της απαιτούμενης προσοχής ούτε από τους ασχολούμενους με τις κρατικές ενισχύσεις (διότι θεωρείται «φορολογικό») αλλά ούτε και από τους ασχολούμενους με το φορολογικό δίκαιο (αφού για αυτούς θεωρείται «ανταγωνισμός»). Τα ζητήματα που ανακύπτουν ωστόσο από την προσπάθεια ενιαίας εφαρμογής των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στο πεδίο της άμεσης φορολογίας είναι ενδιαφέροντα και πολλές φορές πολύπλοκα. Σε γενικές γραμμές η νομολογία των κοινοτικών οργάνων (Επιτροπής και Δικαστηρίου) έχει επιτρέψει την ύπαρξη κάποιων κατευθυντήριων γραμμών για τι θεωρείται κρατική ενίσχυση μη συμβιβάσιμη με το κοινοτικό δίκαιο. Σε ένα πεδίο όμως το οποίο συχνά εξελίσσεται με ταχύτητα, όπως η άμεση φορολογία, η διαδικασία αυτή, του εντοπισμού μη συμβιβάσιμων κρατικών ενισχύσεων, δεν μπορεί να είναι στατική αλλά πρέπει να είναι δυναμική.

Η πρόσφατη απόφαση της Επιτροπής σχετικά με τα εισιτήρια στα Ελληνικά καζίνα ανέδειξε κάποια από τα ζητήματα που σχετίζονται με την προβληματική των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα. Σε πρακτικό επίπεδο επιβεβαίωσε τρία σημεία, για τα οποία απαιτείται η συνεχής επαγρύπνηση τόσο των επιχειρήσεων όσο και των νομικών-φορολογικών τους συμβούλων:

- ότι το κράτος που χορηγεί την ενίσχυση είναι ο «εκ του ασφαλούς παρανομών»,
- ότι η επιχείρηση που λαμβάνει την ενίσχυση (και ενδεχομένως όσοι λειτουργούν ως σύμβουλοί της) έχει πλήρη την ευθύνη σε περίπτωση που η ενίσχυση δεν είναι συμβιβάσιμη, και
- ότι η προθεσμία ανάληψης δράσης εκ μέρους της Επιτροπής είναι μακρά (δεκαετία), με ανάλογη την πιθανότητα υλοποίησης του κινδύνου να υποχρεωθεί η επιχείρηση σε ανάκτηση.

55. Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Δεκεμβρίου 2005 C-148/2004 [2005] ECR I-11137, παρ. 114-116.

56. Βλ. ωστόσο για τη δυνατότητα άσκησης αγωγής αποζημίωσης (105-106 ΕισΝΑΚ) και την αρνητική προϋπόθεση για τη παραδεκτό αυτής τη μη ύπαρξη τελεσίδικης απόφασης της Επιτροπής που να διατάσσει την ανάκτηση *B. Karagianni, Κρατικές Ενισχύσεις - Κοινοτική & Εθνική Ρύθμιση* (Νομική Βιβλιοθήκη 2006), σελ. 101 επ.