

**DIMITRIOS KYRIAZIS, Fiscal State Aid Law and Harmful Tax Competition in the European Union, Oxford Studies in European Law, Oxford University Press, Oxford, 2023, 250 σελ.**

Η μονογραφία αυτή αποτελεί προϊόν επιστημονικής έρευνας του εκλεγμένου Επίκ. Καθηγητή στη Νομική Σχολή του ΑΠΘ κ. Δημητρίου Κυριαζή που βασίστηκε στη διδακτορική του διατριβή στη Νομική Σχολή του Πανεπιστημίου της Οξφόρδης, με επιβλέποντα Καθηγητή τον Stephen Weatherill, ο οποίος και προλόγισε το βιβλίο. Φέρει το επιστημονικό κύρος των εκδόσεων του Πανεπιστημίου της Οξφόρδης, στη σειρά “Oxford Studies in European Law” που επιμελούνται οι κορυφαίοι Καθηγητές Paul Craig και Gráinne de Búrca. Για τη διδακτορική του έρευνα, ο συγγραφέας έλαβε την υποτροφία Clarendon της Οξφόρδης αλλά και την υποτροφία Ωνάση.

Ο συγγραφέας – δικηγόρος με ειδίκευση στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και δη σε ζητήματα κρατικών ενισχύσεων – προσεγγίζει υπό το πρίσμα των φορολογικών κρατικών ενισχύσεων το ζήτημα του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στον οποίο επιδίδονται τα κράτη μέλη της ΕΕ. Πρόκειται για το λίκν επίκαιρο θέμα των tax rulings, το οποίο άπτεται του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, του ευρωπαϊκού και διεθνούς φορολογικού δικαίου, του δικαίου του ανταγωνισμού εν γένει και του δικαίου των επενδύσεων.

Μετά από τις συνεχείς οικονομικές κρίσεις, τα κράτη μέλη της ΕΕ ενδιαφέρθηκαν να προσελκύσουν κεφάλαια, προσφέροντας στους ξένους επενδυτές (κυρίως, πολυεθνικές επιχειρήσεις) ποικίλα ευνοϊκά φορολογικά κίνητρα και ρυθμίσεις. Αυτό οδήγησε σε έναν φορολογικό «αγώνα δρόμου προς τα κάτω» (race to the bottom), τον οποίο ορθά ο συγγραφέας χαρακτηρίζει λίκν επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμό, καθώς καταλήγει σε λιγότερα φορολογικά έσοδα για την ΕΕ, με συνέπεια το φορολογικό βάρος να μεταφέρεται από τις επιχειρήσεις στους πολίτες μέσω της φορολόγησης μισθών και συντάξεων. Παράλληλα, στρεβλώνεται η εσωτερική αγορά και, συνεπακόλουθα, υπονομεύεται ο υγιής ανταγωνισμός, καθώς η επιλογή τόπου εγκατάστασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις γίνεται με κύριο κριτήριο την (μη) φορολόγησή τους.

Ο κ. Κυριαζής επικεντρώνεται στον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή της ΕΕ επιχειρεί να αποκαταστήσει συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, χρησιμοποιώντας τις κρατικές ενισχύσεις ως εργαλείο. Ειδικότερα, επιχειρεί μία τομή μεταξύ των μέτρων φορολογικού ανταγωνισμού και των απαγορευμένων φορολογικών κρατικών ενισχύσεων και εξετάζει στοχευμένα εάν και πώς η Επιτροπή (μπορεί να) περιορίσει, μέσω των κανόνων κρατικών ενισχύσεων, τα εθνικά φορολογικά μέτρα (καθεστάτα και ad hoc tax rulings). Για να ερμηνεύσει το νομικό πλαίσιο του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και τη σχέση του με τις φορολογικές ενισχύσεις, εξετάζει σχετικές αποφάσεις της Επιτροπής και των ευρωπαϊκών δικαστηρίων (ΔΕΕ και ΓεΔΕΕ) για φορολογικές κρατικές ενισχύσεις, τις οποίες διακρίνει σε δύο στάδια («κύματα», κατά την έκφραση του συγγραφέα). Αφενός, το «πρώτο κύμα» της δεκαετίας του 2000 και, αφετέρου, το «δεύτερο κύμα» που ξεκίνησε το 2014. Κοινός παρονομαστής τους η μάχη κατά του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού των κρατών μελών.

Στο «πρώτο κύμα» των αρχών της δεκαετίας του 2000, ο συγγραφέας εξετάζει, μέσα από την ανάλυση των αποφάσεων-σταθμών της Επιτροπής και του ΔΕΕ στις υποθέσεις *Forum 187*, *Azores* και *Gibraltar*, τον τρόπο που η Επιτροπή άρχισε να χρησιμοποιεί τις κρατικές ενισχύσεις ως μέσο για να αντιμετωπίσει τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό. Αυτό συνέβη κυρίως μέσω της διευκρίνισης του κριτηρίου της επιλεκτικότητας, που είχε ως αποτέλεσμα, ιδίως μετά την απόφαση *Gibraltar*, να είναι πολύ δύσκολο τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν επιβλαβή φορολογικά μέτρα. Στο «δεύτερο κύμα» που βρίσκεται υπό εξέλιξη, η Επιτροπή, μέσα από τη διασταλτική ερμηνεία της απόφασης ΔΕΕ *Forum 187*, επιδίωξε να συνδέσει το οικονομικό πλεονέκτημα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle) που ισχύει στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ.

Κατά την άποψη του συγγραφέα, είναι νομικά εσφαλμένη η διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 107 ΣΛΕΕ που χρησιμοποιεί η Επιτροπή στον αγώνα της κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Και αυτό, επειδή η χρήση εργαλείων του hard law για την επίτευξη στόχων του

soft law απαντάται σε διάφορους κλάδους, δεν ενδείκνυται όμως για το εξεταζόμενο αντικείμενο. Πράγματι, το ΔΕΕ, στην απόφαση *Fiat* του Νοεμβρίου 2022, απέρριψε την εν λόγω προσέγγιση της Επιτροπής, δικαιώνοντας, έτσι, τρόπον τινά τον συγγραφέα, ο οποίος σε ποικίλες επιστημονικές του δημοσιεύσεις ήδη από το 2016 τόνιζε την ανάγκη ακύρωσης των αποφάσεων της Επιτροπής για παραβίαση του πρωτογενούς δικαίου και προσβολή της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Αξίζει, επίσης, να αναφερθεί ότι η σημασία των επιχειρημάτων που παρατίθενται στο εν λόγω βιβλίο αποδείχθηκαν καθοριστικά για την επίλυση κομβικών εκκρεμών ζητημάτων από το ίδιο το ΔΕΕ σε περιπτώσεις tax rulings υπέρ εταιρικών κολοσσών, όπως η Amazon και η Engie. Εκεί, το ΔΕΕ στηλίτευσε αυτήν την τάση της Επιτροπής να απομακρύνεται από τους φορολογικούς κανόνες του εθνικού δικαίου και την ερμηνεία τους από τις εθνικές φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας προς τούτο κανόνες soft law που δεν περιλαμβάνονται στο εθνικό δίκαιο.

Το βιβλίο αποτελείται από εννέα κεφάλαια. Αρχικά, ο αναγνώστης εισάγεται στο αντικείμενο μέσω της αποσαφήνισης ορισμένων κρίσιμων εννοιών, όπως η κρατική και φορολογική κυριαρχία και ο επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός, που εντάσσονται στη σημερινή φορολογική πραγματικότητα στην ΕΕ, εξεταζόμενη από νομική και οικονομική σκοπιά. Εν συνεχεία, αναλύονται, σε δύο στάδια, οι πρωτοβουλίες που έχουν λάβει διαχρονικά η ΕΕ και ο ΟΟΣΑ, μέσω σύνθετων κανόνων hard και soft law, για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού που αποτελεί ένα διαρκές και χρόνιο φαινόμενο, με έντονα πολιτική σημασία.

Όσον αφορά την ερμηνεία και εφαρμογή από την Επιτροπή των κανόνων κρατικών ενισχύσεων, ως τρόπο αντιμετώπισης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού στην ΕΕ, εκτενής αναφορά γίνεται σε κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και νομικά επιχειρήματα που χρησιμοποιήθηκαν σε επιλεγμένες κομβικές υποθέσεις, τόσο καθεστώτων όσο και ad hoc κρατικών ενισχύσεων (*Belgian Coordination Centres, Dutch IFA Scheme, Gibraltar Corporation Tax Reform* κ.ά).

Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στην εξέταση της νομολογίας του ΔΕΚ/ΔΕΕ σε περιπτώσεις δικαστικής προσβολής των αποφάσεων της Επιτροπής. Θέση του συγγραφέα αποτελεί ότι η νομολογία, ήδη από τις αρχές του 21ου αιώνα, περιορίζει σημαντικά τα κράτη μέλη ως προς τη δυνατότητα θέσπισης ή διατήρησης επιβλαβών φορολογικών μέτρων. Στο πλαίσιο αυτό, ασκείται εύστοχη κριτική σε ορισμένες πρόσφατες αποφάσεις του ΔΕΕ, τόσο ως προς την ορθότητα των συλλογισμών τους όσο και ως προς την πληρότητα των κρίσεών τους (*Γιβραλτάρ/Επιτροπή, Επιτροπή & Ισπανία/Γιβραλτάρ & Ηνωμένο Βασίλειο, Ολλανδία/Επιτροπή (Starbucks), Λουξεμβούργο/Επιτροπή (Fiat), Βέλγιο & Magnetron International/Επιτροπή*).

Οι προβληματισμοί, οι θέσεις και τα συμπεράσματα του συγγραφέα καθιστούν κατανοητή τη νομική, οικονομική και πολιτική σημασία και σύνδεση μεταξύ των φορολογικών κρατικών ενισχύσεων και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ΕΕ, αναδεικνύοντας ταυτόχρονα τις μελλοντικές προοπτικές του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων στη σημερινή πολυεπίπεδη πραγματικότητα. Επίσης, η μονογραφία εντυπωσιάζει με το βάθος στο οποίο εισέρχεται σε όλα τα σχετικά ζητήματα και τη στέρεη και συνεπή επιχειρηματολογία του συγγραφέα.

Ο αναγνώστης δύναται να κατανοήσει τόσο την έννοια των φορολογικών ενισχύσεων και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ΕΕ, όσο και τους ακριβείς λόγους για τους οποίους η Επιτροπή (ορθώς, κατά τον συγγραφέα και, πλέον, το ΔΕΕ) απέτυχε στην προσπάθειά της να διαστείλει το άρθρο 107 ΣΛΕΕ εις βάρος της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών.

Η εν λόγω μονογραφία θα αποτελέσει σημαντική προσθήκη στη βιβλιοθήκη οιοδήποτε νομικού ασχολείται με το ενωσιακό και δημόσιο δίκαιο, καθώς και με το δίκαιο ανταγωνισμού.